

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Michał Wasilenko

Zobowiązania podatkowe – pojęcie, sposoby powstawania, formy wygasania

Aleksandra Księżyk

Reforma postępowania cywilnego – najważniejsze zmiany

Ernest Bucior

Transgraniczne przekształcenie spółki a swoboda przedsiębiorczości

Nr 10 (15) październik 2019

ISSN 2545-2738



V KONFERENCJA CENY TRANSFEROWE

nowe podejście do transakcji
realizowanych w grupach
podmiotów powiązanych

Warszawa, 9-10 grudnia 2019, Hotel Marriott

PROWADZĄCY



dr Andrzej Dmowski



dr hab. Marcin Jamroży



Leszek Dutkiewicz



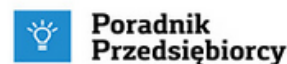
Rafał Dąbrowski

ORGANIZATOR



RB Akademia

PARTNERZY I PATRONI



Polecamy

Zobowiązania podatkowe – pojęcie, sposoby powstawania, formy wygasania

Michał Wasilenko

Ogólne prawo podatkowe powinno być klarowne, spójne i nie budzące sporów w doktrynie i orzecznictwie. W opracowaniu omówiono pojęcia zobowiązania podatkowego, obowiązku podatkowego, łącznego zobowiązania pieniężnego, sposoby powstawania zobowiązań podatkowych oraz scharakteryzowano sposoby ich wygasania. W analizie wykorzystano bogaty dorobek doktryny i przywołano wyroki sądów administracyjnych.

Patrz str. 40



Reforma postępowania cywilnego – najważniejsze zmiany

Aleksandra Księżyk

Celem zmian w Kodeksie postępowania cywilnego jest m.in. ograniczenie, czy też uniemożliwienie przewlekania postępowań, obciążenie sądów i usprawnienie ich działań, nałożenie na strony postępowania obowiązków w procesie i ich czynne uczestnictwo w przygotowaniu rozprawy, przywrócenie w zmienionej formie postępowania w sprawach gospodarczych. Dokonano także istotnych zmian w ustawie o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, polegających przede wszystkim na ich podwyższeniu.

Patrz str. 6

Transgraniczne przekształcenie spółki a swoboda przedsiębiorczości

Ernest Bucior

Jednym z głównych postulatów unijnych przedsiębiorców jest stworzenie regulacji dotyczącej transgranicznego przeniesienia siedziby statutowej spółki, połączonej z jej transgranicznym przekształceniem. W Parlamencie Europejskim procedowana jest dyrektywa wprowadzająca odpowiednie procedury do europejskiego prawa spółek, mające ułatwić ich mobilność.

Patrz str. 50

Kwalifikacja do źródła przychodów – podwyższenie kapitału zakładowego spółki

Prof. nadzw. dr hab. Marcin Jamroży, Anna Głównka

Artykuł stanowi studium przypadku, dotyczące kwestii czy po podwyższeniu kapitału zakładowego spółki z o.o. przez utworzenie nowych udziałów ze środków pochodzących z agio zgromadzonych na kapitale zapasowym powstaje przychód do opodatkowania wspólników.

Patrz str. 24

Spis treści



NOWOŚCI

Sławomir Wach

Potrzeba stworzenia definicji budowli na gruncie prawa podatkowego 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Aleksandra Księżyk

Reforma postępowania cywilnego – najważniejsze zmiany 6

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cizek, Gabriel Vilkas

Rozwiązanie stosunku pracy z pracownikiem przebywającym na urlopie wychowawczym 20

ARTYKUŁY I OPINIE

Prof. nadzw. dr hab. Marcin Jamroży, Anna Główka

Kwalifikacja do źródła przychodów – podwyższenie kapitału zakładowego spółki 24

Prof. nadzw. dr hab. Marcin Jamroży, Anna Główka

Uczestnictwo w spółce niebędącej osobą prawną – zmiana proporcji udziałów w zyskach spółki komandytowej 30

Prof. nadzw. dr hab. Marcin Jamroży, Anna Główka

Rozliczanie strat podatkowych – strata zlikwidowanego zagranicznego zakładu podatkowego 35

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Michał Wasilenko

Zobowiązania podatkowe – pojęcie, sposoby powstawania, formy wygasania 40

ZMIANY LEGISLACYJNE

Ernest Bucior

Transgraniczne przekształcenie spółki a swoboda przedsiębiorczości 50

Drodzy Czytelnicy

Jest to piętnaste wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w formie papierowej i elektronicznej.

Począwszy od 1 listopada 2019 r. podatnicy mogą zwracać się z wnioskiem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS), która ma zapewnić im zgodne z przepisami stosowanie konkretnych stawek VAT. Decyzja dotycząca opodatkowania dostawy towarów oraz importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług będzie zawierała: stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi, opis towaru albo usługi, klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej albo według sekcji, działu, grupy lub klasy Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Przedmiotem wniosku mogą być towar albo usługa, albo też towary lub usługi, które wedle wnioskodawcy razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu.

Wiążąca informacja stawkowa jest wydawana bez zbędnej zwłoki, ale nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Warto zwrócić uwagę, że WIS wydane przed 1 kwietnia 2020 r. wiążą organy podatkowe wobec podatników w odniesieniu do towaru będącego przedmiotem dostawy, importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanych po 31 marca 2020 r., a także usługi wykonanej po tym dniu. Wyjątek stanowią – wymienione wprost w nowelizacji towary i usługi dotyczące głównie wydawnictw książkowych i prasowych (m.in. książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego; dzienniki i czasopisma; dyski, taśmy i inne nośniki do rejestrowania dźwięku; nuty drukowane lub w rękopisie; dostarczanie drogą elektroniczną publikacji). W tym przypadku WIS wiąże organy podatkowe wobec podmiotów, w odniesieniu do towaru będącego przedmiotem dostawy, importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanych po dniu, w którym informacja została doręczona; tak samo jest, jeśli chodzi o usługi.

W piętnastym numerze Biuletynu omawiamy kwestie dotyczące: zobowiązań podatkowych – pojęcia, sposobów powstawania, form wygasania; reformy postępowania cywilnego – najważniejszych zmian; transgranicznego przekształcenia spółki w kontekście swobody przedsiębiorczości; rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem przebywającym na urlopie wychowawczym; definicji budowli na gruncie prawa podatkowego. Przedstawiamy również trzy studia przypadku - kazusy podatkowe na temat: kwalifikacji do źródła przychodów – podwyższenia kapitału zakładowego spółki; uczestnictwa w spółce niebędącej osobą prawną – zmiany proporcji udziałów w zyskach spółki komandytowej; rozliczania strat podatkowych – straty zlikwidowanego zagranicznego zakładu podatkowego.



Życzę Państwu pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

Redaktor naczelny miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”



Stawomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: prawo budowlane, podatki, opodatkowanie, budowla, definicja budowli, nieruchomości, budynek, obiekt budowlany, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

POTRZEBA STWORZENIA DEFINICJI BUDOWLI NA GRUNCIE PRAWA PODATKOWEGO

Rzecznik Praw Obywatelskich Adam Bodnar zaapelował w swoim wystąpieniu generalnym do ministra finansów¹, aby stworzyć nową, precyzyjną i jasną definicję budowli, nie budzącą żadnych wątpliwości przy opodatkowaniu nieruchomości. To piąte wystąpienie RPO od 2013 r. w tej sprawie. Z analizy skarg napływających do Rzecznika wynika, że dotychczasowa definicja tego pojęcia jest przyczyną wielu sporów podatkowych oraz wzrostu ilości spraw w sądach administracyjnych. Rzecznik Praw Obywatelskich zwraca też uwagę, że jak dotąd nie zrealizowano wytycznych ujętych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r.², dotyczących opracowania takiej nowej definicji dla celów podatkowych.

1. Wprowadzenie

Do kolejnego wystąpienia skłoniła RPO odpowiedź przedstawiciela resortu finansów³ na interpelację poselską⁴, dotyczącą zmiany treści art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁵ (dalej: u.p.o.l.), który zawiera sporną definicję budowli. Zgodnie z tym przepisem budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów

prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem⁶. Autor interpelacji przypomniał, że w myśl art. 1a ust. 1 pkt 1) u.p.o.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu

1 Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich A. Bodnara do ministra finansów J. Kwiecińskiego z 11 października 2019 r., nr V.511.185.2014.EG.

2 Wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

3 Odpowiedź podsekretarza stanu F. Świątały z 18 kwietnia 2019 r. na interpelację poselską nr 29822.

4 Interpelacja posła A. Matusiewicza z 21 lutego 2019 r., nr 29822.

5 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1170.

6 Utracił moc z dniem 27 grudnia 2017 r. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy, na podstawie wyroku TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15; Dz.U. 2017 poz. 2432.

przepisów ustawy z 7 lipca 1994 r. prawo budowlane⁷ (dalej p.b.), który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, oraz wskazał, że „należy ustalić, czy dany obiekt budowlany jest budynkiem albo obiektem małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację do kategorii budowli. Żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem (...)”. W myśl art. 3 pkt 3 p.b. wśród obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury wymienia się m.in. wolno stojące, trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, części budowlane urządzeń technicznych (np. kotłów), fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Poseł zwrócił uwagę, że efektem zakwalifikowania danego obiektu jest zastosowanie odpowiedniej metody obliczenia kwoty podatku od nieruchomości i zadał w swojej interpelacji m.in. pytania: czy nie należy opracować autonomicznej definicji budowli na potrzeby u.p.o.l.; czy odesłanie do przepisów p.b. w definicjach budynku i budowli zawartych w u.p.o.l. nie podważa zaufania do racjonalności ustawodawcy z powodu trudności ze zrozumieniem tekstu prawnego?

2. Konsekwentne stanowisko Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 r. podzielił ocenę py-

tającego sądu (WSA w Gliwicach; sprawa dotyczyła trudności w ustaleniu, czy obiekty i urządzenia znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym lub także samo to wyrobisko podlegają, na podstawie u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle), że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest przepisem niedookreślonym i niejasnym, uniemożliwiającym podatnikom ustalenie treści obowiązku podatkowego. Zdaniem TK istotne zastrzeżenia „budzi łącznie zestaw definicji wyrażen: »obiekt budowlany«, »budynek«, »budowla« i »obiekt małej architektury«.

Z jednej strony przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę i obiekt małej architektury, z drugiej zaś budynek i budowla charakteryzowane są wprost, a obiekt małej architektury w domyśle – jako obiekty budowlane (...). Definicja wyrażenia »budowla«, występująca w p.b., ma (...) charakter definicji zakresowej częściowej”. Optymalnym rozwiązaniem jest opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l. – „otwarte definicje wyrażen »budowla« i »urządzenie budowlane«, sformułowane w p.b., akceptowalne na gruncie p.b., nie mogą być, ze względu na zakaz wykładni *per analogiam* na niekorzyść podatnika, stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego”.

Z kolei w wyroku z 13 grudnia 2017 r. TK orzekł⁸ (sprawa dotyczyła opodatkowania dwóch kontenerów telekomunikacyjnych jako budynków związanych z działalnością gospodarczą), że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji

daninowych⁹. Trybunał Konstytucyjny uznał za konieczne spełnienie wymagań konstytucyjnych określonych w wyroku TK z 13 września 2011 r., podtrzymując stanowisko dotyczące doprecyzowania przez ustawodawcę regulacji p.b. i u.p.o.l.

Filip Światała, podsekretarz stanu w resorcie finansów, w odpowiedzi na ww. interpelację 29822, poinformował m.in., iż „należy podkreślić, że MF prezentowało jednoznaczne stanowisko w zakresie opodatkowania budowli. Wskazywało, że obiekty budowlane, które spełniają kryteria dla istnienia budynku, wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. trzeba zawsze traktować jak budynki, a nie jak budowle.

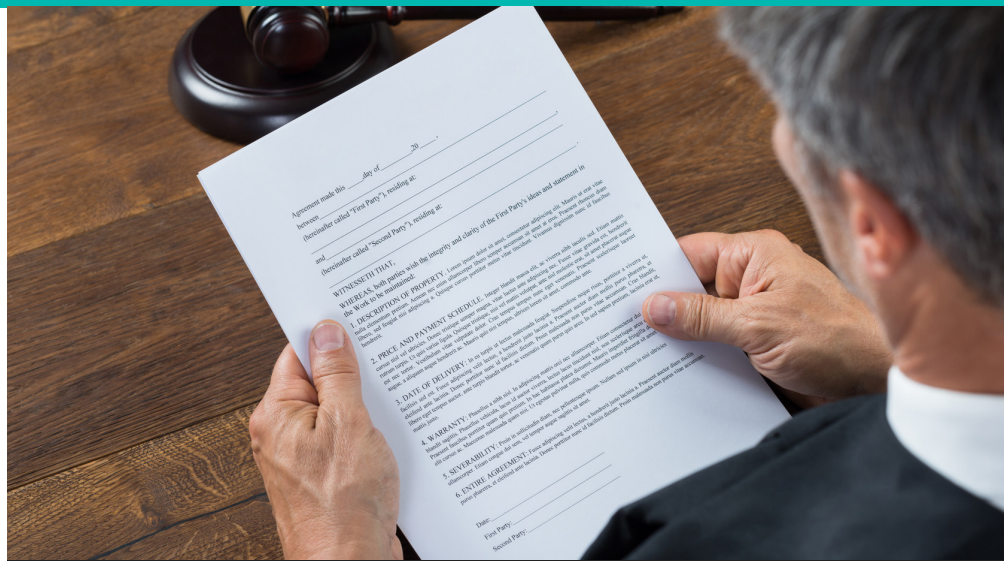
Przeciwna interpretacja organów podatkowych, potwierdzana przez sądownictwo administracyjne, była dokonywana w sprzeczności do literalnego brzmienia przepisów (...). Mając na uwadze złożoność zagadnienia oraz brak wersji projektu Kodeksu urbanistyczno-budowlanego (...) nie przewiduje się w najbliższym czasie skierowania pod obrady Rady Ministrów projektu ustawy w zakresie zmiany definicji budowli”.

Odpowiedź na interpelację nie usatysfakcjonowała RPO, który w swoim wystąpieniu wskazał, że „z jednej strony nieprecyzyjna legislacja zdecydowanie utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej w takich branżach jak np. górnictwo, telekomunikacja, energetyka. Z drugiej zaś brak możliwości jednoznacznego określenia przedmiotu opodatkowania dotyka organy podatkowe, w szczególności gminy górnicze, które stanęły przed koniecznością zwrotu wielomilionowych kwot podatku od nieruchomości wraz z odsetkami”.

7 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1186.

8 Wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15.

9 Wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.



Aleksandra Księżyk

Autorka jest radcą prawnym, od lipca 2014 r. związana z Russell Bedford. Kieruje Działem Prawnym w Kancelarii Russell Bedford. Zajmuje się przygotowaniem, a następnie wdrożeniem i przeprowadzeniem procesów połączeń, podziałów i przekształceń, a także tworzeniem i likwidacją podmiotów. W zakresie postępowań opracowuje strategie procesowe lub negocjacyjne. Realizuje niestandardowe projekty i wdraża nieszablone rozwiązania, przygotowywane zgodnie z indywidualnymi potrzebami klientów. W swojej praktyce zajmowała się szeroko rozumianym doradztwem gospodarczym, a także postępowaniami sądowymi i administracyjnymi oraz tworzeniem różnego rodzaju umów, w tym z elementami prawa własności intelektualnej, porozumień, regulaminów, dokumentacji wewnętrznej, a także zakupowej. Jej głównym obszarem praktyki i zainteresowania jest prawo handlowe i procesy transformacyjne przedsiębiorstw z elementami prawa podatkowego i bilansowego.

Słowa kluczowe: prawo, Kodeks postępowania cywilnego, prawo procesowe, rozprawa, plan rozprawy, zeznania świadka, zarzut potrącenia, doręczenia, posiedzenie przygotowawcze, sankcje, sprawy gospodarcze, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

REFORMA POSTĘPOWANIA CYWILNEGO – NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY

Ustawą z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw¹ (dalej: ustawa zmieniająca) dokonano licznych i istotnych zmian w ustawie z 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2019 poz. 1460, dalej: k.p.c.). Część z nich weszła w życie 21 sierpnia 2019 r., jednak zdecydowana większość będzie obowiązywała od 7 listopada 2019 r. Obszerne, zawierające 213 strony uzasadnienie do ustawy² obejmuje wyjaśnienie celów zmian oraz ocenę dotychczasowych rozwiązań i instytucji. Główne zmiany to ograniczenie, czy też uniemożliwienie przewlekania postępowań, odciążenie sądów i usprawnienie ich działań, nałożenie na strony postępowania szeregu obowiązków w procesie i ich czynne uczestnictwo w przygotowaniu rozprawy, przywrócenie w zmienionej formie postępowania w sprawach gospodarczych, zmiany w zakresie postępowania odwoławczego. Wraz ze zmianą k.p.c. dokonano także istotnych zmian w ustawie z 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych³, polegających przede wszystkim na ich podwyższeniu, co uzasadniono urealnieniem ciężaru ekonomicznego opłat sądowych, które nie były zwiększane od 12 lat. W artykule zostały zaprezentowane najważniejsze zmiany tej reformy.

1. Zmiany w zakresie właściwości sądu

Zgodnie z nowym przepisem art. 34 § 2 k.p.c. ustawodawca sprecyzował, że za miejsce wykonania umowy uważa się miejsce spełnienia świadczenia charakterystycznego dla umowy

danego rodzaju, w szczególności w przypadku: 1) sprzedaży rzeczy ruchomych – miejsce, do którego rzeczy te zgodnie z umową zostały lub miały zostać dostarczone; 2) świadczenia usług – miejsce, w którym usługi zgodnie z umową były lub miały być świadczone.

1 Dz.U. 2019 poz. 1469.

2 Druk nr 3137 - Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw. Źródło: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3137>.

3 Dz.U. 2005 Nr 167 poz. 1398, dalej: u.k.s.s.c.

W przepisie art. 35¹ k.p.c. wprowadzono ułatwienie w sprawach o ochronę dóbr osobistych, wskazując, że w przypadku dóbr osobistych naruszonych przy wykorzystaniu środków masowego przekazu, powództwo można wytoczyć przed sąd właściwy dla miejsca zamieszkania lub siedziby powoda. Podobne rozwiązanie zastosowano w sprawach wynikających z czynności bankowej przeciwko bankowi, także bankowi hipotecznemu⁴.

Powyższe rozwiązanie ma na celu odciążenie sądów w dużych miastach, głównie w m. st. Warszawie, w których siedzibę zazwyczaj mają banki, ponieważ nie będzie już konieczności wytaczania powództwa przed sąd właściwy dla siedziby pozwanego banku. Z kolei w przypadku spraw dotyczących nieruchomości, ustawodawca w nowym przepisie art. 38 § 3 k.p.c. umożliwił przekazanie sprawy przez sąd właściwy innemu sądowi na zgodny wniosek stron i jeżeli przemawiają za tym względy celowości.

2. Zapobieganie nadużyciom prawa procesowego, sankcje

W ustawie zmieniającej k.p.c. zawarto szereg rozwiązań mających na celu zapobieżenie nadużywaniu przez strony prawa procesowego, co polega na podejmowaniu na podstawie i w granicach prawa procesowego szeregu działań mających opóźnić postępowanie w sprawie, a które to działania nie służą sprawnemu osądzeniu roszczenia objętego sporem.

W orzecznictwie wskazywano wielokrotnie na różne sytuacje procesowe, które stanowiły nadużycie prawa procesowe-

go przez stronę, na przykład:

- zmiana pełnomocnika ustanowionego z urzędu i żądanie odroczenia rozprawy w celu opóźnienia postępowania⁵,

- wystąpienie z wnioskiem o zawezwanie do próby ugodowej wyłącznie w celu uzyskania przerwy biegu przedawnienia⁶,

- wniesienie skargi na przewlekłość postępowania tuż przed prawomocnym zakończeniem postępowania i przy wiedzy strony o wyznaczonym terminie rozpoznania apelacji⁷,

- posługiwanie się w skardze kasacyjnej celowo użytymi niedopowiedzeniami co do faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, po to, aby uniknąć potwierdzenia, iż były one bezsporne od samego początku postępowania⁸,

- inicjowanie sporu sądowego w sytuacji świadomego wprowadzania w błąd co do podstawy faktycznej roszczenia i wiedzy strony o bezzasadności powództwa, co nie tylko kłóci się z zasadami współżycia społecznego, ale i stanowi naruszenie porządku prawnego, a także godzi w zasady uczciwego procesu – takie zachowanie, jako źródłowe dla naruszenia dóbr osobistych poszkodowanego, należało uznać za bezprawne⁹.

Z kolei w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej k.p.c. wyróżniono następujące typowe sytuacje, w których nie ma wątpliwości, że dochodzi do nadużycia przez stronę jej uprawnień procesowych:

- 1) wnoszenie jako pozwu pisma niezawierającego żądania rozpoznania sprawy sądowej,
- 2) wnoszenie pozwu oczywiście bezzasadnego,
- 3) wnoszenie szeregu wniosków o wyłączenie sędziego,

4) wnoszenie szeregu zażaleń w tym samym lub zbliżonym przedmiocie,

5) wnoszenie szeregu wniosków o sprostowanie, uzupełnienie lub wykładnię wyroku,

a także wnoszenie licznych zażaleń na niemalże każdą czynność sądu, czyli nie tylko postanowienia, ale też zarządzenia i to niekiedy w kwestiach o charakterze technicznym. Strona, której zależało na zwłoce w postępowaniu, wносиła zażalenia na czynność sądu, zażaleniu należało nadać bieg, co wiązało się z kolejnymi czynnościami i obstrukcjami.

Zdaniem projektodawców sytuacją, w której również może nastąpić nadużycie prawa przez stronę jest wnoszenie pism, które nie są pozwami i nie zawierają skonkretyzowanego żądania, lecz pociągają za sobą znaczny nakład pracy sądu i sędziego. Jest to wniesienie pisma mającego stanowić pozew (czy też innego rodzaju wniosek wszczynający postępowanie), lecz w rzeczywistości nim niebędącego.

Być może prezentowane przez projektodawcę stanowisko niekiedy ma miejsce w praktyce, ale jednak w tym zakresie należałoby podchodzić do tego typu pism bardzo ostrożnie. Należy tu bowiem zwrócić uwagę choćby na sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych, w których bardzo często nieporadna osoba rzeczywiście wnosi do sądu pismo w swojej sprawie, z którego tytułu i treści nie do końca wynika zakres żądania. Taka osoba nie ma ustanowionego pełnomocnika, a nawet złożonego wniosku o przyznanie prawa pomocy, nie potrafi także sporządzić w odpowiedni sposób odwołania od decyzji organu rentowego i wskazać zarzutów. Ta ostatnia czyn-

4 Art. 37¹ k.p.c.

5 Wyrok Sądu Najwyższego z 11 maja 2018 r., sygn. akt II CSK 457/17.

6 Wyrok Sądu Najwyższego z 27 lipca 2018 r., sygn. akt V CSK 384/17.

7 Postanowienie Sądu Najwyższego z 13 czerwca 2017 r., sygn. akt III SPP 24/17.

8 Postanowienie Sądu Najwyższego z 13 lutego 2014 r., sygn. akt II PK 248/13.

9 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 18 sierpnia 2011 r., sygn. akt I ACa 621/11.

ność niekiedy sprawia trudności także profesjonalistom, którzy podnoszą niezasadnie w tym przypadku zarzuty dotyczące naruszenia przepisów postępowania administracyjnego. Niemniej jednak ukrócenie stronom możliwości przedłużania postępowania jest rozwiązaniem pożądanym, w szczególności w jaskrawych sytuacjach. Ustawodawca wprowadził zatem klauzulę generalną w przepisie art. 4¹ k.p.c. w brzmieniu: „Z uprawnienia przewidzianego w przepisach postępowania stronom i uczestnikom postępowania nie wolno czynić użytku niezgodnego z celem, dla którego je ustanowiono (nadużycie prawa procesowego)”.

Co prawda klauzula ma charakter ogólny, ale procesowe skutki jej zastosowania i związanych z tym sankcji znalazły się w przepisach szczególnych. Sąd będzie mógł wobec strony nadużywającej prawa procesowego podjąć czynności polegające na:

- 1) wymierzeniu grzywny,
- 2) obciążeniu dodatkową częścią bądź nawet całością kosztów procesu, a na wniosek strony przeciwnej także na:
- 3) obciążeniu kosztami procesu podwyższonymi odpowiednio do spowodowanego nadużyciem zwiększenia nakładu pracy strony przeciwnej na prowadzenie sprawy,
- 4) podwyższeniu stopy odsetek należnych od zasądzonego świadczenia odpowiednio do spowodowanej nadużyciem zwłoki w rozpoznaniu sprawy, za czas odpowiadający tej zwłoce,
- 5) pozostawieniu pisma bez nadania mu biegu bądź pominięciu czynności.

Poszczególne przepisy k.p.c. zawierające sankcje, to:

- art. 191¹ § 1 k.p.c. Jeżeli z treści pozwu i załączników oraz z okoliczności wniesienia pozwu, a także faktów, o których mowa w art. 228, wynika oczywista bez-

zasadność powództwa, stosuje się przepisy poniższe.

§ 2. Gdyby czynności, które ustawa nakazuje podjąć w następstwie wniesienia pozwu, miały być oczywiście niecelowe, można je pominąć. W szczególności można nie wzywać powoda do usunięcia braków pozwu ani do uiszczenia opłaty, jak również nie sprawdzać wartości przedmiotu sporu ani nie przekazywać sprawy.

§ 3. Sąd może oddalić powództwo na posiedzeniu niejawnym, nie doręczając pozwu osobie wskazanej jako pozwany ani nie rozpoznając wniosków złożonych wraz z pozwem.

§ 4. Uzasadnienie wyroku sporządza się na piśmie z urzędu. Powinno ono zawierać jedynie wyjaśnienie, dlaczego powództwo zostało uznane za oczywiście bezzasadne. Wyrok z uzasadnieniem sąd z urzędu doręcza tylko powodowi z pouczeniem o sposobie i terminach wniesienia zażalenia;

- art. 186¹ § 1 k.p.c. Pismo, które zostało wniesione jako pozew, a z którego nie wynika żądanie rozstrzygnięcia sporu o charakterze sprawy cywilnej, przewodniczący zwraca wnoszącemu bez żadnych dalszych czynności, chyba że wyjątkowe okoliczności uzasadniają nadanie mu biegu;

- art. 226². § 1 k.p.c. Ilekroć zachowanie strony w świetle okoliczności sprawy wskazuje na nadużycie przez nią prawa procesowego, sąd poucza ją o możliwości zastosowania wobec niej środków, o których mowa w § 2.

§ 2. W przypadku gdy sąd stwierdzi nadużycie przez stronę prawa procesowego, może w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie:

- 1) stronę nadużywającą skazać na grzywnę;
- 2) niezależnie od wyniku sprawy, odpo-

wiednio do spowodowanej tym nadużyciem prawa procesowego zwłoki w jej rozpoznaniu, nałożyć na stronę nadużywającą obowiązek zwrotu kosztów w części większej, niż wskazywałby wynik sprawy, a nawet zwrotu kosztów w całości;

3) na wniosek strony przeciwnej:

a) przyznać od strony nadużywającej koszty procesu podwyższone odpowiednio do spowodowanego tym nadużyciem zwiększenia nakładu pracy strony przeciwnej na prowadzenie sprawy, nie więcej jednak niż dwukrotnie,

b) podwyższyć stopę odsetek zasądzonych od strony, której nadużycie spowodowało zwłokę w rozpoznaniu sprawy, za czas odpowiadający tej zwłoce, z tym, że stopa może zostać podwyższona nie więcej niż dwukrotnie; przepisów o maksymalnej dopuszczalnej wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie nie stosuje się;

- art. 394³ § 1 k.p.c. Niedopuszczalne jest zażalenie wniesione jedynie dla zwłoki w postępowaniu.

§ 2. Za zażalenie wniesione jedynie dla zwłoki w postępowaniu uważa się:

1) drugie i dalsze zażalenie wniesione przez tę samą stronę na to samo postanowienie,

2) zażalenie na postanowienie wydane w wyniku czynności wywołanych wniesieniem przez tę samą stronę wcześniejszego zażalenia

- chyba że okoliczności sprawy wykluczają tę ocenę.

§ 3. Zażalenie, o którym mowa w § 1, pozostawia się w aktach sprawy bez żadnych dalszych czynności, w szczególności nie przedstawia się go do rozpoznania sądowi właściwemu. To samo dotyczy pism związanych z jego wniesieniem.

§ 4. O pozostawieniu zażalenia i pism związanych z jego wniesieniem zawiada-

mia się stronę wnoszącą tylko raz – przy wniesieniu zażalenia.

§ 5. Przepis art. 380 stosuje się odpowiednio;

- art. 458¹² k.p.c. (w sprawach gospodarczych) – niezależnie od wyniku sprawy sąd może obciążyć kosztami procesu w całości lub części stronę, która przed wytoczeniem powództwa zaniechała próby dobrowolnego rozwiązania sporu, uchyliła się od udziału w niej lub uczestniczyła w niej w złej wierze i przez to przyczyniła się do zbędnego wytoczenia powództwa lub wadliwego określenia przedmiotu sprawy.

Za rozwiązanie zapobiegające nadużyciu prawa procesowego można poniekąd uznać nowe przepisy dotyczące obostrzeń w zakresie podnoszenia zarzutu potrącenia. Mianowicie strona nie będzie mogła dowolnie kreować zarzutu potrącenia według własnego uznania, ale będzie musiała przestrzegać w tym zakresie przepisu art. 203¹ k.p.c.:

§ 1. Podstawą zarzutu potrącenia może być tylko wierzytelność pozwanego z tego samego stosunku prawnego co wierzytelność dochodzona przez powoda, chyba że wierzytelność pozwanego jest niesporna lub uprawdopodobniona dokumentem nie pochodzącym wyłącznie od pozwanego.

§ 2. Pozwany może podnieść zarzut potrącenia nie później niż przy wdaniu się w spór co do istoty sprawy albo w terminie dwóch tygodni od dnia, gdy jego wierzytelność stała się wymagalna.

§ 3. Zarzut potrącenia może zostać podniesiony tylko w piśmie procesowym. Do pisma tego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące pozwu, z wyjątkiem przepisów dotyczących opłat.

3. Nowy system doręczeń

Celem zmian ustawodawcy w zakresie doręczeń jest zminimalizowanie do-

ręczeń zastępczych i tym samym fikcji doręczenia, tak, aby strona nie dowiadywała się o tym, że przegrała sprawę na etapie postępowania egzekucyjnego. Postanowiono zatem w kwestię doręczeń zaangażować komorników. Ustawodawca dokonał nowelizacji przepisu art. 139 k.p.c., jednak najistotniejsza zmiana to treść nowego art. 139¹ k.p.c.:

§ 1. Jeżeli pozwany, pomimo powtórzenia zawiadomienia zgodnie z art. 139 § 1 zdanie drugie, nie odebrał pozwu lub innego pisma procesowego wywołującego potrzebę podjęcia obrony jego praw, a w sprawie nie doręczono mu wcześniej żadnego pisma w sposób przewidziany w artykułach poprzedzających i nie ma zastosowania art. 139 § 2-3¹ lub inny przepis szczególny przewidujący skutek doręczenia, przewodniczący zawiadomienia o tym powoda, przesyłając mu przy tym odpis pisma dla pozwanego i zobowiązując do doręczenia tego pisma pozwanemu za pośrednictwem komornika.

§ 2. Powód w terminie dwóch miesięcy od dnia doręczenia mu zobowiązania, o którym mowa w § 1, składa do akt potwierdzenie doręczenia pisma pozwanemu za pośrednictwem komornika albo zwraca pismo i wskazuje aktualny adres pozwanego lub dowód, że pozwany przebywa pod adresem wskazanym w pozwie. Po bezskutecznym upływie terminu stosuje się przepis art. 177 § 1 pkt 6.

Zgodnie z przyjętymi zmianami, jeżeli przesyłka z pozwem nie zostanie odebrana przez pozwanego na poczcie w okresie jej dwukrotnego awizowania, wówczas poczta zwróci ją do sądu. Sąd jednak nie uzna jej za doręczoną. Inicjatywę ma obowiązek przejąć powód, który może wnieść o doręczenie pozwu za pośrednictwem komornika. Koszt doręczenia przez komornika może wynieść nawet około 120 zł i poniesie go powód. Wydaje się, że w razie przegranej sprawy przez pozwanego, powód może zasad-

nie żądać zwrotu od pozwanego również tych kwot.

W uzasadnieniu powyższej zmiany wskazano m.in., że: „Liczba sytuacji, w których pierwsze pismo jest zwracane bez doręczenia, jest znacząca w skali całego sądownictwa. Jest to konsekwencją faktu, że spora część mieszkańców mniejszych miejscowości przebywa na stałe poza Polską, z reguły nie zgłaszając tego organom ewidencji ludności”. Dalej projektodawcy w uzasadnieniu wskazują: „Przynajmniej części przypadków, w których pismo wszczynające postępowanie sąd bezpodstawnie uznał za doręczone mimo faktycznego zwrotu, da się uniknąć poprzez umożliwienie doręczenia takiego pisma przez komornika. Doręczenia komornicze są z reguły szybkie, pewne i stosunkowo tanie, a także dają szerszą informację co do faktycznego miejsca pobytu adresata niż doręczenia pocztowe”.

Z powyższym uzasadnieniem nie sposób się zgodzić. Jeżeli dana osoba fizyczna wyjeżdża zagranicę, to w jaki sposób powód czy też komornik miałby zagranicę poszukiwać pozwanego w celu doręczenia pozwu? Wyobrazić można sobie sytuację, gdy matka pozywa o alimenty ojca dzieci, który stara się unikać ich płacenia, może nawet przebywa często zagranicą, być może także nie są „ewidencjonowane” w pełni jego przychody. Nie dość, że matka jako powódka będzie musiała ponieść koszty związane z pozwem, a może także pomocą prawną, pozew nie zostanie doręczony przez operatora pocztowego, następnie będzie musiała zapłacić za próbę doręczenia za pośrednictwem komornika, to jeszcze dodatkowo nawet takie doręczenie może okazać się nieskuteczne. Zatem sama możliwość doręczenia pisma pozwanemu za pośrednictwem komornika może okazać się nieskutecznym lekarstwem na obecne zwroty pism przesłanych za pośrednictwem operatora publicznej

go w przypadku ich nieodebrania przez pozwanego, zwłaszcza w sytuacji, gdy pozwany nie wyraża chęci ich odbioru i celowo tego unika.

Institucja doręczenia zastępczego była wielokrotnie przedmiotem rozważań sądów i w zasadzie na podstawie aktualnego orzecznictwa można wywnioskować, że jeżeli zaistniały wątpliwości co do prawidłowości wymagań formalnych doręczenia, albo prawidłowości oznaczenia samego pozwanego i jego adresu zamieszkania, wówczas sąd ponownie doręczał pozwanemu pozew/nakaz zapłaty i otwierał drogę do jego zaskarżenia.

Przykładowo należy wskazać następujące stanowiska:

„Naruszenie wymogów przewidzianych w art. 139 k.p.c. oraz w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z 17 czerwca 1999 r. w sprawie szczególnego trybu doręczenia pism sądowych przez pocztę w postępowaniu cywilnym¹⁰ przez doręczyciela czyni doręczenie nieskutecznym¹¹;

„Warunkiem skuteczności doręczenia w trybie zastępczym jest skierowanie przesyłki sądowej do strony na jej właściwy adres, o którym sąd, na podstawie danych z akt sprawy, ma lub powinien mieć wiedzę, nawet gdy adres podany w pozwie, czy w innym piśmie procesowym jest błędny¹²;

„Doręczenie zastępcze w trybie art. 139 § 1 k.p.c. jest skuteczne, gdy miejsce zamieszkania adresata¹³ nie budzi wątpliwości¹⁴;

- „Mieszkaniem w rozumieniu przepisu art. 139 par. 1 k.p.c. jest lokal w miejscowości, o jakiej mowa w przepisach art. 25-28 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹⁵ (dalej: k.c.), w którym adresat (względnie osoba wymieniona w art. 26-27 k.c.) przebywa z zamiarem stałego pobytu. Nie strona pozwana ma obowiązek udowodnienia, że nie mieszka pod adresem, na który kierowane są przeznaczone dla niej przesyłki sądowe, lecz strona powodowa, jeśli powołuje się na skuteczność doręczenia przesyłki pod wskazanym przez nią adresem i wynikające stąd następstwa prawne¹⁶;

„Doręczenie w sposób przewidziany w art. 139 § 1 k.p.c. może być uznane za dokonane wtedy, gdy przesyłka sądowa została wysłana pod aktualnym adresem oraz imieniem i nazwiskiem odbiorcy¹⁷;

„Podstawowym warunkiem skuteczności doręczenia zastępczego jest to, by adresat mieszkał pod wskazanym adresem. W konsekwencji doręczenie w sposób przewidziany w art. 139 § 1 k.p.c. może być uznane za dokonane tylko wtedy, gdy przesyłka sądowa została wysłana pod aktualnym adresem oraz imieniem i nazwiskiem odbiorcy¹⁸.

Wydaje się, że stosowanie nadal instytucji tzw. fikcji doręczenia powinno pozostać, choć faktycznie można było obwarować je pewnymi obowiązkami bądź dodatkowymi oświadczeniami powoda wymaganymi w sytuacji, gdy przesyłka zawierająca pierwsze pismo procesowe w sprawie rzeczywiście nie została skutecznie doręczona dwukrotnie do pozwanego.

Ustawodawca powinien rozważyć pozostawienie pewnych wyjątków w zakresie zmienionych przepisów art. 139 i 139¹ k.p.c. w postaci choćby możliwości uprawdopodobnienia przez powoda, że dołożył wszelkich starań w celu doręczenia pozwu, ale z przyczyn obiektywnych stało się to niemożliwe i wówczas sąd miałby możliwość stwierdzenia skutku doręczenia.

Obecnie nie wiadomo, jaki wymiar praktyczny będzie miała powyższa zmiana systemu doręczeń, ale może okazać się, że niebawem pewne modyfikacje będą konieczne, zwłaszcza że aktualnie nie można oprzeć się wrażeniu, iż ochronę ustawodawcy zyskał w tym przypadku dłużnik.

4. Posiedzenie przygotowawcze, plan rozprawy

Po doręczeniu pozwu i odpowiedzi na pozew, sąd może w uzasadnionych przypadkach, w szczególności w sprawach zawitych lub obrachunkowych, zarządzić wymianę przez strony pism przygotowawczych. Następnie co do zasady sąd wyznacza posiedzenie przygotowawcze, ale jeżeli okoliczności sprawy wskazują, że przeprowadzenie tego posiedzenia nie przyczyni się do sprawniejszego rozpoznania sprawy, przewodniczący może jej nadać inny właściwy bieg, w szczególności skierować ją do rozpoznania, także na rozprawie¹⁹. W przepisie art. 205⁵ § 1 k.p.c. wskazano, że postępowanie przygotowawcze służy rozwiązaniu sporu bez potrzeby prowadzenia dalszych posiedzeń, zwłaszcza rozprawy. Jeżeli nie uda się rozwiązać

10 Dz.U. Nr 62, poz. 697 ze zm.

11 Postanowienie Sądu Najwyższego z 3 lipca 2008 r., sygn. akt IV CZ 51/08.

12 Postanowienie Sądu Najwyższego z 13 grudnia 2018 r., sygn. akt V CZ 82/18.

13 Art. 126 § 2 k.p.c.

14 Postanowienie Sądu Najwyższego z 22 marca 1995 r., sygn. akt II CRN 4/95.

15 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1145.

16 Wyrok Sądu Najwyższego z 23 marca 1979 r., sygn. akt IV PRN 2/76.

17 Uchwała Sądu Najwyższego z 16 lutego 2017 r., sygn. akt III CZP 105/16.

18 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 19 czerwca 2018 r., sygn. akt I ACa 1264/17.

19 Art. 205⁴ § 3 k.p.c.

sporu, na posiedzeniu przygotowawczym sporządza się z udziałem stron plan rozprawy. Wydaje się zatem, że w sytuacji, gdy sąd uzna, że okoliczności sprawy wskazują, iż postępowanie przygotowawcze nie przyczyni się do sprawniejszego rozpoznania sprawy, wówczas plan rozprawy nie będzie sporządzany.

Jeżeli jednak sąd wyznaczy posiedzenie przygotowawcze, co do zasady muszą być na nim obecni pełnomocnicy bądź strony i aktywnie uczestniczyć; jeżeli nie stawią się na to posiedzenie, ustawodawca przewidział sankcje określone w przepisach art. 205⁹ § 4-7 k.p.c. W wypadku nieusprawiedliwionego niestawiennictwa powoda (lub pełnomocnika procesowego zobowiązanego do udziału w posiedzeniu bez konieczności udziału powoda) sąd umorzy postępowanie, rozstrzygając o kosztach jak przy cofnięciu pozwu, chyba że sprzeciwi się temu obecny na tym posiedzeniu pozwany. Natomiast jeśli powód w terminie tygodnia od dnia doręczenia mu postanowienia o umorzeniu postępowania usprawiedliwi swe niestawiennictwo, sąd uchyli to postanowienie i nada sprawie właściwy bieg, czyli wyznaczy kolejny termin posiedzenia przygotowawczego.

Na posiedzeniu przygotowawczym sąd powinien ustalić, jakie okoliczności sporne są między stronami. Powinien również podjąć próby mediacji i poprowadzić postępowanie przygotowawcze aktywnie, aby sprawa nie została skierowana na rozprawę.

Nowością jest obowiązek sądu komunikowania się ze stronami. Dotychczas sąd nie okazywał swojego nastawienia, teraz może on informować strony o tym, jakie widzi możliwe rozstrzygnięcie w sprawie. Sąd może powiadomić strony o roz-

strzygnięciu sprawy na innej podstawie prawnej niż wskazana przez stronę. Nie można przy tym żądać wyłączenia sędziego, który wypowie swoje stanowisko co do sprawy.

Zgodnie z przepisem art. 205⁹ § 1 k.p.c. plan rozprawy powinien zawierać rozstrzygnięcia co do wszystkich wniosków dowodowych stron, zastępując postanowienie dowodowe. Nie będzie wówczas konieczności wydawania przez sąd postanowień o dopuszczeniu określonych dowodów. Dopiero gdy sąd oddali wnioski dowodowe, wydaje postanowienie.

Ponadto zgodnie z art. 205⁹ § 1 k.p.c. plan rozprawy powinien zawierać zasadniczo:

- 1) dokładne określenie przedmiotów żądań stron, w tym rozmiar dochodzonych świadczeń wraz z należnościami ubocznymi;
- 2) dokładnie określone zarzuty, w tym formalne;
- 3) ustalenie, które fakty i oceny prawne pozostają między stronami sporne;
- 4) terminy posiedzeń i innych czynności w sprawie;
- 5) kolejność i termin przeprowadzenia dowodów oraz roztrząsania wyników postępowania dowodowego;
- 6) termin zamknięcia rozprawy lub ogłoszenia wyroku;
- 7) rozstrzygnięcia innych zagadnień, o ile są niezbędne do prowadzenia postępowania.

Plan rozprawy podpisują strony i zatwierdza przewodniczący. Następnie plan zostaje doręczony pełnomocnikom oraz ewentualnie także stronom i to doręczenie ma skutek zawiadomienia o terminach posiedzeń i innych czynności objętych planem. Jedną z konsekwencji planu jest uniemożliwienie stro-

nom późniejszego zgłaszania wniosków dowodowych, czy też twierzeń i dowodów nie zatwierdzonych w planie. Kolejne wnioski dowodowe są możliwe na zasadzie wyjątku i jeżeli strona uprawdopodobni, że nie mogła ich zgłosić wcześniej. Należy przy tym zwrócić uwagę na nowy przepis art. 34a ust. 1 u.k.s.s.c., zgodnie z którym opłatę stałą w kwocie 100 zł od każdej osoby, której wniosek dotyczy, pobiera się od wniosku o wezwanie na rozprawę świadka, biegłego lub strony, jeżeli wniosek został złożony po zatwierdzeniu planu rozprawy.

Planowanie posiedzeń sądu będzie wymagało przeprowadzenia całej rozprawy w krótkim okresie. Co prawda istnieje możliwość rozpatrywania i rozstrzygania spraw na posiedzeniu niejawnym, ale do stosowania tego rozwiązania było dość sceptyczne nastawienie w praktyce. Dotychczas w większości przypadków rozstrzygnięcia były wydawane na posiedzeniu jawnym. Zmiana poprzez dodanie w art. 148 k.p.c. § 3 polega na tym, że zasadą w zakresie wszystkich rozstrzygnięć procesowych ma być wydawanie postanowień na posiedzeniu niejawnym.

5. Postępowanie dowodowe

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że w zmienionym przepisie art. 187 k.p.c. ustawodawca zawarł wymóg, aby w pozwie zostały wskazane fakty, na podstawie których powód opiera swoje żądanie. Pozostał jednocześnie obowiązek dokładnego określenia żądania. Nie wiadomo czy zmiana „okoliczności faktycznych” na „fakty” w zamyśle projektodawców ma na celu wymóg większej konkretyzacji czy też jest to tylko semantyka. Jednocześnie zmianie uległy także wymagania wobec wniosku dowodowego²⁰. Wniosek dowodowy ma wskazywać fakty, które strona chce wykazać danym

²⁰ Art. 235¹ k.p.c.

dowodem, a nie jak do tej pory „okoliczności”. Wobec tego pełnomocnik procesowy powinien pamiętać, że we wniosku dowodowym należy wyczerpująco wymienić wszystkie fakty, których ma dowieść dany wnioskowany dowód.

W przepisie art. 187 § 2 k.p.c. dodano również nowy pkt 4), zgodnie z którym w przypadku żądania dowodów znajdujących się w sądach, urzędach lub u osób trzecich, powód powinien uprawdopodobnić, dlaczego nie może samodzielnie ich uzyskać.

Powyższy obowiązek koresponduje z zasadą kontrydiktoryjności postępowania cywilnego, która dominuje w postępowaniu cywilnym już od dłuższego czasu. Jak bowiem wskazał trafnie Sąd Najwyższy w wyroku z 7 maja 2008r.²¹: „Ustawą z 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43 poz. 189) zmieniono przepisy: art. 3 k.p.c. (poprzez skreślenie § 2), art. 232 k.p.c. oraz treść art. 6 k.p.c., w ten sposób wprowadzając dominację zasady kontrydiktoryjności w procesie cywilnym; usuwając zasadę odpowiedzialności sądu za rezultat postępowania dowodowego, zachowując pewne uprawnienia sądu, ograniczono jego obowiązki. Dysponentami tego postępowania są strony. Stosownie do przepisu art. 232 k.p.c. strony są obowiązane wskazywać dowody dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne”.

Jak wynika z orzecznictwa, najczęściej strony mają jednak możliwość dostarczenia odpowiedniego materiału dowodowego na poparcie swoich twierdzeń i nie powinny tego obowiązku procesowego przerzucać na sąd czy biegłego:

„Możliwość wystąpienia do Państwowego Zasobu Geodezyjnego i Kartograficznego o udostępnienie zdjęć lotniczych gruntów pozostających własnością wnioskodawcy istnieje dla przeciętnej osoby zbierającej dokumentację dotyczącą należących do niej działek, np. w celu wykorzystania jej w toczącym się postępowaniu sądowym. W art. 31 ust. 2 ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne²² nie ustanowiono żadnych domniemań w zakresie korzystania z państwowych zasobów dokumentacyjnych przez organy administracji. Co więcej, jedną z zasad postępowania cywilnego jest kontrydiktoryjność (art. 3 k.p.c. w zw. z art. 13 § 2 k.p.c.), wedle której to na stronach spoczywa obowiązek powoływania faktów i dowodów niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy. Uczestnik postępowania należy dbający o zabezpieczenie swoich interesów powinien sam upewnić się, jakie dokumenty znajdują się w dyspozycji Państwowego Zasobu Geodezyjnego i Kartograficznego²³;

„1. Wszystkie okoliczności faktyczne doniesłe dla rozstrzygnięcia sprawy i składające się na podstawę faktyczną rozstrzygnięcia muszą mieć oparcie w dowodach przeprowadzonych w toku postępowania, o ile nie są objęte zakresem faktów przyznanych przez stronę przeciwną, jeżeli przyznanie nie budzi wątpliwości oraz co do faktów niezaprzeczonych. Zgodnie z zasadami procesu cywilnego ciężar gromadzenia materiału dowodowego spoczywa na stronach. Jego istota sprowadza się do ryzyka poniesienia przez stronę ujemnych konsekwencji braku wywiązania się z powinności przedstawienia dowodów. Skutkiem braku wykazania przez stronę prawdziwości twierdzeń o faktach istot-

nych dla sprawy jest tylko to, że twierdzenia takie zasadniczo nie będą mogły leżeć u podstaw sądowego rozstrzygnięcia. Strona, która nie udowodni przytoczonych twierdzeń, traci korzyści, jakie uzyskałaby aktywnym działaniem.

2. Rolą biegłego nie jest poszukiwanie i gromadzenie za stroną dowodów, ma on jedynie obowiązek ocenić dowody zebrane w sprawie przy wykorzystaniu posiadanych wiadomości specjalnych²⁴;

„Rzeczą sądu nie jest zarządzenie dochodzeń w celu uzupełnienia lub wyjaśnienia twierdzeń stron i wykrycia środków dowodowych pozwalających na ich udowodnienie ani też sąd nie jest zobowiązany do przeprowadzenia z urzędu dowodów zmierzających do wyjaśnienia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, w szczególności jeżeli strona jest reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika (art. 232 k.p.c.). Obowiązek przedstawienia dowodów spoczywa na stronach (art. 3 k.p.c.), a ciężar udowodnienia faktów mających dla rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie (art. 227 k.p.c.) spoczywa na stronie, która z faktów tych wywodzi skutki prawne (art. 6 k.c.)²⁵.

Zgodnie z treścią nowego przepisu art. 191¹ k.p.c., o którym była mowa w pkt. 2 tego opracowania („Zapobieganie nadużyciom prawa procesowego, sankcje”), jeżeli z pozwu i załączników oraz okoliczności dotyczących sprawy, a także faktów, o których mowa w art. 228 k.p.c., wynika oczywista bezzasadność powództwa, sąd będzie mógł pominąć czynności albo oddalić powództwo na posiedzeniu niejawnym. Na marginesie należy wskazać, że w takiej sprawie nie przysługuje skarga kasacyjna. Jeżeli cho-

21 Sygn. akt II PK 307/07.

22 T.j. Dz.U. 2019 poz. 725.

23 Postanowienie Sądu Najwyższego z 28 czerwca 2017 r., sygn. akt IV CZ 24/17.

24 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 15 czerwca 2016 r., sygn. akt I ACa 98/16.

25 Wyrok Sądu Rejonowego Łódź-Widzew w Łodzi z 15 czerwca 2016 r., sygn. akt VIII C 3492/15.

dzi natomiast o odpowiedź na pozew, to stała się ona poniekąd obligatoryjna, ponieważ brak jej złożenia może skutkować wydaniem wyroku zaocznego²⁶. Ponadto niezłożenie odpowiedzi na pozew w przepisany przez sąd terminie powinno skutkować uznaniem za przyznane przez pozwanego twierdzeń co do faktów przytoczonych w pozwie stosownie do obowiązującego przepisu art. 230 k.p.c. w związku z art. 229 k.p.c.

W przepisie art. 126 k.p.c. dotyczącym pism procesowych w § 1 pkt 5) wyraźnie wskazano, że w przypadku, gdy jest to konieczne do rozstrzygnięcia co do wniosku lub oświadczenia – strona powinna wskazać fakty, na których opiera swój wniosek lub oświadczenie oraz wskazać dowód na wykazanie każdego z tych faktów. Zatem nie będzie możliwe niejako zbiorcze przytoczenie dowodów na szereg okoliczności wskazanych w piśmie procesowym, jak to zdarzało się w dotychczasowej praktyce postępowań cywilnych, tylko konieczne staną się systematyzacja i powiązanie danego faktu z konkretnym dowodem, który ma dany fakt wykazać.

Z kolei w piśmie przygotowawczym, które ma na celu przygotowanie sprawy do rozstrzygnięcia, należy wskazać zwięzły stan sprawy, wyszczególnić fakty przyznane i fakty zaprzeczone oraz wypowiedzieć się co do twierdzeń i dowodów zgłoszonych przez stronę przeciwną²⁷. Powyższe oznacza, że w piśmie przygotowawczym konieczne będzie wyraźne złożenie oświadczenia co do każdego faktu z osobna, w szczególności, jeżeli chodzi o zaprzeczenie poszczególnym faktom. Nie będzie zatem dopuszczalne szablonowe stwierdzenie, że strona zaprzecza wszystkim twierdzeniom strony przeciwnej, oprócz tych, które wyraźnie przyznaje. Taka formuła stosowana nie-

kiedy przez pełnomocników nie spełnia wymagań z przepisu art. 127 § 1 k.p.c. Powyższe wymogi korelują z nowym brzmieniem przepisu art. 210 § 2 k.p.c., zgodnie z którym każda ze stron ma obowiązek złożenia oświadczenia co do twierdzeń strony przeciwnej dotyczących faktów i należy przy tym wyraźnie wskazać fakty, którym się zaprzecza.

Słusznym, nowym rozwiązaniem jest przyjęcie w przepisie art. 243² k.p.c., że dokumenty znajdujące się w aktach sprawy lub do nich dołączone stanowią dowody bez wydawania odrębnego postanowienia. Dopiero pomijając dowód z takiego dokumentu sąd wydaje postanowienie.

Nowością jest także możliwość przeprowadzenia przez sąd dowodu w sprawie już po zamknięciu rozprawy nie tylko w przypadkach przeprowadzenia dowodu przez sędziego wyznaczonego lub przez sąd wezwany albo z akt lub wyjaśnień organów administracji publicznej, ale także w przypadku przeprowadzenia dowodu z dokumentu sporządzonego przez organ administracji publicznej lub znajdującego się w jego aktach albo dowodu z dokumentu znajdującego się w aktach sądowych lub komorniczych.

6. Zeznania świadka

Zgodnie z nowym art. 242¹ k.p.c., strona, która wniosła o wezwanie na rozprawę świadka, biegłego lub innej osoby, powinna dążyć starań, by osoba ta stała się w wyznaczonym czasie i miejscu, w szczególności zawiadomić ją o obowiązku, czasie i miejscu stawiennictwa. Ponadto nowością w procedurze cywilnej jest możliwość złożenia przez świadka zeznań na piśmie. Zgodnie z art. 271¹ k.p.c., jeżeli sąd tak postanowi, świadek może składać zeznania na piśmie. Wówczas podpisuje tekst przyrzeczenia.

W zakresie dowodu z zeznań świadka w formie pisemnej słusznym podnosi się argumenty przeciwko temu rozwiązaniu, dotyczące braku możliwości zweryfikowania przez drugą stronę wiarygodności świadka i możliwości oceny jego zachowań, rozumienia w określony sposób pewnych pytań i sformułowań. Nie będzie możliwe także dopytanie świadka *ad hoc* o pewne kwestie, które pojawiają się w trakcie przesłuchania. Niekiedy świadkowie pamiętają o pewnych okolicznościach, co do których strona może nie mieć wiedzy czy pamięci i konieczne jest wówczas wyjaśnienie danej kwestii właśnie poprzez dopytanie świadka o daną okoliczność.

Powyższa uwaga zdaje się słuszna w świetle chociażby nowego przepisu art. 272¹ k.p.c. który stanowi, że jeżeli sąd poweźmie wątpliwość co do zdolności spostrzegania lub komunikowania spostrzeżeń przez świadka, może zarządzić przesłuchanie go z udziałem biegłego lekarza lub psychologa, a świadek nie może się temu sprzeciwić. Podkreślić należy, że przy pisemnym składaniu zeznań przez świadka, sąd nie będzie miał możliwości oceny zdolności spostrzegania świadka i zareagowania na taką sytuację. Zatem instytucja pisemnych zeznań świadka powinna być stosowana z dużą dozą ostrożności i raczej w wyjątkowych przypadkach.

W zakresie dowodu z zeznań świadka w postępowaniu uproszczonym, ustawodawca uchylił zakaz łączenia ról świadka i biegłego. Świadek, który ma wiadomości specjalne, odnoszące się do faktów, o których zeznaje – „świadek-ekspert” – może również przedstawić opinię zawierającą ocenę tych faktów. Należy przy tym zaznaczyć, że

²⁶ Art. 339 § 1 k.p.c.

²⁷ Art. 127 § 1 k.p.c.

nie przeszkadza temu wcześniejsze sporządzenie przez tę samą osobę opinii na zlecenie podmiotu innego niż sąd (czyli najczęściej strony). Powyższe znajduje odzwierciedlenie w przepisie art. 505⁷ § 3 k.p.c.: Złożenie zeznań przez świadka nie stoi na przeszkodzie zasięgnięciu jego opinii jako biegłego, także co do faktów, o których zeznał (świadek-ekspert), nawet jeżeli uprzednio sporządził opinię na zlecenie podmiotu innego niż sąd.

Należy zwrócić także uwagę na zmianę w zakresie art. 282 k.p.c. w zakresie przyrzeczenia składanego przez biegłego, mianowicie, jeżeli biegłemu zlecono sporządzenie opinii na piśmie, może złożyć przyrzeczenie przez podpisanie tekstu przyrzeczenia, który załącza do opinii. Z kolei od biegłego wpisanego na listę biegłych nie odbiera się przyrzeczenia. Biegły taki powołuje się na przyrzeczenie złożone przy ustanowieniu go w takim charakterze.

7. Uzyskanie dokumentu od innego organu

Jak już zostało zasygnalizowane powyżej, w przepisie art. 187 k.p.c. dotyczącym pozwu, ustawodawca w paragrafie drugim dodał nowy pkt 4, zgodnie z którym powołując dowód z dokumentu znajdującego się w sądzie, urzędzie lub u osoby trzeciej, wnioskodawca ma obowiązek wskazać, że sam nie może takiego dokumentu uzyskać.

Strona nie może zatem w prosty sposób wnieść jak dotychczas, aby sąd zwrócił się do określonego organu czy osoby trzeciej o dany dokument, ale musi wskazać, dlaczego sama nie może uzyskać i przedstawić wnioskowanych dokumentów. Powyższa zmiana koresponduje ze zmienionym art. 208 § 1 pkt 2) k.p.c. Możliwe jest zatem przeprowadzenie dowodu z opinii sporządzonej

w innej sprawie, co może przyczynić się do usprawnienia i szybkości postępowania.

8. Zarzut potrącenia

Ustawodawca w nowym przepisie art. 203¹ § 1 k.p.c. ograniczył możliwość podnoszenia w procesie zarzutu potrącenia, mianowicie podstawą zarzutu potrącenia może być tylko wierzitelność pozwanego z tego samego stosunku prawnego co wierzitelność dochodzona przez powoda, chyba że wierzitelność pozwanego jest niesporna lub udowodniona dokumentem nie pochodzącym od pozwanego. Możliwe, że ustawodawca kierował się tym, że procesowy zarzut potrącenia jest zazwyczaj środkiem obrony pozwanego, a nie sposobem dochodzenia od powoda roszczeń wzajemnych. Podniesienie zarzutu potrącenia nie wywołuje stanu zawisłości sprawy w odniesieniu do roszczenia przedstawionego do potrącenia w zarzucie. Prawomocne orzeczenie wydane w sprawie, w której zarzut taki został podniesiony, nie ma natomiast powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*) w zakresie, w jakim rozstrzyga o istnieniu lub nieistnieniu roszczenia przedstawionego do potrącenia. W sprawie, w której podniesiony został zarzut potrącenia, sąd nie rozstrzyga w sentencji o uwzględnieniu albo oddaleniu roszczenia pozwanego. Rozstrzygnięcie w przedmiocie zasadności zarzutu potrącenia znajduje bezpośrednie odzwierciedlenie wyłącznie w uzasadnieniu orzeczenia. W przepisie art. 203¹ § 2 k.p.c. ustawodawca wprowadził termin na zgłoszenie procesowego zarzutu potrącenia – nie później niż przy wdaaniu się w spór co do istoty sprawy, albo w terminie dwóch tygodni od dnia, kiedy jego wierzitelność stała się wymagalna.

Należy zauważyć, że w przypadku niepowołania we właściwym czasie i nie-

uwzględnienia zarzutu potrącenia może dojść do rozejścia się procesowych i materialnoprawnych skutków związanych z potrąceniem, co może rodzić pewne komplikacje. Dokonane bowiem mimo wszystko potrącenie materialnoprawne będzie miało swoje skutki w postaci wygaśnięcia roszczenia, natomiast jeżeli procesowo zarzut potrącenia nie zostanie uwzględniony, np. właśnie z powodu zbyt późnego jego zgłoszenia, wówczas sąd zasądzi roszczenie bez uwzględnienia potrącenia. W takiej sytuacji pozostaje konieczność obrony swoich praw przez podmiot dokonujący potrącenia w ramach powództwa przeciwegzekucyjnego.

9. Przywrócenie postępowania w sprawach gospodarczych

Wskazanie jako kompetentnych do rozpoznawania spraw gospodarczych sądów ustawodawca przeniósł z ustawy z 24 maja 1989 r. o rozpoznawaniu przez sądy spraw gospodarczych²⁸ do ustawy z 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych²⁹ (dalej: u.p.u.s.p.). Zgodnie z nowym przepisem art. 10 a u.p.u.s.p. sądy gospodarcze rozpoznają sprawy gospodarcze oraz inne sprawy z zakresu prawa gospodarczego i cywilnego należące do ich właściwości z mocy przepisów odrębnych. Sądami gospodarczymi są powołane do tego wydziały sądów powszechnych.

Z kolei przepis art. 458² § 1 k.p.c. definiuje, że sprawami gospodarczymi są sprawy:

- 1) ze stosunków cywilnych między przedsiębiorcami w zakresie prowadzonej przez nich działalności gospodarczej;
- 2) określone w pkt. 1, choćby którakolwiek ze stron zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej;
- 3) ze stosunku spółki oraz dotyczące roszczeń, o których mowa w art. 291-

²⁸ T.j. Dz.U. 2016 poz. 723.
²⁹ T.j. Dz.U. 2019 poz. 52.

300 i art. 479-490 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³⁰;

4) przeciwko przedsiębiorcom o zaniechanie naruszania środowiska i przywrócenie do stanu poprzedniego lub o naprawienie szkody z tym związanej oraz o zakazanie albo ograniczenie działalności zagrażającej środowisku;

5) z umów o roboty budowlane oraz ze związanych z procesem budowlanym umów służących wykonaniu robót budowlanych;

6) z umów leasingu;

7) przeciwko osobom odpowiadającym za dług przedsiębiorcy, także posiłkowo lub solidarnie, z mocy prawa lub czynności prawnej;

8) między organami przedsiębiorstwa państwowego;

9) między przedsiębiorstwem państwowym lub jego organami a jego organem założycielskim lub organem sprawującym nadzór;

10) z zakresu prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego;

11) o nadanie klauzuli wykonalności tytułowi egzekucyjnemu, którym jest orzeczenie sądu gospodarczego prawomocne lub podlegające natychmiastowemu wykonaniu albo ugoda zawarta przed tym sądem;

12) o pozbawienie wykonalności tytułu wykonawczego opartego na prawomocnym lub podlegającym natychmiastowemu wykonaniu orzeczeniu sądu gospodarczego albo ugodzie zawartej przed tym sądem.

§ 2. Nie są sprawami gospodarczymi sprawy o:

1) podział majątku wspólnego współników spółki cywilnej po jej ustaniu;

2) wierzytelność nabytą od osoby niebędącej przedsiębiorcą, chyba że wierzytel-

ność ta powstała ze stosunku prawnego w zakresie działalności gospodarczej prowadzonej przez wszystkie jego strony.

Jako sprawy gospodarcze potraktowano zatem zasadniczo wszystkie umowy o roboty budowlane, z umów leasingu, a także przeciwko osobom odpowiadającym za dług przedsiębiorcy, także posiłkowo lub solidarnie, z mocy prawa lub czynności prawnej. Jak wynika choćby ze wskazanego powyżej rozszerzonego katalogu spraw gospodarczych, poza przedsiębiorcami mogą występować także strony nimi niebędące, a wśród przedsiębiorców zapewne pokaźną grupę będą stanowić osoby fizyczne prowadzące zazwyczaj działalność na mniejszą skalę. Dlatego też te osoby mogą żądać rozpoznania sprawy z pominięciem przepisów o postępowaniu gospodarczym. Żądanie takie będzie wiążące dla sądu, a jego konsekwencją będzie rozpoznanie sprawy przez sąd gospodarczy, ale bez stosowania przepisów o postępowaniu gospodarczym, czyli w „zwykłym” procesie³¹.

Celem powrotu do postępowania odrębnego w sprawach gospodarczych jest usprawnienie i przyspieszenie rozpoznania tego typu spraw. Z powyższych względów w postępowaniu w sprawach gospodarczych nie mogą być stosowane następujące instytucje:

- zmiana powództwa polegająca na wystąpieniu z nowym roszczeniem zamiast lub obok dotychczasowego, z wyjątkiem, że w przypadku zmiany okoliczności powód może żądać, zamiast pierwotnego przedmiotu sporu, jego równowartości lub innego przedmiotu, a w sprawach o świadczenie powtarzające się może nadto rozszerzyć powództwo o świadczenia za kolejne okresy,

- zmiany podmiotowe w procesie na zasadzie art. 194-196 k.p.c. i art. 198 k.p.c. (dopuszczalne pozostają tylko interwencja główna lub uboczna z art. 75-83 i przypozwanie z art. 84-85);

- przekazanie sądowi okręgowemu sprawy pozostającej w związku ze sprawą prowadzoną przez ten sąd na zasadzie art. 205 k.p.c.

- zawieszenie postępowania wskutek niestawiennictwa stron na rozprawie na zasadzie art. 177 § 1 pkt 5 k.p.c.

- powództwo wzajemne z art. 204 k.p.c.

W postępowaniu gospodarczym powrócono do zasad prekluzji dowodowej obowiązujących w postępowaniu gospodarczym przed 3 maja 2012 r. Zgodnie z nowym przepisem art. 458⁵ § 1 k.p.c. powód jest obowiązany powołać wszystkie twierdzenia i dowody w pozwie, a pozwany – w odpowiedzi na pozw.

§ 2. Doręczając pouczenia, o których mowa w art. 458⁴ § 1, przewodniczący wzywa stronę, by w wyznaczonym terminie, nie krótszym niż tydzień, powołała wszystkie twierdzenia i dowody.

§ 3. Stosownie do okoliczności sprawy przewodniczący może określić inny termin do powołania przez stronę twierdzeń i dowodów.

§ 4. Twierdzenia i dowody powołane z naruszeniem § 1-3 podlegają pominięciu, chyba że strona uprawdopodobni, że ich powołanie nie było możliwe albo że potrzeba ich powołania wynikła później. W takim przypadku dalsze twierdzenia i dowody na ich poparcie powinny być powołane w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym ich powołanie stało się możliwe lub wynikła potrzeba ich powołania.

30 T.j. Dz.U. 2019 poz. 505.

31 Art. 458⁶ § 1 k.p.c.

Czy przywrócenie powyższych zasad prekluzji dowodowej rzeczywiście usprawni postępowanie? Można mieć w tej kwestii wątpliwości, jeżeli sięgnie się pamięcią do postępowania gospodarczego sprzed 3 maja 2012 r. i tego, w jak obszerny sposób formułowane były uzasadnienia pism procesowych zawierających kolejne, „nowe” wnioski dowodowe, których potrzeba powołania zawsze przecież mogła wyniknąć później.

Nowością w postępowaniu gospodarczym jest możliwość zawarcia przez strony umowy dowodowej. Zgodnie z art. 458³² § 1 k.p.c. strony mogą się umówić o wyłączenie określonych dowodów w postępowaniu w sprawie z określonego stosunku prawnego powstałego na podstawie umowy. Umowa musi być zawarta na piśmie pod rygorem nieważności albo ustnie przed sądem. Umowy nie można zawrzeć pod warunkiem lub z zastrzeżeniem terminu. Z kolei zarzut nieważności umowy dowodowej można będzie podnieść najpóźniej na posiedzeniu, na którym powołano się na jej postanowienia, albo w następnym piśmie procesowym w odpowiedzi na pismo, w którym powołano się na umowę dowodową. Sąd z urzędu nie będzie mógł zatem dopuścić dowodów wyłączonych umową dowodową, chyba że będą postawy do uznania takiej umowy dowodowej za nieważną. Natomiast jeżeli okaże się, że wskutek umowy dowodowej nie będzie można za pomocą dowodów ustalić okoliczności sprawy, z uwagi na to, że brak będzie dowodów – wówczas przewidziana jest możliwość rozszerzenia uznania sędziowskiego co do okoliczności sprawy³².

Wydaje się – na podstawie treści przepisów dotyczących umowy dowodowej, iż nie ma przeszkód, aby umowa dowodo-

wa była zawierana już na etapie zawierania przez strony właściwej umowy lub nawet, aby umowa dowodowa była częścią właściwej umowy zawieranej przez strony. W skrajnych przypadkach można również wyobrazić sobie umowę dowodową, która będzie wyłączać wszystkie inne dowody w postępowaniu dowodowym za wyjątkiem dowodu z samej właściwej umowy i dokumentów poświadczających wykonanie tejże umowy, co może istotnie ograniczać możliwość wykazywania jakichkolwiek dodatkowych okoliczności istotnych dla rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym oraz doprowadzić do jeszcze większego stopnia skomplikowania złożonych umów o roboty budowlane, umów konsorcjalnych czy też umów inwestycyjnych. Z drugiej strony należy pamiętać, iż art. 458 daje możliwość słabszym, mniej doświadczonym podmiotom, takim jak strony niebędące przedsiębiorcami oraz przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi, niejako uchylecia się od skutków niekorzystnej dla nich umowy dowodowej na skutek złożenia przez te podmioty wniosku o rozpoznanie sprawy w postępowaniu „zwykłym”, a nie w postępowaniu gospodarczym.

W postępowaniu dowodowym ograniczono także dowody z zeznań świadków w ten sposób, że sąd może dopuścić taki dowód jedynie wtedy, gdy po wyczerpaniu innych środków dowodowych lub w ich braku pozostały niewyjaśnione fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Należy także zwrócić uwagę, że wyrok w sprawie gospodarczej będzie stanowił tytuł zabezpieczenia.

10. Zmiany w postępowaniu odwoławczym

Należy podkreślić, że warunkiem wniesienia środka zaskarżenia, w tym apela-

cji, będzie obecnie uprzednie złożenie wniosku o doręczenie orzeczenia z pisemnym uzasadnieniem. Jednocześnie ustanowiono opłatę od wniosku o doręczenie orzeczenia w kwocie 100 zł³³. Zgodnie z nowymi przepisami, kontrola formalna apelacji, a więc ustalenie, czy apelacja spełnia wymagania co do formy, treści, terminu i opłaty (od których zależy skuteczność tej czynności, czyli rozpoznanie sprawy przez sąd II instancji) należy do postępowania odwoławczego i będzie dokonywana przez sąd odwoławczy. Jedyną czynnością sądu I instancji pozostanie przedstawienie akt z apelacją sądowi odwoławczemu. W zakresie spraw związanych z nadaniem biegu apelacji, czynności może dokonywać referendarz sądowy³⁴. Kontrola formalna apelacji ogranicza się do oceny ściśle sprecyzowanych przesłanek, a w ślad za tym nie może być uznana za sprawowanie wymiaru sprawiedliwości (co jest zastrzeżone wyłącznie dla sędziów). Wspomniana kontrola jest czynnością sądową i stanowi formę ochrony prawnej, a więc może być wykonywana przez referendarzy sądowych.

Apelację nadal wnosi się do sądu, który wydał zaskarżony wyrok, w terminie dwutygodniowym od doręczenia stronie skarżącej wyroku z uzasadnieniem. Jak już wskazano powyżej, złożenie wniosku o uzasadnienie wyroku jest konieczną przesłanką wniesienia środka zaskarżenia. W przypadku przedłużenia terminu do sporządzenia pisemnego uzasadnienia wyroku na podstawie art. 329 § 4 k.p.c. termin do wniesienia apelacji wynosi trzy tygodnie³⁵. O terminie tym sąd zawiadamia stronę doręczając jej wyrok z uzasadnieniem, z tym, że jeżeli w zawiadomieniu termin ten wskazano błędnie, a strona się do niego zastosowała, to apelację uważa się za wniesioną w ter-

32 Art. 458³ § 7 k.p.c.

33 Nowy art. 25b u.k.s.s.c.

34 Art. 373 § 2 k.p.c.

35 Art. 369 § 1¹ k.p.c.

minie³⁶. W sytuacji gdy strona w terminie wniesie apelację bezpośrednio do sądu II instancji, to sąd odwoławczy jedynie zawiadamia sąd I instancji o tym fakcie i żąda przedstawienia akt sprawy³⁷.

W przepisie art. 368 k.p.c. dotyczącym wymogów apelacji dodano nowe paragrafy 1¹-1³. Z art. 368 § 1¹ k.p.c. wynika, że jeżeli apelujący podnosi zarzuty dotyczące podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, to musi wskazać fakty istotne dla rozstrzygnięcia lub ustalone przez sąd I instancji niezgodnie z rzeczywistym stanem rzeczy. Taki obowiązek będzie też odnosił się do faktów nieustalonych przez sąd, a zdaniem apelującego, mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia. Powołując nowe fakty lub dowody należy uprawdopodobnić, że ich powołanie w postępowaniu przed sądem I instancji nie było możliwe albo potrzeba ich powołania wyniknęła później³⁸.

Najistotniejsza jednak z punktu widzenia praktyki wydaje się zmiana, o której mowa w nowym przepisie art. 368 § 1³ k.p.c. Apelujący, powołując fakt wykazany dowodem utrwalonym za pomocą urządzenia rejestrującego dźwięk albo obraz i dźwięk, musi oznaczyć konkretną część zapisu dotyczącą tego faktu (minuty i sekundy).

Jeżeli strona w apelacji powołuje się na przeprowadzony w postępowaniu pierwszoinstancyjnym dowód np. z przesłuchania stron, świadków lub biegłych albo zapis oględzin, to musi wskazać część zapisu dotyczącą tego faktu. Uzasadniając konieczność wprowadzenia takiej zmiany słusznie wskazano, że brak tego wymogu powoduje konieczność odsłuchiwania przez sędziów II instancji wielu godzin nagrań nie wiążących się z zarzu-

tami apelacji, co oznacza oczywistą stratę czasu, a strona, która podnosi zarzut w tym zakresie wie dokładnie, w którym miejscu dane zeznania się znajdują.

Należy wskazać, że zasadniczo sąd II instancji może rozpoznać sprawę na posiedzeniu niejawnym, jeżeli przeprowadzenie rozprawy nie jest konieczne. Natomiast rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym jest niedopuszczalne, jeżeli strona w apelacji lub odpowiedzi na apelację złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy. Istotna zmiana została wprowadzona także w przepisie art. 373¹ k.p.c., zgodnie z którym apelację doręcza się stronom i mają one prawo do wniesienia odpowiedzi na apelację. Powyższe oznacza, że w postępowaniach, w których występuje wielość podmiotów po stronie powodowej albo pozwanej, każdy powinien otrzymać apelację i każdy będzie miał prawo do wniesienia odpowiedzi na apelację.

W postępowaniu cywilnym obowiązuje system apelacji pełnej, co oznacza, że sąd II instancji w granicach zaskarżenia rozpoznaje sprawę poniekąd ponownie. Sąd odwoławczy może dokonać własnych ustaleń faktycznych, ale może także przyjąć za własne ustalenia sądu I instancji. Co do zasady sąd II instancji w razie uwzględnienia apelacji powinien dążyć do wydania orzeczenia reformatoryjnego (czyli zmieniającego wyrok sądu I instancji) aniżeli kasatoryjnego (czyli uchylającego wyrok i przekazania do ponownego rozpoznania). Dokonując zmian w k.p.c. wskazano, że ograniczenie uchylania wyroku i przekazania do ponownego rozpoznania w wielu przypadkach nie było najlepszym rozwiązaniem, ponieważ sądy I instancji niekiedy przerywały na sąd odwoławczy obowiązek dokonania

ustaleń faktycznych i przeprowadzenia postępowania dowodowego w sprawie. W skrajnych sytuacjach, w postępowaniu odwoławczym konieczne było czasochłonne przeprowadzenie analiz stanu faktycznego i ocena dowodów w zasadzie na nowo. Powyższe powodowało nakład pracy po stronie sądu odwoławczego, która powinna być wykonana przez sąd I instancji. Z tych właśnie względów, w zmienionym przepisie art. 386 § 5 k.p.c. zdecydowano się na rozwiązanie, zgodnie z którym w przypadku uchylenia wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania sąd I instancji rozpoznaje ją w tym samym składzie, chyba że jest to niemożliwe, albo powodowałoby nadmierną zwłokę w postępowaniu. Powyższa zmiana ma na celu obciążyć nakładem pracy tego sędziego, którego orzeczenie zostało uchylone. Powyższe ma stanowić motywację do starannego prowadzenia postępowania w I instancji, jednak słusznie podnosi się, że sąd I instancji, który ma poniekąd „poprawić” swoje uchybienia, może stać na swoim stanowisku, w słusznym jego zdaniem przekonaniu, że pierwotne rozstrzygnięcie było prawidłowe. Powyższych obaw nie eliminuje przepis art. 386 § 6 k.p.c. o związaniu oceną prawną sądu odwoławczego, bowiem zawsze można argumentować, że przy ponownym rozpatrzeniu sprawy nastąpiła zmiana stanu faktycznego, także poprzez jego uzupełnienie, co zdaniem sędziego rozstrzygającego ponownie sprawę w I instancji potwierdzi słuszność pierwotnego rozstrzygnięcia.

Nowością w zakresie orzeczeń sądów odwoławczych jest możliwość sporządzenia przez sąd pisemnego uzasadnienia albo transkrypcji wygłoszonego uzasadnienia. Słusznym i korzystnym

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ Art. 369 § 3 k.p.c.

³⁸ Art. 368 § 1² k.p.c.

dla stron rozwiązaniem jest możliwość wstrzymania wykonania orzeczenia sądu II instancji już od chwili jego wydania, a przed wniesieniem skargi kasacyjnej³⁹. W przypadku odrzucenia apelacji zażalenie będzie przysługiwało do innego składu sądu II instancji⁴⁰.

11. Zażalenia

Zmiany w zakresie przepisów dotyczących zażaleń mają na celu radykalne przyspieszenie postępowania. Po zmianach większość zażaleń na orzeczenia sądu I instancji będzie rozpoznawana przez inny skład tego samego sądu. Szacuje się, iż około 80% zażaleń będzie rozpatrywane w sądzie I instancji i dopiero jeżeli składu nie będzie można wyznaczyć w sądzie I instancji, wówczas będzie to sąd II instancji.

Zatem zmiany, jakich dokonał ustawodawca w tej materii, powodują, że zażalenie będzie miało charakter niedewolutywny⁴¹. Sprawami, co do których będzie obowiązywała reguła zażalenia poziomego (niedewolutywnego) będą:

- 1) odmowa zwolnienia z kosztów sądowych lub cofnięcie takiego zwolnienia oraz odmowa ustanowienia adwokata lub radcy prawnego lub ich odwołanie;
- 2) oddalenie opozycji przeciwko wstąpieniu interwenienta ubocznego oraz niedopuszczenie interwenienta do udziału w sprawie wskutek uwzględnienia opozycji;
- 3) rygor natychmiastowej wykonalności;

39 Art. 388 § 1 k.p.c.

40 Art. 394² k.p.c.

41 Art. 394^{1a} § 1 k.p.c.

4) wstrzymanie wykonania prawomocnego orzeczenia do czasu rozstrzygnięcia skargi o wznowienie postępowania;

5) stwierdzenie prawomocności orzeczenia;

6) skazanie świadka, biegłego, strony, jej pełnomocnika oraz osoby trzeciej na grzywnę, zarządzenie przymusowego sprowadzenia i aresztowania świadka oraz odmowa zwolnienia świadka i biegłego od grzywny i świadka od przymusowego sprowadzenia;

7) odmowa uzasadnienia orzeczenia oraz jego doręczenia;

8) sprostowanie lub wykładnia orzeczenia albo ich odmowa;

9) zwrot zaliczki, zwrot kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu oraz wynagrodzenie biegłego, mediatora i należności świadka, a także koszty przyznane w nakazie zapłaty, jeżeli nie wniesiono środka zaskarżenia od nakazu;

10) oddalenie wniosku o wyłączenie sędziego;

11) zatwierdzenie ugody zawartej przed mediatorem;

12) odrzucenie zażalenia;

13) odrzucenie skargi na orzeczenie referendarza sądowego.

Należy też zwrócić uwagę na nowy przepis art. 7674 § 1¹ k.p.c., zgodnie z którym w postępowaniu egzekucyjnym zażalenia będą rozpatrywane także przez ten sam sąd, ale w składzie trzech sędziów.

Wyjątkowo zatem zażalenie będzie miało charakter dewolutywny (co oznacza przeniesienie sprawy do wyższej instancji) i będzie to dotyczyło przypadków wskazanych w przepisie art. 394 § 1 k.p.c. czyli postanowień sądu I instancji kończących postępowanie w sprawie oraz postanowień, których przedmiotem jest:

1) zwrot pisma wniesionego jako pozew, z którego nie wynika żądanie rozpoznania sprawy;

2) zwrot pozwu;

3) odmowa odrzucenia pozwu;

4) przekazanie sprawy sądowi równorzędnemu lub niższemu albo podjęcie postępowania w innym trybie;

5) zawieszenie postępowania i odmowa podjęcia zawieszzonego postępowania;

6) zwrot kosztów, określenie zasad ponoszenia przez strony kosztów procesu, zwrot opłaty lub obciążenie kosztami sądowymi – jeżeli strona nie składa środka zaskarżenia co do istoty sprawy.

Powyższa zmiana ma ukrócić możliwość przewlekania postępowania głównego, co polegało na składaniu licznych zażaleń, np. w sprawie zwolnienia od kosztów, wyłączenia sędziego i innych. Wskazano, że poddanie kontroli poziomej rozstrzygnięć sądu w kwestiach co prawda istotnych dla stron, ale jednak incydentalnych dla rozstrzygnięcia głównego, zapewni szybsze rozpoznanie sprawy, chociażby ze względu na brak konieczności przesyłania akt do sądu odwoławczego.

Summary

Aleksandra Księżyk

Reform of the Polish civil law procedure – major changes

Under the Act of 4 July 2019 amending the Act - Code of Civil Law Procedure and certain other acts (Journal of Laws from 2019, item 1469), numerous and significant changes were made to the Code of the Civil Law Procedure (hereinafter referred to as: “Code of Civil Procedure”). Part of the changes entered into force on August 21, 2019, however, the vast majority of them will apply from November 7, 2019. The 213 pages of comprehensive justification for the Act includes an explanation of the aims of changes and an assessment of the existing solutions and institutions (hereinafter it is indicated as ‘justification’). The main changes include limiting or preventing delaying of proceedings, relieving the courts and streamlining their actions, imposing on the parties to the proceedings a number of obligations in the civil law process and their active participation in the preparation of the hearing, restoring in a changed form of proceedings in business cases, changes in the scope of appeal proceedings. Along with the amendment to the Code of Civil Procedure, significant changes were also made to the Act of 28 July 2005 on court costs in civil cases consisting primarily of their increase, which was justified by making the economic burden of court fees more realistic, which had not been increased for 12 years. The most important changes are presented in the hereby article.

Dr Maciej Chakowski

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, adiunktem i wykładawcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego i Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Specjalizuje się w zbiorowym prawie pracy. Reprezentuje pracodawców w negocjacjach ze związkami zawodowymi w zakresie sporów zbiorowych, rokowań układów zbiorowych, pakietów socjalnych. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy, w tym współautorem dwóch komentarzy do Kodeksu pracy.

Przemysław Ciszek

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, radcą prawnym i wykładawcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie i Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie. Współtworzył Departament Prawa Pracy i Prawa Europejskiego w międzynarodowej kancelarii w Warszawie. Jego doświadczenie zawodowe obejmuje współpracę z Departamentem Prawnym Głównego Inspektoratu Pracy oraz szkolenia dla inspektorów pracy. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy, a w szczególności w problematyce czasu pracy. Realizuje projekty z zakresu szeroko pojętej optymalizacji czasu pracy głównie w branży produkcyjnej i energetycznej. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

Gabriel Vilkas

Autor jest prawnikiem w C&C Chakowski & Ciszek. Jest specjalistą z zakresu prawnych i podatkowych aspektów zatrudnienia w Polsce i na Ukrainie. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Jest absolwentem Szkoły Prawa Ukraińskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada zaawansowaną znajomość języka rosyjskiego, ukraińskiego i litewskiego. Zajmuje się projektami doradczymi i szkoleniowymi związanymi z zatrudnieniem i świadczeniem usług w krajach byłego ZSRR. Specjalizuje się w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.

Słowa kluczowe: prawo pracy, pracownik, pracodawca, Kodeks pracy, stosunek pracy, umowa o pracę, rozwiązanie umowy, urlop wychowawczy, obowiązki pracodawcy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



ROZWIĄZANIE STOSUNKU PRACY Z PRACOWNIKIEM PRZEBYWAJĄCYM NA URLOPIE WYCHOWAWCZYM

Rezultatem rozwiązania umowy o pracę jest zakończenie stosunku pracy. Do rozwiązania umowy może dojść zarówno wtedy, gdy obie strony tego stosunku, czyli pracodawca i pracownik podejmą taką decyzję (porozumienie stron), jak też wówczas, gdy tylko jedna ze stron chce zakończenia stosunku pracy i składa drugiej stronie stosowne oświadczenie woli (wypowiedzenie umowy, rozwiązanie umowy bez wypowiedzenia). Rozwiązanie umowy o pracę może być także wynikiem zdarzenia prawnego powodującego ustanie stosunku pracy z mocy prawa (upływ czasu, wykonanie określonej pracy, wygaśnięcie umowy). Niniejsze opracowanie ma na celu przybliżenie możliwości rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem, który przebywa na urlopie wychowawczym.

1. Wprowadzenie

Katalog sposobów zakończenia stosunku pracy został przedstawiony w art. 30 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy¹ (dalej jako k.p.). Wśród sposobów rozwiązania umowy o pracę znajdują się: rozwiązanie na mocy porozumienia stron, rozwiązanie za wypowiedzeniem, rozwiązanie bez wypowiedzenia, a także wygaśnięcie umowy z upływem czasu, na jaki była zawarta. Warto wskazać, iż do 22 lutego 2016 r. istniał dodatkowy tytuł pozwalający na zakończenie stosunku pracy,

polegający na tym, iż umowa o pracę ulegała rozwiązaniu z dniem ukończenia pracy, dla której wykonania była zawarta. Jednakże ustawodawca zdecydował o usunięciu tej alternatywnej formy, nowelizując² k.p.

Należy wskazać, iż instrumenty zakończenia stosunku pracy nie są bezwzględne i doznają szeregu ograniczeń w zakresie podmiotowym, to znaczy istnieją takie kategorie pracowników, którym k.p. przyznaje zwiększoną ochronę prawną przed utratą statusu pracownika. Do takich kategorii możemy zaliczyć osoby

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1040.

2 Ustawa z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy - Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015 poz. 1220.

będące członkami rad pracowników³, członkami związków zawodowych⁴ bądź osoby przebywające przykładowo na urlopie wychowawczym.

2. Uwarunkowania wynikające z Kodeksu pracy

Zgodnie z art. 186⁸ k.p. pracodawca nie może wypowiedzieć ani rozwiązać umowy o pracę w okresie od dnia złożenia przez pracownika uprawnionego do urlopu wychowawczego wniosku o:

1. udzielenie urlopu wychowawczego – do dnia zakończenia tego urlopu;
2. obniżenie wymiaru czasu pracy – do dnia powrotu do nieobniżonego wymiaru czasu pracy, nie dłużej jednak niż przez łączny okres 12 miesięcy.

W powyższych przypadkach rozwiązanie umowy przez pracodawcę jest dopuszczalne tylko w razie ogłoszenia upadłości lub likwidacji pracodawcy, a także gdy zachodzą przyczyny uzasadniające rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika.

Dodatkowo przepis ten precyzuje, że w przypadku złożenia przez pracownika wniosku o udzielenie urlopu wychowawczego lub odpowiednie obniżenie wymiaru czasu pracy, wcześniej niż 21 dni przed początkiem korzystania z tego uprawnienia, przedmiotowa ochrona zaczyna obowiązywać na 21 dni przed rozpoczęciem korzystania z urlopu albo obniżonego wymiaru czasu pracy.

Z kolei w przypadku złożenia przez pracownika przedmiotowego wniosku już po dokonaniu czynności zmierzającej do

rozwiązania umowy o pracę, umowa ulega rozwiązaniu w terminie wynikającym z tej czynności.

3. Szczególne regulacje dotyczące zakończenia stosunku pracy

Należy także odnieść się do regulacji szczególnych, związanych z możliwościami rozwiązywania umów o pracę z pracownikami z przyczyn ich niedotyczących, a wynikających z ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników⁵ (dalej jako: ustawa o zwolnieniach grupowych). Zgodnie bowiem z art. 10 ust. 1 i 2 w związku z art. 5 ust. 3-6 i art. 8 ustawy o zwolnieniach grupowych, pracodawca, do którego ta ustawa ma zastosowanie (zatrudnia co najmniej 20 pracowników) może (z przyczyn niedotyczących pracowników, jeżeli przyczyny te stanowią wyłączny powód uzasadniający wypowiedzenie stosunku pracy) rozwiązać stosunki pracy w drodze wypowiedzenia z pracownikami, których stosunek pracy podlega z mocy odrębnych przepisów szczególnej ochronie przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem i wobec których jest dopuszczalne wypowiedzenie stosunku pracy w ramach grupowego zwolnienia, pod warunkiem niezgłoszenia sprzeciwu przez zakładową organizację związkową w terminie 14 dni od otrzymania zawiadomienia o zamierzonym wypowiedzeniu.

Przepis ten ma charakter przepisu szczególnego względem wyżej wskazanej ogólnej regulacji z art. 186⁸ k.p. Wynika więc z tego, iż w sytuacji zwolnień z przyczyn niedotyczą-

cych pracownika nie jest konieczna likwidacja albo ogłoszenie upadłości pracodawcy, aby wypowiedzieć osobie na urlopie wychowawczym umowę o pracę. Podobnie twierdzi również K. Walczak⁶, zaś takie zdanie mają R. Lisicki i M. Frączek⁷.

Warto zaznaczyć, że część przedstawicieli nauki prawa pracy uważa, powołując się na wykładnię systemową i celowościową, że mimo iż nie wynika to z literalnego brzmienia przepisów – przy wypowiedzeniu umowy pracownikom przebywającym na urlopie wychowawczym należy stosować art. 5 ust. 3 ustawy o zwolnieniach grupowych. Oznacza to, że wypowiedzieć umowę o pracę pracownikowi korzystającemu z urlopu wychowawczego można wówczas, gdy urlop ten został udzielony na co najmniej 3 miesiące⁸.

Oczywiście należy wskazać, że zastosowanie wyżej wymienionych regulacji będzie dopuszczalne, o ile przyczyny rozwiązania umowy o pracę nie dotyczyły pracownika i stanowiły wyłączny powód uzasadniający wypowiedzenie stosunku pracy. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z 19 stycznia 2016 r.⁹, jeżeli pracodawca, przeprowadzając redukcję zatrudnienia z przyczyn organizacyjnych, stosuje określone zasady (kryteria) doboru pracowników do zwolnienia, powinien nawiązać do tych kryteriów, wskazując przyczynę wypowiedzenia umowy o pracę na czas określony (art. 30 § 4 k.p.), dokonanego na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy o zwolnieniach grupowych. W sytuacji, gdy rozwiązanie umowy o pracę dotyczy pracownika wybranego przez pracodawcę z większej

3 Por. ustawę z 7 kwietnia 2006 r. o informowaniu pracowników i przeprowadzaniu z nimi konsultacji, Dz.U. Nr 79 poz. 550.

4 Por. ustawę z 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych, t.j. Dz.U. 2019 poz. 263.

5 Dz. U. 2018 poz. 1969.

6 K. Walczak [w:] *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*, red. J. Wrątny, K. Walczak, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2009.

7 *Rozwiązanie stosunku pracy – przyczyny niedotyczące pracownika*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne”, 2010.11.42.

8 Np. A. Hintz, J. Skoczyński, *Kodeks pracy. Komentarz*, red. L. Florek, Warszawa 2011, s. 927.

9 Sygn. akt I PK 72/15.

liczby osób zatrudnionych na takich samych lub podobnych stanowiskach pracy, przyczyną tego wypowiedzenia są bowiem nie tylko zmiany organizacyjne czy redukcja etatów, lecz także jest określona kryteriami doboru do zwolnienia sytuacja danego pracownika.

W oświadczeniu pracodawcy o wypowiedzeniu umowy o pracę zawartej na czas określony z powodu likwidacji jednego z analogicznych stanowisk pracy powinna być wskazana (na podstawie art. 30 § 4 k.p.) także przyczyna wyboru pracownika do zwolnienia z pracy (kryteria doboru), chyba że jest ona oczywista lub znana pracownikowi.

Kryteria doboru pracowników do zwolnienia nie są wprawdzie skatalogowane w żadnym powszechnie obowiązującym przepisie prawa pracy, a sąd rozpoznający odwołanie pracownika od wypowiedzenia umowy o pracę dokonanego w ramach redukcji etatów nie może

kępować pracodawcy w prowadzeniu polityki kadrowej i narzucać mu własnego zestawu owych kryteriów, jednakże typowanie osób, z którymi ma nastąpić rozwiązanie stosunku pracy w ramach indywidualnych lub grupowych zwolnień z pracy, nie może mieć arbitralnego i dowolnego charakteru.

4. Dodatkowe obowiązki pracodawcy

Należy także pamiętać, iż w przypadku rozwiązania z pracownikiem umowy o pracę z przyczyn jego nie dotyczących, pracodawca ma obowiązek wypłaty mu odprawy zgodnie z art. 8 ustawy o zwolnieniach grupowych. W myśl tego przepisu pracownikowi przysługuje odprawa pieniężna w wysokości:

- jednomiesięcznego wynagrodzenia, jeżeli pracownik był zatrudniony u danego pracodawcy krócej niż 2 lata;

- dwumiesięcznego wynagrodzenia, jeżeli pracownik był zatrudniony u danego pracodawcy od 2 do 8 lat;
- trzymiesięcznego wynagrodzenia, jeżeli pracownik był zatrudniony u danego pracodawcy ponad 8 lat.

5. Podsumowanie

Należy wskazać, iż istnieje możliwość wypowiedzenia umowy o pracę z przyczyn nie dotyczących pracowników osobom, którym udzielono urlopu wychowawczego na co najmniej 3 miesiące. Dotyczy to także osób, które zawnioskowały na podstawie art. 186⁷ k.p. o obniżeniu wymiaru czasu pracy. Pozostałe możliwości jednostronnego rozwiązania stosunku pracy z takim pracownikiem są bardzo ograniczone, ponieważ rozwiązanie przez pracodawcę umowy jest dopuszczalne tylko w razie ogłoszenia upadłości lub likwidacji pracodawcy, a także gdy zachodzą przyczyny uzasadniające rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika (art. 52 k.p.).

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Termination of employment with an employee on parental leave

The termination of the employment contract results in termination of the employment relationship. Termination of the contract may occur both when both parties to the employment relationship, i.e. the employer and employee, make such a decision (agreement of the parties), as well as when only one of the parties wants to terminate the employment relationship and submits to the other party an appropriate declaration of will (termination, termination contracts without notice). Termination of the employment contract may also be the result of a legal event resulting in termination of employment under the law (passage of time, performance of a specific job, expiry of the contract). This study aims to approximate the possibilities of terminating the employment relationship with an employee who is on parental leave.

Księgarnia RB Akademia

PORADNIKI Z ZAKRESU PRAWA I PODATKÓW

Zatrudnianie cudzoziemców w Polsce. Podręcznik z zakresu legalizacji pobytu i pracy

dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas



ZNAJDĄ W NIM PAŃSTWO

- Podstawy prawne pobytu cudzoziemców w Polsce
- Wizy
- Ruch bezwizowy
- Zezwolenie na pobyt czasowy
- Przebywanie na „stemplu”
- Ogólne zasady legalizacji pracy w Polsce
- Klasyczne zezwolenie na pracę dla cudzoziemca

Cena: 29 zł

Zamów na

www.rbakademia.pl/ksiegarnia



Prof. dr hab. Marcin Jamróży

Profesor nadzwyczajny w Instytucie Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Zakładu Podatków, doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych, kierownik Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych, kierownik Podyplomowych Studiów Cen Transferowych i Zarządzania Podatkami, ponadto inicjator Debat Podatkowych w SGH. Doradca podatkowy i radca prawny, m.in. członek Zarządu Polskiego Oddziału IFA, członek Rady Naukowej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych oraz były członek m.in. Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego i Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. W latach 2006-2018 partner w międzynarodowej grupie doradczej. Autor ok. 150 recenzowanych publikacji.

Anna Główka

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Radca prawny w dziale doradztwa podatkowego w Rödl & Partner. Autorka i współautorka licznych publikacji o tematyce podatkowej, np. wznawianej wielokrotnie książki „Dokumentacja podatkowa cen transferowych”.

Słowa kluczowe: opodatkowanie, przychody, kapitał zakładowy, kapitał zapasowy, udziały, wspólnicy, agio, podwyższenie kapitału, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

KWALIFIKACJA DO ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW – PODWYŻSZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO SPÓŁKI

Niniejszy artykuł stanowi studium przypadku, dotyczące kwestii czy po podwyższeniu kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez utworzenie nowych udziałów ze środków pochodzących z agio zgromadzonych na kapitale zapasowym powstaje przychód do opodatkowania po stronie wspólników. Autorzy omawiają stan faktyczny, przedstawiają swoje stanowisko, definiują problem i wskazują jego rozwiązanie z uzasadnieniem. Podają również stanowisko organów podatkowych oraz wnioski z orzecznictwa, w tym z wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, co do zagadnienia związanego z opodatkowaniem środków pochodzących z agio emisyjnego.

1. Stan faktyczny

Udziałowcami założonej w 201X r. spółki Alfa sp. z o.o. z siedzibą w Polsce są polskie spółki Beta sp. z o.o. i Gamma sp. z o.o. Kapitał zakładowy Alfa sp. z o.o. dzieli się na 1 000 udziałów o wartości nominalnej 200 zł każdy i łącznej wartości nominalnej 200 000 zł. Wspólnik Beta ma w spółce Alfa 95% udziałów, a wspólnik Gamma 5% udziałów. Beta sp. z o.o. objęła 950 udziałów w Alfa sp. z o.o. o wartości nominalnej 190 000 zł w zamian za wkład pieniężny o wartości wyższej niż wartość nominalna

objętych udziałów, tj. za 490 000 zł. Nadwyżka ponad wartość nominalną udziałów (tzw. agio) w wysokości 300 000 zł została ujęta w księgach spółki Alfa jako kapitał zapasowy. Gamma sp. z o.o. objęła 50 udziałów w Alfa sp. z o.o. o wartości nominalnej 10 000 zł w zamian za wkład pieniężny w wysokości 10 000 zł.

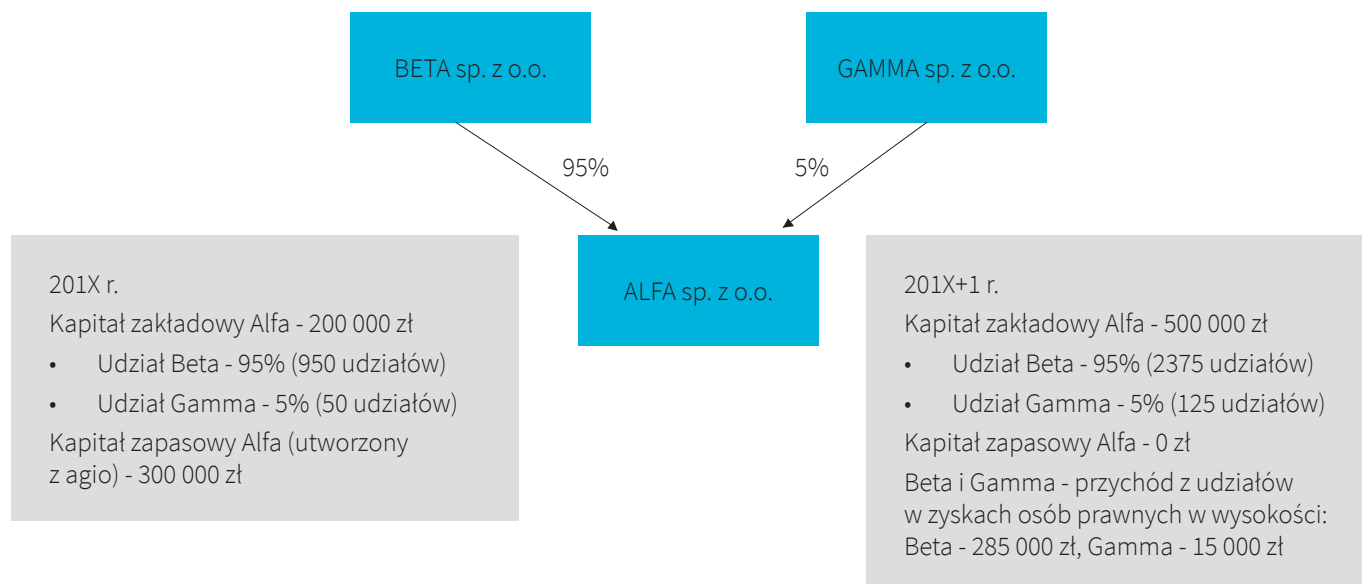
W 201X+1 r. podwyższono kapitał zakładowy Alfa sp. z o.o., tworząc 1 500 nowych udziałów w trybie art. 260 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹ (dalej k.s.h.). Nowe udziały zostały pokryte kapita-

¹ T.j. Dz. U. 2019 poz. 505.

tem zapasowym – dokonano przeniesienia środków z kapitału zapasowego w wysokości 300 000 zł na kapitał za-

kładowy. Wspólnikowi Beta przypadło 1425 udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Alfa o wartości nomi-

nalnej 285 000 zł, a wspólnikowi Gamma 75 udziałów o wartości nominalnej 15 000 zł (patrz schemat).



1.2. Problem

Czy w momencie podwyższenia kapitału zakładowego Alfa sp. z o.o., w sytuacji gdy nowe udziały zostały pokryte wartością kapitału zapasowego utworzonego z agio, po stronie wspólników Beta i Gamma powstaje przychód do opodatkowania skutkujący po stronie spółki Alfa obowiązkiem pobrania zaliczek na podatek dochodowy?

1.3. Stanowisko autorów

Wewnętrzne przesunięcie kapitałowe nie powinno skutkować powstaniem przychodu po stronie wspólników.

1.4. Uzasadnienie

1.4.1. Ujęcie na gruncie k.s.h.

Uchwałą wspólników o zmianie umowy spółki można podwyższyć kapitał zakładowy, przeznaczając na ten cel środki z kapitału zapasowego lub kapitałów

(funduszy) rezerwowych utworzonych z zysku spółki (podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki; art. 260 § 1 k.s.h.). Nowe udziały przysługują wspólnikom w stosunku do ich dotychczasowych udziałów i nie wymagają objęcia². Na gruncie tej regulacji wątpliwości budzi podwyższenie kapitału zakładowego ze środków przekazanych z kapitału zapasowego, pochodzących z agio emisyjnego (przepis mówi bowiem o „środkach z kapitału zapasowego utworzonych z zysku spółki”). Stanowisko doktryny w tej kwestii jest podzielone. Zdaniem niektórych komentatorów na podwyższenie kapitału zakładowego nie może być przeznaczona ta część kapitału zapasowego, która powstała z przelania na kapitał zapasowy nadwyżki wkładu ponad wartość nominalną obejmowanych udziałów, tj. agio³. Zdaniem innych zastrzeżenie co do konieczności pochodzenia z zysku środków własnych na pokrycie podwyższenia nie dotyczy

kapitału zapasowego, a zatem podwyższenie kapitału zakładowego w tym trybie może w szczególności być sfinansowane z kwoty stanowiącej agio⁴.

Nie przesądzając w tym miejscu tej kwestii, ale przyjmując, że na podwyższenie kapitału zakładowego w trybie art. 260 k.s.h. mogą zostać przekazane środki z kapitału zapasowego powstałe z agio emisyjnego, stajemy przed dylematem, czy podwyższenie kapitału zakładowego spółki z o.o. przez utworzenie nowych udziałów ze środków pochodzących z agio zgromadzonych na kapitale zapasowym podlega po stronie udziałowca opodatkowaniu (odnosi się to również do przypadku podwyższenia wartości nominalnej dotychczasowych udziałów – art. 260 § 3 k.s.h.).

1.4.2. Zyski kapitałowe

Zgodnie z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodo-

² Art. 260 § 2 k.s.h.

³ Por. np. M. Chomiuk, *Komentarz do art. 260 [w:] Z. Jara (red.), Kodeks spółek handlowych*, Warszawa 2015.

⁴ Por. np. R. Pabis, *Komentarz do art. 260 [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski (red.), Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2015.

wym od osób prawnych⁵ (dalej u.p.d.o.p.), za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z udziału w zyskach osób prawnych stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym równowartość zysku osoby prawnej przeznaczzonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał z innych kapitałów takiej osoby prawnej. W stanie prawnym obowiązującym do końca 2017 r. regulację tę zawierał art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., zgodnie z którym dochodem z udziału w zyskach osób prawnych był dochód faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także dochód spółki przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego oraz dochód stanowiący równowartość środków przekazanych na ten kapitał z innych kapitałów takiej spółki. Odnośnie do pojęcia „przychody z udziału w zyskach osób prawnych” NSA w wyroku z 22 września 1993 r.⁶ wskazała, że dochód z udziału w zyskach osoby prawnej jest pojęciem zawierającym w swej treści wszelkie dochody, jakie powstają w następstwie posiadania przez podatnika prawa do udziału w zyskach innej osoby prawnej. Można zatem uznać, że wszelkie dochody podatników, których podstawą jest tytuł prawny w postaci wniesionego udziału/akcji, zapewniający przysporzenie finansowane bezpośrednio lub pośrednio z zysku tych osób, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym według zasad określonych dla dywidend i innych przychodów w zyskach osób prawnych. Podobne stanowisko przedstawił NSA w wyroku z 20 stycznia 2005 r.⁷, w którym stwierdził, że dochód powinien wynikać z faktu posiadania przez podatnika udziałów w innej spółce. Ten przepis obejmuje zatem swym zakresem te przychody, które pozostają w związku z prawem do otrzymania udziału w zyskach osób prawnych⁸.

1.4.3. Stanowisko fiskusa

Odnośnie do regulacji ujętej w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f u.p.d.o.p. (do końca 2017 r.: art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.) organy podatkowe prezentują stanowisko niekorzystne dla podatników. Wskazują, że każde podwyższenie kapitału zakładowego osoby prawnej z jej środków finansowych zgromadzonych na kapitale zapasowym czy też rezerwowym, bez względu na źródło pochodzenia tych środków, tj. bez względu na to, czy pochodzą z niepodzielonych zysków, z zysków akumulowanych w kapitale zapasowym (rezerwowym), z agio emisyjnego czy innych środków nie pochodzących z wypracowanego zysku, rodzi po stronie udziałowca dochód do opodatkowania (por. np. interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Warszawie z 27 stycznia 2015 r., sygn. IPPB2/415-846/14-2/MK, Legalis; z 11 czerwca 2015 r., sygn. IPPB2/4511-332/15-2/MK, Legalis oraz z 11 czerwca 2015 r., sygn. IPPB2/4511-348/15-2/MK, Legalis)⁹.

1.4.4. Wnioski z orzecznictwa

Stanowiska sądów administracyjnych są natomiast podzielone. Pogląd zgodny z podejściem fiskusa zaprezentował m.in. WSA w Gliwicach w wyroku z 11 stycznia 2010 r. Zdaniem tego sądu nie ma wątpliwości, że wolą ustawodawcy było opodatkowanie także środków pochodzących z agio emisyjnego.

Orzecznictwo

Skoro sam ustawodawca w sposób ogólny uznaje za dochód z udziału w zyskach m.in. dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (zakładowy) z innych kapitałów, brak jest podstaw do wyłączenia z zakresu tego pojęcia przekazanych z kapitału zapasowego lub

rezerwowego na kapitał zakładowy środków finansowych spółki (bez względu na źródło ich pochodzenia) [tak również NSA w wyrokach z 20 stycznia 2005 r., sygn. akt FSK 1065/04, Legalis i z 23 czerwca 2006 r., sygn. akt II FSK 956/05, Legalis – dop. autora]. Co więcej, nie można uznać, że „dochód faktycznie uzyskany z udziału” ma swe źródło w uzyskanym przez akcjonariusza zysku, lecz wynika z samego faktu posiadania przez niego akcji (udziałów) danej spółki. Takie ustalenie potwierdza traktowanie przez ustawodawcę na równi z dochodem akcjonariuszy także środków własnych spółki, przekazanych na kapitał zakładowy lub akcyjny z innych kapitałów spółki [por. wyrok WSA w Szczecinie z 13 września 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 29/07, Legalis – dop. autora]; wyrok WSA w Gliwicach z 11 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 518/09, Legalis.

Inną interpretację spornej regulacji przedstawił m.in. NSA w Krakowie w wyroku z 5 lipca 2002 r. Zdaniem tego sądu sposób sformułowania przepisu wskazuje, że wolą ustawodawcy było opodatkowanie jedynie środków przekazanych na kapitał zakładowy z innych kapitałów pochodzących z zysku.

Orzecznictwo

Skoro ustawodawca posłużył się słowami „w tym”, wskazującymi na zawieranie się tego, co po nich następuje w granicach znaczeniowych wcześniejszej ogólnej definicji, to jego wolą nie było rozszerzenie tej definicji udziału w zyskach, lecz tylko jej doprecyzowanie. Sformułowania zamieszczone po słowach „w tym także” nie mogą więc prowadzić do rozciągnięcia obowiązku podat-

5 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

6 Sygn. akt SA/Ka 565/93, niepubl.

7 Sygn. akt FSK 1065/04, Legalis.

8 Por. także wyrok NSA z 14 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 187/12, Legalis.

9 Podobnie W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Legalis/el. 2018.

kowego na przychody niepochodzące z zysku osoby prawnej. Dlatego też sformułowanie „w tym także” rozumieć należy jako odnoszące się do terminu „faktycznie uzyskany”, co w szczególności oznacza, że faktycznie otrzymane są także te świadczenia stanowiące partycypację w zysku osoby prawnej, które stanowią równowartość kwot przekazanych z innych kapitałów osoby prawnej na jej kapitał zakładowy. W konsekwencji brzmienie art. 10 ust. 1 u.p.d.o.p. nie daje podstawy do opodatkowania środków przekazywanych z kapitału zapasowego lub rezerwowego spółki na kapitał zakładowy w części, która nie stanowi zysku tej osoby i zgromadzona została np. z tzw. agio emisyjnego (wyr. NSA w Krakowie z 5 lipca 2002 r., sygn. akt I SA/Kr 1625/00, Legalis).

Należy zgodzić się z poglądem, że środki pochodzące z agio, przekazane z kapitału zapasowego spółki na podwyższenie jej kapitału zakładowego, nie stanowią przychodu (dochodu) z udziału w zyskach osób prawnych wspólnika. Argument, że część przepisu rozpoczynająca się od słów „w tym” stanowi doprecyzowanie początkowej części przepisu (dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód faktycznie uzyskany z tego udziału), zasługuje w naszej ocenie na aprobatę jako odpowiadający wykładni językowej. Gdyby zamiarem ustawodawcy było opodatkowanie transferu na kapitał zakładowy środków z kapitału zapasowego powstałych w inny sposób niż z zysku, wówczas zamiast sformułowania „w tym także” użyłby określenia „również”, „ponadto”.

1.4.5. Dochód faktycznie uzyskany z udziału

Dodatkowo użycie sformułowania „dochód faktycznie uzyskany z udziału”,

naszym zdaniem, wskazuje, że pojęcie tego dochodu należy odnieść do rzeczywistego (definitywnego) przysporzenia majątkowego po stronie wspólnika. Udziałowiec wnoszący wkład pieniężny na pokrycie kapitału zakładowego nie uzyskuje przychodu, zatem dlaczego udziałowiec wnoszący środki odniesione najpierw na kapitał zapasowy, a później na kapitał zakładowy miałby uzyskiwać przychód (dochód). W wyroku z 19 września 2001 r.¹⁰ NSA potwierdził, że użycie wyrazu „faktycznie” niewątpliwie oznacza, że chodzi o dochód rzeczywisty, a nie jedynie hipotetyczny. Bez przysporzenia majątkowego na rzecz akcjonariusza nie można mówić o dochodzie z udziału w zyskach osób prawnych. Do opodatkowania wartości udziałów powinno więc dojść wyłącznie w chwili faktycznej realizacji dochodu przez udziałowców, tj. w chwili odpłatnego zbycia tych udziałów. Podobnie postrzegają to zagadnienie inni komentatorzy, wskazując także na *ratio legis* przepisów podatkowych. Spółka mogła bowiem od razu wyemitować akcje o wartości nominalnej odpowiadającej wartości emisyjnej (odpowiadającej faktycznej cenie nominalnej i agio). Wtedy kapitał akcyjny byłby powiększony od razu o wartość obejmującą cenę nominalną i agio, ta czynność nie rodziłaby natomiast po stronie akcjonariuszy obowiązku podatkowego. Nie ma jednak racjonalnych podstaw, aby różnicować na gruncie przepisów podatkowych te dwa sposoby zwiększenia kapitału akcyjnego spółki¹¹.

Naczelny Sąd Administracyjny, zajmując się kwestią wypłaty przez spółkę zagraniczną do wspólników środków pieniężnych z kapitału zapasowego utworzonego z agio, wyrażał ostatnio pogląd, że dochód (przychód) z udziału w zyskach

osób prawnych obejmuje wszelkie przysporzenia, jakie powstają w następstwie posiadanych przez podatnika praw do udziału w zyskach osoby prawnej i które faktycznie zostały przez niego osiągnięte. Uogólniając, podstawą prawną uzyskania przychodu z tego źródła jest tytuł prawny do kapitału osoby prawnej. Zatem wypłata środków z kapitału zapasowego spółki kapitałowej (zagranicznej) na rzecz wnioskodawcy – spółki polskiej – powinna zostać zakwalifikowana jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych na podstawie art. 10 ust. 1 u.p.d.o.p. Zatem podstawową przesłanką do identyfikacji danego przysporzenia jako dochodu (przychodu) z udziału w zyskach osób prawnych jest tytuł prawny do kapitału osoby prawnej. To pojęcie obejmuje wszelkie przysporzenia, jakie powstają w następstwie posiadania przez podatnika praw do udziału w zyskach osoby prawnej i które „faktycznie” zostały osiągnięte przez podatnika¹².

1.4.6. Ustalenie podatku

Podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski wynosi 19% uzyskanego przychodu, a płatnikiem podatku jest ta osoba prawna – tj. Alfa sp. z o.o. (art. 22 ust. 1, art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.). W przypadku podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki przychód po stronie wspólników (Beta sp. z o.o. i Gamma sp. z o.o.) powstaje w dniu wpisu do KRS podwyższenia kapitału zakładowego spółki Alfa (art. 12 ust. 1b pkt 2 u.p.d.o.p.). Uznając, że w opisanej sytuacji po stronie wspólników Beta i Gamma powstał przychód z udziału w zyskach osób prawnych, Alfa sp. z o.o. powinna w ciągu 14 dni od uprawomocnienia się postanowienia sądu rejestrowego o dokonaniu wpisu

10 Sygn. akt I SA/Łd 48/01, Legalis.

11 W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis/el. 2019.

12 Wyroki NSA z 12 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3648/14, Legalis i z 15 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 10/15, Legalis; także wyrok WSA w Rzeszowie z 12 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 702/17, Legalis oraz wyrok WSA we Wrocławiu z 5 października 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 679/17, Legalis.

o podwyższeniu kapitału zakładowego pobrać od wspólników podatek wynoszący:

1) w przypadku wspólnika Beta: $285\ 000\ \text{zł} \times 19\% = 54\ 150\ \text{zł}$,

2) w przypadku wspólnika Gamma: $15\ 000\ \text{zł} \times 19\% = 2\ 850\ \text{zł}$.

Spółka Alfa powinna zatem zażądać od udziałowców Beta i Gamma, aby wpłacili jej równowartość podatku (Beta – 54 150 zł, Gamma 2 850 zł), który ona następnie – jako płatnik – przekaze do urzędu skarbowego. Podatek powinien zostać przekazany do urzędu skarbowego właściwego dla podatników (tj. udziałowców Beta i Gamma) w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym go pobrano. Zgodnie ze zmianą przepisów, wprowadzoną przez ustawę z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹³, od 1 stycznia 2019 r. w przypadku zysku osoby prawnej przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego lub kwot przekazanych na kapitał zakładowy z innych kapitałów (funduszy) osoby prawnej (art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f), podatek przekazywany jest do urzędu skarbowego właściwego dla płatnika. W tym terminie płatnik jest również obowiązany przestać podatnikom (wspólnikom) będącym rezydentami polskimi informację o wysokości pobranego podatku CIT-7¹⁴. W terminie do końca pierwszego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku, płatnik (spółka Alfa) przekazuje do urzędu skarbowego właściwego dla podatników (Beta i Gamma) roczną deklarację CIT-6R¹⁵.

W odniesieniu do wspólnika Beta zastosowanie może znaleźć zwolnienie z opodatkowania. Zgodnie z art. 22 ust. 4 i n. u.p.d.o.p. zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa m.in. w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) wypłacającym przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski (tu Alfa sp. z o.o.);

2) uzyskującym przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w Polsce lub w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (tu Beta sp. z o.o. z siedzibą w Polsce);

3) spółka uzyskująca przychód posiada bezpośrednio nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki go wypłacającej, a posiadanie to wynika z tytułu własności (Beta sp. z o.o. posiada 95% udziałów w Alfa sp. z o.o.) – ten warunek jest spełniony również wówczas, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) upływa po dniu uzyskania przychodu (w 201X+1 r. spółka Beta posiada udziały w Alfa przez okres krótszy niż 2 lata, zatem przed upływem tego okresu może zbyć najwyżej 85% udziałów, zachowując wymagane minimum 10%). W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji) bezpośrednio w wysokości co najmniej 10% nieprzerwanie przez okres 2 lat Beta sp. z o.o. byłaby obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, w wysokości 19% przychodu do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu,

w którym utraciła prawo do zwolnienia. Odsetki byłyby naliczane od następnego dnia po dniu, w którym skorzystała ze zwolnienia (art. 22 ust. 4b u.p.d.o.p.);

4) spółka uzyskująca przychód nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (konieczne pisemne oświadczenie; art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p.).

1.4.7. Podsumowanie

Przesunięcie środków pomiędzy kapitałem zapasowym (agio) a kapitałem zakładowym nie prowadzi do partycypacji udziałowca w zysku spółki, a jedynie do odmiennego rachunkowego ujęcia tych środków. Wspólnik nie otrzymuje żadnego realnego przysporzenia. Ponadto odzyskuje jedynie to, co uprzednio sam włożył do spółki. Przesunięcie środków z kapitału zapasowego na kapitał zakładowy ma ten skutek, że poddaje tę część majątku spółki bardziej restrykcyjnemu reżimowi prawnemu, służącemu realizacji funkcji gwarancyjnej kapitału zakładowego; wydanie nowych udziałów może natomiast powodować spadek, a nie wzrost ceny rynkowej danego waloru. Wprowadzenie opodatkowania takich wewnętrznych przesunięć kapitałowych nie oznacza w istocie obłożenia obowiązkiem podatkowym zysku wspólnika. Niemniej, gdyby uznać, że przychód podlegający opodatkowaniu powstaje, w stosunku do wspólnika Beta można zastosować zwolnienie z opodatkowania. Wspólnik Gamma powinien wpłacić spółce kwotę podatku celem przekazania go przez Alfa do właściwego urzędu skarbowego.

Podstawa prawna: art. 260 k.s.h., art. 7b ust. 1 pkt 1, art. 10 ust. 1, art. 12 ust. 1b pkt 2, art. 22 ust. 1 i ust. 4 i n., art. 26 ust. 1, 1f, 2 i 3, art. 26a u.p.d.o.p.

¹³ Dz.U. 2018 poz. 2193.

¹⁴ Art. 26 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p.

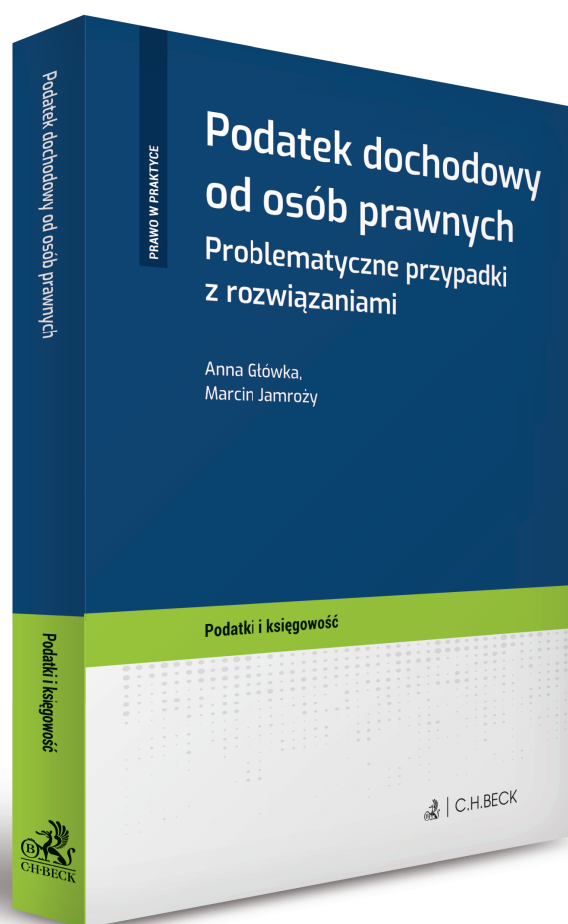
¹⁵ Art. 26a u.p.d.o.p.



Podatek dochodowy od osób prawnych

Problematyczne przypadki z rozwiązaniami

Analizy podatkowe przypadków sprawiających trudności interpretacyjne, które były przedmiotem sporów między podatnikami a organami podatkowymi.



Książka zawiera:

- zbiór 52 zagadnień podatkowych, omówionych w formie przykładów z rozwiązaniami i komentarzami, uporządkowanych tematycznie, zgodnie z układem artykułów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych,
- schematy graficzne obrazujące omawiane sytuacje,
- aktualne interpretacje podatkowe i orzeczenia sądowe, przy których autorzy dają wskazówki optymalizacyjne.

Poruszane w książce zagadnienia dotyczą: kwalifikacji do źródła przychodów, szczególnych przypadków przychodów i kosztów ich uzyskania, amortyzacji i leasingu, uczestnictwa w spółkach niebędących osobami prawnymi, dokumentacji cen transferowych i odnoszących się do nich przepisów, rozliczania strat podatkowych, zwolnień przedmiotowych, szczególnych reżimów opodatkowania oraz opodatkowania u źródła.

www.ksiegarnia.beck.pl

e-mail: kontakt@beck.pl, tel. 81 46 13 300



Prof. dr hab. Marcin Jamróży

Profesor nadzwyczajny w Instytucie Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Zakładu Podatków, doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych, kierownik Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych, kierownik Podyplomowych Studiów Cen Transferowych i Zarządzania Podatkami, ponadto inicjator Debat Podatkowych w SGH. Doradca podatkowy i radca prawny, m.in. członek Zarządu Polskiego Oddziału IFA, członek Rady Naukowej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych oraz były członek m.in. Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego i Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. W latach 2006-2018 partner w międzynarodowej grupie doradczej. Autor ok. 150 recenzowanych publikacji.

Anna Głowska

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Radca prawny w dziale doradztwa podatkowego w Rödl & Partner. Autorka i współautorka licznych publikacji o tematyce podatkowej, np. wznawianej wielokrotnie książki „Dokumentacja podatkowa cen transferowych”.

Słowa kluczowe: podatki, spółka komandytowa, podatek dochodowy od osób prawnych, zaliczki, odsetki za zwłokę, zysk, Kodeks spółek handlowych, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

UCZESTNICTWO W SPÓŁCE NIEBĘDĄCEJ OSOBĄ PRAWNĄ – ZMIANA PROPORCJI UDZIAŁÓW W ZYSKACH SPÓŁKI KOMANDYTOWEJ

W artykule zaprezentowane zostało studium przypadku, dotyczące problemu, czy zmiana w ciągu roku obrotowego i po jego zakończeniu proporcji, w jakiej komplementariusz uczestniczy w zyskach spółki komandytowej, wiąże się z korektą zaliczek na podatek dochodowy i naliczeniem odsetek za zwłokę. Autorzy opisują stan faktyczny, zaś w uzasadnieniu swojego stanowiska co do rozwiązania tego problemu zwracają m.in. uwagę na zagadnienie związane z transparentnością podatkową oraz interpretują konkretne przepisy dotyczące odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych. W odniesieniu do kwestii związanej ze zmianą proporcji udziału w zysku odwołują się do regulacji ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹ (dalej k.s.h.), a w swoim komentarzu powołują się także na interpretację prawa podatkowego oraz orzecznictwo.

1. Stan faktyczny

Alfa sp. z o.o. jest współnikiem (komplementariuszem) spółki komandytowej Alfa sp. z o.o. sp.k., prowadzącej działalność gospodarczą w zakresie produkcji i sprzedaży mebli. Drugim komplementariuszem jest Jan Kowalski. Komandytariuszami w spółce są Beta sp. z o.o. i Zygmunt Nowak. Rok obrotowy spółki komandytowej odpowiada rokowi kalendarzowemu. W umowie spółki komandytowej ustalono zasady, na jakich wspólnicy partycypują w zyskach oraz stratach spółki. Początkowo udział wspólników w zysku spółki został okre-

ślony proporcjonalnie do wniesionych przez nich wkładów (proporcja tymczasowa). Komplementariuszom Alfa sp. z o.o. oraz Janowi Kowalskiemu przyznano udział w zyskach w wysokości po 35%, a udział w zyskach komandytariuszy Beta sp. z o.o. i Zygmunta Nowaka wyniósł po 15%.

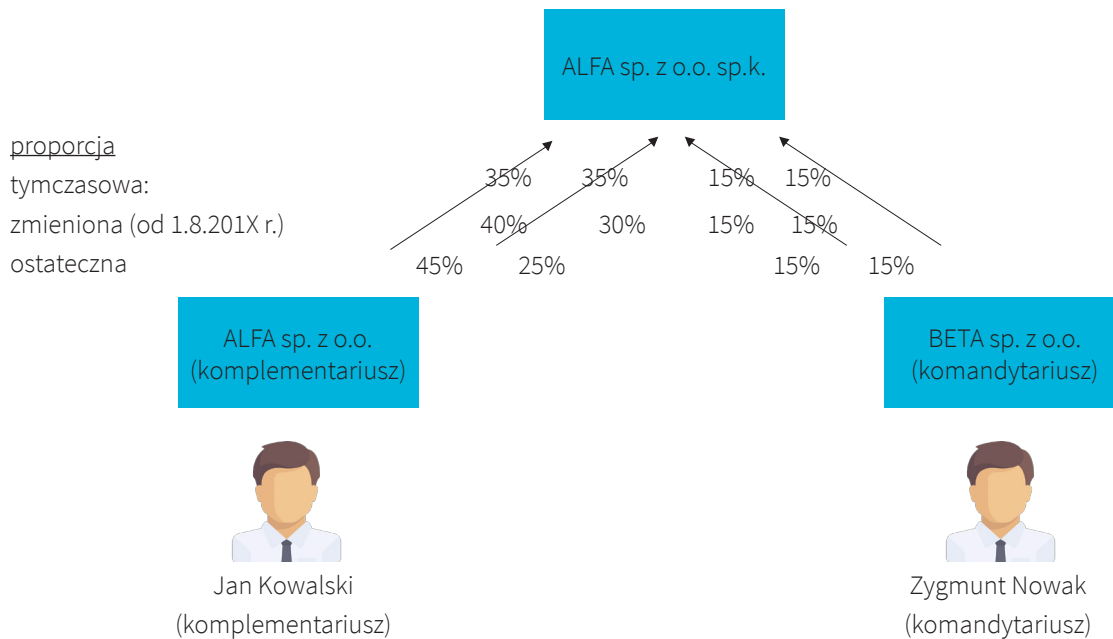
Zgodnie z umową spółki komandytowej proporcja udziału w zyskach może zostać przez wspólników zmieniona w ciągu roku w drodze uchwały. W dniu 15 lipca 201X r. wspólnicy podjęli uchwałę o zmianie proporcji udziału w zyskach spółki komandytowej od

¹ T.j. Dz. U. 2019 poz. 505.

1 sierpnia 201X r. w ten sposób, że udział komplementariusza Alfa sp. z o.o. został zwiększony do 40%, a udział komplementariusza Jana Kowalskiego zmniejszono do 30%. Udziały komandytariuszy pozostały bez zmian. Umowa spółki komandytowej przewiduje również, że po zakończeniu danego roku obrotowego i po rozpatrzeniu oraz zatwierdzeniu sprawozdania finansowego spółki za ubiegły rok obrotowy, zależnie od wy-

niku finansowego oraz stopnia, w jakim poszczególni wspólnicy przyczynili się do uzyskania przychodów, może zostać podjęta uchwała o ustaleniu tzw. ostatecznej proporcji, tj. proporcji, w jakiej zostanie podzielony zysk spółki. Po zakończeniu roku obrotowego (od 1 stycznia 201X r. do 31 grudnia 201X r.) podjęto uchwałę o ustaleniu ostatecznej proporcji, w wyniku której udział w zyskach komplementariusza Alfa sp. z o.o.

wyniósł 45%, a udział komplementariusza Jana Kowalskiego został zmniejszony do 30%. Udziały komandytariuszy pozostały bez zmian. Zgodnie z tą proporcją podzielono zysk spółki, który wyniósł 1 000 000 zł. Alfa sp. z o.o. prowadzi działalność gospodarczą w zakresie marketingu. Rok obrotowy spółki odpowiada rokowi kalendarzowemu. Spółka uiszcza miesięczne zaliczki na podatek dochodowy.



1.2. Problem

Czy zmiana w ciągu roku obrotowego i po jego zakończeniu proporcji, w jakiej komplementariusz Alfa sp. z o.o. uczestniczy w zyskach spółki komandytowej, powoduje u niego konieczność korekty odprowadzonych w ciągu roku obrotowego (podatkowego) zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych i potencjalnie zapłaty odsetek za zwłokę?

1.3. Stanowisko autorów

Zmiana w ciągu roku obrotowego i po jego zakończeniu proporcji, w jakiej komplementariusz uczestniczy w zy-

skach spółki komandytowej, nie wiąże się z koniecznością korekty zaliczek na podatek dochodowy i nie powoduje naliczenia odsetek za zwłokę.

1.4. Uzasadnienie

1.4.1. Transparentność podatkowa

Spółka komandytowa jest z punktu widzenia prawa podatkowego transparentna, co oznacza, że podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy będący osobami fizycznymi lub prawnymi (komplementariusze i komandytariusze), a nie sama spółka. W zależności od tego, czy wspólnik spółki komandytowej

jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych czy prawnych, do opodatkowania jego dochodu z udziału w zyskach spółki znajdują zastosowanie odpowiednio przepisy ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej u.p.d.o.p.) lub ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³. Komplementariusz Alfa sp. z o.o. jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

1.4.2. Reguły przypisania wspólnikom dochodu z udziału w spółce

Realizacja zasady transparentności wymaga zdefiniowania reguł przypisania

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

3 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

wspólnikom dochodu z udziału w spółce. W polskim prawie podatkowym funkcjonuje model polegający na przypisaniu wspólnikom przychodów i kosztów podatkowych ustalonych na poziomie spółki niebędącej osobą prawną, a dochód podatkowy, jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania, jest ustalany u wspólników⁴. Od tak ustalonego dochodu wspólnik spółki (tu: komandytowej) jest zobowiązany odprowadzać zaliczki na podatek dochodowy. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną (w tym w spółce komandytowej) u każdego podatnika (wspólnika) określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe. Te zasady stosuje się odpowiednio do rozliczania m.in. kosztów uzyskania przychodów i strat⁵. Przez należny przychód⁶ z tytułu udziału osoby prawnej (tu: Alfa sp. z o.o.) w spółce komandytowej należy – dla potrzeb obliczenia wysokości zaliczek na poczet podatku dochodowego – rozumieć przypadającą wspólnikowi tę część przychodu uzyskanego w okresie rozliczeniowym w ramach takiej spółki, która odpowiada istniejącym w dacie powstania obowiązku w zakresie zaliczki proporcji do udziału w zyskach.

1.4.3. Zaliczki na podatek

Zgodnie z art. 25 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy co do zasady są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Zobowiązanie podatkowe w podatku

dochodowym jest rozliczane w okresach rocznych, dlatego z przytoczonej regulacji art. 25 ust. 1 u.p.d.o.p. wynika, że zaliczki są wpłacane na poczet nieustalonej jeszcze należności podatkowej, jednak ich wysokość co do zasady odpowiada należnemu podatkowi od dochodów osiągniętych od początku roku podatkowego. Zaliczki miesięczne podatnik wpłaca w terminie do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20. dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku wynikającego z zeznania⁷. Zatem Alfa sp. z o.o. dla obliczenia zaliczek na podatek dochodowy za poszczególne miesiące 201X r., w tym z tytułu udziału w spółce komandytowej, była obowiązana na bieżąco obliczać dochód za te miesiące, uwzględniając proporcję, w jakiej partycypuje w zyskach spółki komandytowej.

Podatnicy są obowiązani co do zasady składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku⁸. W świetle tego przepisu podatek wynikający z zeznania rocznego jest podatkiem należnym za dany rok. W przypadku gdy wystąpi różnica między podatkiem należnym a zapłaconymi zaliczkami na ten podatek, to podatnik nie jest zobowiązany do uregulowania

„zaległej zaliczki”, lecz różnicy podatku należnego. Rozliczenie zaliczek na podatek może odbywać się tylko do końca roku podatkowego, co oznacza, że zaliczka na podatek traci swój byt prawny z końcem roku podatkowego. Zakończenie roku podatkowego powoduje, że powstaje obowiązek rozliczenia rocznego i ostatecznego określania wysokości należnego podatku dochodowego.

1.4.4. Zmiana proporcji udziału w zysku

Udział wspólników w zyskach (oraz stratach) spółki komandytowej może być zasadniczo dowolnie określony przez wspólników w umowie spółki. Na gruncie k.s.h. przyjęto zasadę (która może być przez wspólników w umowie zmodyfikowana), że każdy komplementariusz ma prawo do równego udziału w zysku i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku, bez względu na rodzaj i wartość wkładu⁹. W razie wątpliwości określony w umowie udział komplementariusza w zysku odnosi się także do udziału w stratach. W przypadku komandytariuszy określenie poziomu udziału w zyskach i stratach zostało uzależnione od wkładów wniesionych i wkładów umówionych. Wkłady wniesione to te, które zostały rzeczywiście przeniesione na spółkę lub jej udostępnione. Wkłady umówione obejmują natomiast te, na które wspólnicy umówili się w umowie spółki. Zgodnie z art. 123 k.s.h. komandytariusz uczestniczy w zysku spółki proporcjonalnie do jego wkładu rzeczywiście wniesionego do spółki (chyba że umowa spółki stanowi inaczej). W razie wątpliwości komandytariusz uczestniczy w stratach jedynie do wartości umówionego wkładu¹⁰.

4 Zob. szerzej H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 209 i n.

5 Art. 5 ust. 1-2 u.p.d.o.p.

6 Art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p.

7 Art. 25 ust. 1a u.p.d.o.p.

8 Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p.

9 Art. 51 w zw. z art. 103 k.s.h.

10 Por. A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 51 Kodeksu spółek handlowych*, Lex/el. 2019.

Z prawnego punktu widzenia dopuszczalna jest zmiana proporcji udziałów w zysku w trakcie roku podatkowego. Taka zmiana może nastąpić przez zmianę umowy spółki lub na mocy uchwał wspólników, jeżeli umowa spółki przewiduje taką możliwość. Powstaje wówczas pytanie o wpływ tej zmiany na rozliczenia podatkowe wspólników. Nie ma wątpliwości, że rzutuje ona na wysokość zaliczek na podatek dochodowy począwszy od momentu skutecznego jej dokonania¹¹. Gdy wspólnicy w ciągu roku obrotowego (podatkowego) podjęli uchwałę, na mocy której tymczasowa proporcja została zastąpiona zmienioną proporcją, Alfa sp. z o.o. była obowiązana kalkulować i odprowadzać zaliczki na podatek od dochodu ustalonego na podstawie zmienionej proporcji. Zmiana proporcji w trakcie roku podatkowego wywołuje skutki na przyszłość, co oznacza, że zmienioną proporcję należy uwzględniać począwszy od miesiąca wprowadzenia zmiany (tu: od 1 sierpnia 201X r.). Ustalenie wysokości kolejnej (po zmianie proporcji) zaliczki wymaga określenia wysokości dochodu uzyskanego od początku roku według nowych zasad oraz odjęcia od tej wartości zaliczek uiszczonych za poprzednie miesiące.

W przypadku gdy zmiana proporcji udziału w zysku następuje z mocą wsteczną, np. od początku bieżącego roku podatkowego (tu: ostateczna proporcja) to pojawia się pytanie, czy wysokość zaliczek na podatek poszczególnych wspólników, które dotyczą okresów rozliczeniowych przed zmianą proporcji, podlega korekcie oraz czy – w sytuacji gdy okaże się, że kwota zaliczek kalkulowanych na podstawie dotychczasowej proporcji jest niższa od tej po zmianie – należy uiścić odsetki od zaległości podatkowych. Stanowiska organów podatkowych w tym zakresie nie są jednolite. Przykładowo

w interpretacji indywidualnej z 7 marca 2012 r.¹² Dyrektor IS w Warszawie uznał, że skoro zwiększenie udziału podatnika w zysku spółki osobowej ma obowiązywać z mocą wsteczną, tj. od początku roku kalendarzowego, to należy uznać, że odprowadzone przez niego zaliczki na podatek dochodowy były uiszczane w nieprawidłowej wysokości. Chronologia zdarzeń nie umożliwiła opłacania zaliczek w okresie do zmiany proporcji udziału w zysku we właściwej wysokości, jednak podatnik – jako wspólnik spółki osobowej – zgodził się na ustalenie nowych zasad podziału zysku ze skutkiem od początku roku kalendarzowego i musi ponieść wynikające z tego konsekwencje podatkowe. Organ uznał, że podatnik powinien skorygować uiszczone przed zmianą proporcji udziału w zysku spółki zaliczki na podatek dochodowy, a jeżeli wskutek tej korekty powstanie zaległość podatkowa, powinien wyrównać ją wraz z odsetkami za zwłokę. Za zaległość podatkową uznaje się bowiem także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek (art. 51 § 1 i 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, dalej: o.p.)¹³. W interpretacji indywidualnej z 8 maja 2013 r.¹⁴ Dyrektor IS w Katowicach uznał, że w wyniku zmiany wysokości udziału podatnika w zysku spółki po zakończeniu roku (w odniesieniu do całego roku podatkowego) nie wystąpi obowiązek korygowania przez niego zaliczek na podatek dochodowy za miniony rok podatkowy. Jednak utrata bytu prawnego zaliczek nie jest przeszkodą do naliczenia odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek w należytej wysokości. Skoro zmieni się wysokość udziału podatnika w zysku spółki za cały rok podatkowy, zmianie ulegnie także wysokość podstawy opodatkowania, od której powinny być obliczane i uiszczane należne zaliczki, a w konsekwencji także ich wysokość.

1.4.5. Wsteczna korekta zaliczek na podatek dochodowy

Należy zgodzić się z poglądem o braku obowiązku – w razie zmiany ze skutkiem wstecznym proporcji udziału w zyskach spółki – wstecznej korekty zaliczek na podatek dochodowy. Jeżeli podatnik odprowadzał zaliczki w wysokości ustalonej na podstawie umówionej proporcji, należy uznać, że zaliczki uiszczane w terminie i we właściwej wysokości. Wskutek późniejszych zdarzeń nie trzeba przyjmować, że zaliczki, które w dniu odprowadzania były obliczone i uiszczane prawidłowo, zostały opłacone w niewłaściwej wysokości. Zaliczki stanowią wpłaty na poczet nieustalonego jeszcze zobowiązania podatkowego. Ostateczne ustalenie podstawy obliczenia podatku następuje dopiero po zakończeniu roku podatkowego w zeznaniu rocznym. Tym samym, jeżeli łączna wysokość zaliczek odprowadzonych przez podatnika w ciągu roku będzie niższa od wysokości podatku należnego za dany rok, to powstanie różnica, którą podatnik jest obowiązany wpłacić do urzędu skarbowego w terminie złożenia zeznania rocznego. W przeciwnym razie nadwyżka wpłaconych zaliczek wykazana w zeznaniu rocznym podlega zwrotowi na rzecz podatnika przez urząd skarbowy.

1.4.6. Powstanie zaległości podatkowej

Nie można zaaprobować stanowiska, zgodnie z którym w sytuacji, gdy udział w zysku spółki za cały rok podatkowy, ustalony według zmienionej z mocą wsteczną proporcji, będzie wyższy niż zakładany w ciągu tego roku udział na podstawie dotychczasowej proporcji, to powstanie zaległość podatkowa. O przychodzie można mówić tylko wtedy, gdy podatnik definitywnie nim dysponuje, tj. kiedy określone przyspo-

11 Por. np. interpretację indywidualną Dyrektora IS w Łodzi z 25 kwietnia 2016 r., sygn. 1061-IPTPB1.4511.209.2016.1.KO, Legalis

12 Sygn. IPPB3/423-1039/11-2/DP, Legalis.

13 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.

14 Sygn. IBPBI/1/415-136/13/KB, Legalis.

rzenie jest już jego udziałem lub ma się nim stać. W przypadku zmiany (zwiększenia) proporcji udziału w zysku spółki ze skutkiem wstecznym, przychód wynikający ze zwiększonego udziału zaistnieje dopiero z chwilą tej zmiany. Zatem dopiero od chwili zmiany można mówić o zwiększonym dochodzie, a w efekcie – o wyższych zaliczkach na podatek dochodowy. Nie ma podstaw do uznania, że wpłacając zaliczki za okresy sprzed zmiany proporcji (zwiększenia udziału) wspólnik określał je w niższej wysokości, niż to wynikało z jego uprawnienia jako wspólnika spółki osobowej. To, że zmiana spowodowała dodatkowe rozszczenie z mocą wsteczną, nie powinno prowadzić do wniosku, że wspólnik pozostawał w zwłoce we wpłaceniu zaliczek na podatek dochodowy i że z tytułu tej zwłoki powinien uiścić odsetki. Takie stanowisko potwierdzają także organy podatkowe¹⁵. Przeważa ono również w orzecznictwie sądowno-administracyjnym¹⁶.

W spółce niebędącej osobą prawną do zachowania na rzecz określonych wspólników przypadających im przychodów (w odróżnieniu od spółek kapitałowych) nie jest niezbędne podjęcie przez wspólników uchwały o przeznaczeniu zysku do wypłaty. Wynik finansowy brutto takiego podmiotu transparentnego jest równy wynikowi finansowemu netto. Te jednostki nie prowadzą konta „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego”. Wynik finansowy spółki, ustalony według zasad ogólnych za rok obrotowy na koncie „Wynik finansowy”, przenosi się – po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego – na konto „Rozliczenie wyniku finansowego”. Podziałowi podlega zatem wynik finansowy brutto.

1.4.7. Ceny transferowe

Organ podatkowy może weryfikować rynkowość podziału udziału w zyskach takiej spółki związanej przez podmioty powiązane. Pojęcie transakcji kontrolowanej jest szerokie i obejmuje działania

o charakterze gospodarczym pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zawiązanie spółki komandytowej, w celu realizacji przedsięwzięć gospodarczych, stanowić będzie transakcję kontrolowaną. Możliwości zastosowania benchmarku są ograniczone, z uwagi na niedostępność danych porównawczych.

1.4.8. Podsumowanie

Zmiana w trakcie roku obrotowego i po jego zakończeniu proporcji, w jakiej komplementariusz Alfa sp. z o.o. uczestniczy w zyskach spółki komandytowej, nie powoduje u niego konieczności korekty odprowadzonych w ciągu roku obrotowego (podatkowego) zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych i zapłaty odsetek za zwłokę. Dla oceny, czy wystąpiła zwłoka w zapłacie zaliczek, miarodajny jest moment, kiedy te zaliczki były uiszczane.

Podstawa prawna: art. 51, 103 k.s.h., art. 51 § 1 i 2 o.p., art. 5 ust. 1-2, art. 12 ust. 3, art. 25 ust. 1 i 1a, art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p.

15 Np. Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 17 marca 2015 r., sygn. IPPB1/415-1432/14-2/AM, Legalis czy Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 6 sierpnia 2014 r., sygn. ILPB1/415-477/14-2/AMN.

16 Por. np. wyroki NSA z 11 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1527/13, Legalis; z 27 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 175/13, Legalis; z 24 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1552/14, Legalis; z 8 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1407/14, Legalis czy wyrok WSA w Krakowie z 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 669/16, Legalis.

Summary

Prof. nadzw. dr hab. Marcin Jamroży, Anna Główska

Participation in a partnership – a change in the limited partnership's profit-sharing ratio

In this article the question is analyzed whether a change during the financial year or after its end of the profit-sharing ratio in which the general partner (a company) participates in the profits of a limited partnership is associated with the adjustment of income tax advances and the payment of default interest. By an example of a case study the tax problem is defined and the Authors' position is indicated, along with its justification. In respect to the effects of changing the limited partnership's profit-sharing ratio the approach of tax authorities and conclusions from case law are discussed.



Artykuł pochodzi z książki prof. nadzw. dr hab. Marcina Jamrożego i Anny Główskiej „Podatek dochodowy od osób prawnych. Problematyczne przypadki z rozwiązaniami”, Wydawnictwo C.H. Beck 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18587-podatek-cit-praktyczne-wyjasnienia-dla-ksiegowych-marcin-jamrozy>.



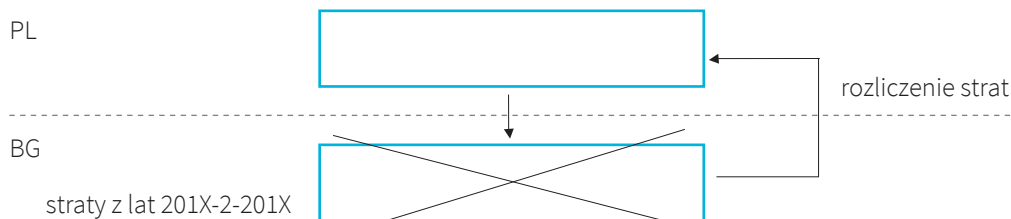
ROZLICZANIE STRAT PODATKOWYCH – STRATA ZLIKWIDOWANEGO ZAGRANICZNEGO ZAKŁADU PODATKOWEGO

W artykule przedstawiony został przypadek prawopodatkowy na temat możliwości rozliczenia w Polsce, przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, straty założonego przez nią zagranicznego zakładu, który został zlikwidowany. Autorzy omawiają sytuację faktyczną i formułują swoje stanowisko wobec rozpatrywanego problemu. W swojej analizie odwołują się do przepisów ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej u.p.d.o.p.), a także rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w kwestii transgranicznego rozliczania strat. Autorzy w uzasadnieniu swojej oceny podają także stanowisko fiskusa, dotyczące rozliczenia straty zagranicznego zakładu podlegającego likwidacji.

1. Stan faktyczny

Alfa sp. z o.o. działająca w branży produkcji kosmetyków w pierwszej dekadzie XXI w. założyła oddział w Bułgarii w celu wykonywania części produkcji w tym kraju. Stanowi on zakład podatkowy Alfa w rozumieniu umowy między RP a Republiką Bułgarii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (umowa z 11 kwietnia 1994 r.² – dalej: UPO

-PL/BG). Zyski oddziału (zakładu) są opodatkowane w Bułgarii. Rok podatkowy Alfa odpowiada rokowi kalendarzowemu. Działalność produkcyjna oddziału od 201X-2 r. zaczęła przynosić straty. W 201X r. Alfa sp. z o.o. postanowiła, ze względów biznesowych, zlikwidować oddział, co formalnie nastąpiło 20 listopada 201X r. Straty oddziału z lat 201X-2-201X nie zostały przed jego likwidacją rozliczone w Bułgarii (patrz schemat).



¹ T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

² Dz.U. 1995 Nr 137 poz. 679.

Prof. dr hab. Marcin Jamróży

Profesor nadzwyczajny w Instytucie Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Zakładu Podatków, doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych, kierownik Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych, kierownik Podyplomowych Studiów Cen Transferowych i Zarządzania Podatkami, ponadto inicjator Debat Podatkowych w SGH. Doradca podatkowy i radca prawny, m.in. członek Zarządu Polskiego Oddziału IFA, członek Rady Naukowej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych oraz były członek m.in. Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego i Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. W latach 2006-2018 partner w międzynarodowej grupie doradczej. Autor ok. 150 recenzowanych publikacji.

Anna Głowska

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Radca prawny w dziale doradztwa podatkowego w Rödl & Partner. Autorka i współautorka licznych publikacji o tematyce podatkowej, np. wznawianej wielokrotnie książki „Dokumentacja podatkowa cen transferowych”.

Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, straty podatkowe, zagraniczny zakład podatkowy, prawo, dochód, zysk, obowiązek podatkowy, rozliczenie strat, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1.2. Problem

Czy Alfa sp. z o.o. może w rozliczeniu podatku dochodowego za 201X r. (w którym nastąpiła likwidacja oddziału) rozliczyć straty zlikwidowanego oddziału poniesione w okresie 201X-2-201X?

1.3. Stanowisko autorów

Przepisy u.p.d.o.p. nie przyznają możliwości rozliczenia w Polsce straty zagranicznego zakładu. Z dotychczas podjętych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) oraz polskie sądy administracyjne rozstrzygnięć w sprawie transgranicznego rozliczenia strat wyływa wniosek, że taka możliwość istnieje w przypadku wystąpienia strat ostatecznych, czyli takich, których nie można już rozliczyć w państwie ich powstania. Ostateczne straty mogą powstać m.in. na skutek likwidacji oddziału (zakładu). Alfa sp. z o.o. może zatem w rozliczeniu podatku dochodowego za 201X r. (w którym nastąpiła likwidacja oddziału) rozliczyć nierozliczone w Bułgarii straty zlikwidowanego oddziału.

1.4. Uzasadnienie

1.4.1. Obowiązek podatkowy

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (rezydenci polscy). Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu uzyskanego z innych źródeł przychodów³. Dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami uzyskania przychodów, osiągnięta w roku

podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów⁴. Przy ustalaniu dochodu nie uwzględnia się m.in. przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku oraz kosztów uzyskania tych przychodów i związanych z tym źródłem przychodów⁵. Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. wolne od podatku są dochody osiągane poza terytorium Polski przez podatników będących rezydentami polskimi, jeżeli umowa międzynarodowa, której Polska jest stroną, tak stanowi.

1.4.2. Zasady wynikające z UPO-PL/BG

W art. 7 ust. 1 UPO-PL/BG ustanowiono, że zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa będą podlegać opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim umawiającym się państwie przez położony tam zakład. W tym ostatnim przypadku zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi. Stosownie do art. 24 ust. 1 UPO-PL/BG, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie (tu: Alfa sp. z o.o. z siedzibą w Polsce) osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie (tu: dochód osiągnięty przez zakład położony w Bułgarii), to pierwsze wymienione państwo (tj. Polska) zwolni taki dochód lub majątek z opodatkowania. Jednak przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego

dochodu lub majątku tej osoby może zastosować stawkę podatkową, która byłaby zastosowana, gdyby dochód zwolniony od opodatkowania w powyższy sposób nie był tak właśnie zwolniony z opodatkowania.

Z powyższego wynika, że w przypadku, gdy działalność prowadzona w Bułgarii generuje straty i UPO-PL/BG przewiduje zastosowanie w Polsce metody zwolnienia, przepisy wewnętrzne (przede wszystkim art. 7 ust. 3 u.p.d.o.p.) nie dają możliwości odliczenia w Polsce straty, która powstała na skutek działalności zakładu położonego i opodatkowanego w Bułgarii.

1.4.3. Prawo Unii Europejskiej

Konsekwencją przystąpienia Polski do UE jest przyjęcie jej dorobku prawnego, na który składają się również zasady prawne ukształtowane przez prawo wspólnotowe (unijne) oraz orzecznictwo TSUE (poprzednio ETS). Stosując prawo, instytucje wewnętrzne powinny dążyć do zapewnienia efektywności, pierwszeństwa i bezpośredniego skutku prawa unijnego w stosunku do prawa krajowego oraz dokonywać prounijnej wykładni przepisów krajowych⁶. Opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich. Są one jednak obowiązane wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa unijnego.

Trybunał uznał za niezgodne z Traktatem Ustanawiającym Wspólnoty Europejskie (TWE; obecnie Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej – dalej jako TFUE⁷) przepisy podatkowe, które różnicują traktowanie przedsiębiorców krajowych i zagranicznych. Sprzeczne z zasadą swobody przedsiębiorczości, wyrażoną obecnie w art. 49 TFUE, jest różnicowanie sytuacji podmiotów,

³ Art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p.

⁴ Art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.

⁵ Art. 7 ust. 3 pkt 1 i 3 u.p.d.o.p.

⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z 11 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 263/08, Legalis.

⁷ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 25 marca 1957 r. (Dz.U. 2004 Nr 90 poz. 864 /2/).

mające wpływ na decyzję, w którym państwie członkowskim przedsiębiorca będzie prowadził działalność⁸. Unie możliwienie spółce z siedzibą w jednym państwie członkowskim odliczenia, przy obliczaniu zysków, strat z tytułu prowadzenia stałego zakładu w innym państwie członkowskim na tej podstawie, że zgodnie ze znajdującą zastosowanie umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania odpowiedni dochód uzyskiwany przez ten stały zakład nie podlega opodatkowaniu w pierwszym państwie członkowskim, jest sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości⁹.

Dopuszczalność rozliczenia strat generowanych przez zagraniczny zakład nie może mieć jednak charakteru bezwzględnego. W kwestii ograniczenia możliwości odliczenia zagranicznych strat TS w wyroku z 15 maja 2008 r.¹⁰ wskazał warunki, które takie ograniczenia mogą uzasadniać, są to:

- 1) niebezpieczeństwo podwójnego uwzględnienia strat,
- 2) konieczność zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy poszczególne państwa,
- 3) ryzyko unikania opodatkowania.

Wydaje się, że każdy argument z osobna może stanowić samodzielną podstawę usprawiedliwienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości, skoro TS wywodzi, że biorąc pod uwagę różnorodność sytuacji, w których państwo członkowskie może powołać się na takie uzasadnienia, nie można wymagać, aby wszystkie ww. wymienione elementy musiały wystąpić, aby krajowa regula-

cja podatkowa ograniczająca swobodę przedsiębiorczości mogła co do zasady być uzasadniona¹¹. Takie ograniczenia wydają się nie znajdować potwierdzenia w przypadku zakładu, który jest likwidowany i w chwili likwidacji nie ma możliwości rozliczenia całej straty związanej z jego działalnością. Wyżej wspomniany wyrok TS z 15 maja 2008 r. (w sprawie Lidl Belgium) jest oparty na koncepcji prawa do potrącenia ostatecznych strat (ang. *final loss*), tzn. takich, których nie można wykorzystać w państwie położenia zakładu¹².

W przedstawionej sytuacji zakład bułgarski nie wypracuje już dochodu opodatkowanego w Bułgarii. Sytuacja, w której nierozliczona w dacie likwidacji strata zakładu zostanie rozliczona w Polsce, nie narusza rozdziału kompetencji podatkowych między Polską a Bułgarię. Jeżeli nie ma możliwości rozliczenia straty zagranicznego zakładu w państwie jego położenia (tu: w Bułgarii), to odmowa rozliczenia straty w Polsce narusza swobodę przedsiębiorczości.

1.4.4. Orzecznictwo polskie

Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie potwierdził dopuszczalność rozliczenia przez spółkę będącą rezydentem w Polsce straty jej zagranicznego, likwidowanego zakładu z uwagi na brak możliwości rozliczenia jej w kraju jego położenia¹³. W rzeszonych sprawach NSA podkreślił, iż zarówno przepisy u.p.d.o.p., jak i postanowienia właściwej UPO należy odczytywać z uwzględnieniem merytorycznie istotnych przepisów prawa unijnego oraz w taki sposób, aby nie naruszyć zasady jego pierwszeń-

stwa. Porządek prawa unijnego, jako system prawa ponadnarodowego *sui generis*, wymaga swojego pierwszeństwa w egzekwowaniu nie tylko przed prawem krajowym, ale w zakresie przedmiotowym integracji europejskiej, także przed partykularnymi umowami międzynarodowymi, zawieranymi pomiędzy państwami członkowskimi. Jedynie wówczas cele traktatów założycielskich mają szansę na efektywną realizację. Tym samym redukcja kwestii prawnopodatkowej, jaką jest transgraniczne rozliczenie straty, wyłącznie do postanowień u.p.d.o.p. i właściwej UPO nie jest uzasadnione.

Co ważne, w ocenie NSA¹⁴, podobnie jak sądy krajowe również i organy administracji rządowej (w tym organy podatkowe) obciąża obowiązek prawidłowego stosowania prawa unijnego, uwzględniający konieczność zapewnienia mu pierwszeństwa i pełnej efektywności. Odnosi się to także do orzecznictwa TSUE. Zawarta w wyrokach Trybunału interpretacja przepisów prawa wspólnotowego wiąże nie tylko sąd orzekający w sprawie, w której wystosowano pytanie prawne, ale też inne sądy i organy państw członkowskich. To wynika z celu pytań prejudycjalnych przewidzianych w art. 267 TFUE, jakim jest zapewnienie jednolitej wykładni i stosowania prawa wspólnotowego. To związanie znajduje również uzasadnienie w wywodzonej z art. 10 TWE zasadzie efektywności prawa unijnego, której realizacja w braku takiego związania byłaby zagrożona. Dlatego organy podatkowe także nie mogą uchylić się przy rozpoznawaniu konkretnej sprawy od brania pod uwagę prawa unijnego, w tym orzecznictwa Trybunału.

8 Wyrok TS z 28 lutego 2008 r., *Deutsche Shell GmbH przeciwko Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, C-293/06, Legalis.

9 Np. opinia Rzecznika Generalnego z 14 lutego 2008 r., C-414/06, Legalis.

10 Wyrok TS z 15 maja 2008 r., *Lidl Belgium GmbH & Co. KG przeciwko Finanzamt Heilbronn*, C-414/06, Legalis.

11 Zob. także wyrok TS z 11 października 2007 r., *Erika Waltraud Ilse Hollmann przeciwko Fazenda Pública*, C-443/06, Legalis.

12 Zob. M. Jamróży, *Komentarz do wyroku TS z 15.5.2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG v. Finanzamt Heilbronn*, (w:) W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 598 i n.

13 Np. wyroki z 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1819/10, Legalis; z 28 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 929/11, Legalis; z 12 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1593/11, Legalis; z 15 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2401/12, Legalis; z 22 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 484/15, Legalis; z 29 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2382/15, Legalis.

14 Np. wyrok z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 61/09, Legalis.

1.4.5. Stanowisko organów podatkowych

Mimo kształtującej się korzystnej dla podatników linii orzeczniczej, organy podatkowe długo odmawiały podatnikom prawa do rozliczenia straty zagranicznego zakładu podlegającego likwidacji¹⁵. Argumentację opierano na tym, że z obowiązujących przepisów u.p.d.o.p. wynika, iż zysków strat zakładu (oddziału) ulokowanego za granicą nie łączy się z zyskami/stratami podlegającymi opodatkowaniu w Polsce. Zatem straty zagranicznego zakładu nie mogą pomniejszyć dochodu do opodatkowania wykazanego w zeznaniu składanym w Polsce. Straty zagranicznego zakładu podlegają rozliczeniu w państwie położenia zakładu, dlatego nie można mówić o naruszeniu zasady swobody przedsiębiorczości. W stanowiskach organów podatkowych nie było natomiast odniesienia do braku możliwości, np. wskutek likwidacji zakładu, rozliczenia straty w państwie jego położenia. Wielokrotnie zmiana niekorzystnego stanowiska organu podatkowego była spowodowana korzystnym rozstrzygnięciem sądowym¹⁶. Stanowisko przyznające rację podatnikowi zajął np. Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 16 sierpnia 2016 r.¹⁷ oraz ostatnio Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 1 marca 2019 r.¹⁸.

1.4.6. Rozliczenie strat oddziału

Co istotne, osiągnięty przez polskiego rezydenta podatkowy wynik jego działalności prowadzonej poprzez zakład położony w innym państwie w postaci straty wyliczonej z uwzględnieniem obowiązujących w tym innym państwie przepisów

prawa podatkowego, nie oznacza, że ta działalność skutkuje automatycznie wystąpieniem straty w rozumieniu polskich przepisów podatkowych lub straty w sensie ekonomicznym. Wysokość podlegających odliczeniu strat, poniesionych przez zakład spółki w poszczególnych latach podatkowych, spółka powinna określić, kierując się treścią przepisów u.p.d.o.p.

Przepisy u.p.d.o.p. nie przyznają możliwości rozliczenia w Polsce straty zagranicznego zakładu. Z dotychczas podjętych przez TSUE oraz polskie sądy administracyjne rozstrzygnięć w sprawie transgranicznego rozliczenia strat wyływa wniosek, że taka możliwość istnieje w przypadku wystąpienia strat ostatecznych, czyli takich, których nie można już rozliczyć w państwie ich powstania. Ostateczne straty mogą powstać m.in. na skutek likwidacji oddziału.

Od 1 stycznia 2018 r. (na mocy ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁹, dalej: ustawa zmieniająca) rozdzielono w u.p.d.o.p. dochody ze źródeł kapitałowych (zyski kapitałowe) od dochodów z innych źródeł przychodów. W przypadku osiągnięcia przez podatnika w danym roku podatkowym zarówno dochodów ze źródeł kapitałowych, jak i z innych źródeł przychodów, przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest łączny dochód uzyskany z obu tych źródeł. W razie osiągnięcia dochodu tylko z jednego źródła, a poniesienia straty z drugiego,

opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega dochód uzyskany z jednego źródła, bez pomniejszania go o stratę z drugiego. W art. 6 ustawy zmieniającej, wprowadzającej do u.p.d.o.p. powyższe zmiany, ustanowiono, że straty poniesione przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po 31 grudnia 2017 r., podlegają odliczeniu od dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, na zasadach i w wysokości określonych w przepisach u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym, czyli obowiązującym do końca 2017 r. Zatem odliczenie strat z lat podatkowych rozpoczętych przed 1 stycznia 2018 r. jest w dalszym ciągu możliwe od sumy wszystkich dochodów, niezależnie od źródła ich uzyskania, według kolejności oraz proporcji wybranej przez podatnika.

Natomiast począwszy od 1 stycznia 2019 r. podatnik ma możliwość alternatywnie:

1) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo

2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

15 Między innymi interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 3 lutego 2012 r., sygn. IPPB5/423-1085/11-2/DG, Legalis czy Dyrektora IS w Katowicach z 2 stycznia 2013 r., sygn. IBPBI/2/423-1256/12/BG, Legalis.

16 Np. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 28 czerwca 2016 r., sygn. IBPB-1-2/4510-478/16/BGW – wydana wskutek wyroku NSA z 29 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3305/13, Legalis, czy interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16 stycznia 2018 r., sygn. IBPBI/2/423-406/14-1/DP, Legalis – wydana wskutek wyroku NSA z 29 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2382/15, Legalis.

17 Sygn. ITPB3/4510-298/16/PS, niepubl.

18 Sygn. 01111-KDIB1-3.4010.2.2019.1.PC, Legalis.

19 Dz.U. 2017 poz. 2175.

Przepisy u.p.d.o.p. nie regulują tak szczególnej sytuacji, jak rozliczenie w Polsce straty zagranicznego zakładu, gdy umowa bilateralna UPO-PL/BG przewiduje metodę zwolnienia.

W przypadku stosowania metody zaliczenia (kredytu podatkowego) strata zagranicznego zakładu w całości pomniejszałaby dochód podatnika osiągnięty w danym roku podatkowym ze źródeł krajowych²⁰. W braku wyraźnej normy uznajemy *per analogiam*, że nierozliczone straty oddziału w Bułgarii obliczone na podstawie przepisów u.p.d.o.p. mogą zostać rozliczone w roku podatkowym, w którym strata zakładu stała się „finalna”, z zachowaniem obowiązujących limitów.

Strata zostanie odliczona, w zależności od faktycznego roku jej poniesienia, albo od sumy wszystkich dochodów, niezależnie od źródła ich uzyskania (dotyczy straty poniesionej w 2017 r.) albo od dochodów z danego źródła, tu: od dochodów ze źródła innego niż zyski kapitałowe (dotyczy strat poniesionych w 2018 i 2019 r.).

1.4.7. Konwencja Wielostronna

Warto zwrócić uwagę na konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku²¹ (*Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, w skrócie: MLI), skutkującą zmianami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Konwencja pozwala na jednoczesną zmianę kilkudziesięciu podpisanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bez konieczności prowadzenia długotrwałych negocjacji dwustronnych. Polska zgłosiła do objęcia Konwencją 78 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (w tym UPO-PL/BG). Konwencja weszła w życie 1 lipca 2018 r. Przez Polskę została ratyfikowana 27 października 2017 r. w formie ustawy²². Jedną ze zmian w UPO-PL/BG (notyfikowaną przez Polskę²³) będzie zastąpienie metody zwolnienia (art. 24 ust. 1 UPO-PL/BG) metodą zaliczenia (kredytu podatkowego). Na dzień pisa-

nia niniejszego komentarza UPO-PL/BG stosuje się w dotychczasowym kształcie, niezmienionym przez MLI.

1.4.8. Podsumowanie

Przepisy u.p.d.o.p. nie przyznają możliwości rozliczenia w Polsce straty zagranicznego zakładu. Z dotychczas podjętych przez TSUE oraz polskie sądy administracyjne rozstrzygnięć w sprawie transgranicznego rozliczenia strat płynnie wniosek, że taka możliwość istnieje w przypadku wystąpienia strat ostatecznych, czyli takich, których nie można już rozliczyć w państwie ich powstania. Ostateczne straty mogą powstać m.in. na skutek likwidacji oddziału (zakładu). Alfa sp. z o.o. może zatem w rozliczeniu podatku dochodowego za 201X r. (w którym nastąpiła likwidacja oddziału) rozliczyć nierozliczone w Bułgarii straty zlikwidowanego oddziału.

Podstawa prawna: art. 3 ust. 1, art. 7 ust. 1, 2, 3 i 5, art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p., art. 49, 267 TFUE, art. 10 TWE, art. 7 ust. 1, art. 24 ust. 1 UPO-PL/BG, art. 6 ustawy zmieniającej.

²⁰ Zob. art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p.

²¹ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24 listopada 2016 r., Dz.U. 2018 poz. 1369.

²² Dz.U. 2017 poz. 2104.

²³ Zob. Oświadczenie rządowe z 6 czerwca 2018 r. w sprawie mocy obowiązującej Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, Dz.U. 2018 poz. 1370.

Summary

Prof. nadzw. dr hab. Marcin Jamroży, Anna Główska

Utilization of tax losses – a tax loss of a liquidated permanent establishment

In this article the question is analyzed whether a Polish company can utilize tax losses of a foreign permanent establishment (branch) that has been liquidated. This issue relates to unsettled losses in the country of location of the permanent establishment prior to its liquidation. By an example of a case study the tax problem is defined and the Authors' position is indicated, along with its justification. In respect to the utilization of final tax losses the approach of tax authorities and conclusions from case law, including judgments of the Court of Justice of the European Union, are discussed.



Artykuł pochodzi z książki prof. nadzw. dr hab. Marcina Jamrożego i Anny Główskiej „Podatek dochodowy od osób prawnych. Problematyczne przypadki z rozwiązaniami”, Wydawnictwo C.H. Beck 2019 r.; <https://www.księgarnia.beck.pl/18587-podatek-cit-praktyczne-wyjasnienia-dla-ksiegowych-marcin-jamrozy>.



Michał Wasilenko

Adwokat, Senior Associate w Departamencie Prawnym. Z Kancelarią Russell Bedford związany od 2018 r. Członek Izby Adwokackiej w Lublinie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Specjalizuje się w prawie spółek handlowych oraz prawie cywilnym. Posiada doświadczenie zawodowe, które obejmuje prowadzenie sporów sądowych oraz wszechstronne doradztwo prawne w zakresie bieżącej obsługi podmiotów gospodarczych. W ramach wykonywanej praktyki uczestniczył zarówno w procesach gospodarczych, cywilnych oraz karnych, reprezentując swoich klientów przed sądami powszechnymi.

Słowa kluczowe: podatki, zobowiązanie podatkowe, obowiązek podatkowy, Ordynacja podatkowa, prawo podatkowe, zapłata, potrącenie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE – POJĘCIE, SPOSOBY POWSTAWANIA, FORMY WYGASANIA

Na tle dynamicznego zjawiska, jakim jest szczegółowe prawo podatkowe, ogólne prawo podatkowe powinno być ustabilizowane w dłuższym okresie, a nadto klarowne, spójne i nie budzące sporów w doktrynie i orzecznictwie. W niniejszym opracowaniu omówiono pojęcia zobowiązania podatkowego, obowiązku podatkowego, łącznego zobowiązania pieniężnego, sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. W artykule została także zawarta ogólna charakterystyka sposobów wygasania zobowiązań podatkowych z uwzględnieniem ich podziału na efektywne i nieefektywne. Są to podstawowe pojęcia polskiego systemu prawa podatkowego. W opracowaniu, oprócz przedstawienia istoty tych pojęć, zwraca się również uwagę na ich korelację oraz znaczenie dla tego systemu. W analizie wykorzystano też bogaty dorobek doktryny, na który składają się komentarze, monografie i artykuły naukowe publikowane w czasopiśmie prawniczych oraz przywołane zostało obszerne orzecznictwo sądowe.

1. Wprowadzenie

Treść systemu podatkowego oraz jego poszczególnych elementów – podatków to efekt wielowiekowej ewolucji, w której czynniki społeczne, gospodarcze, polityczne miały dotychczas duże znaczenie. Założenia ustrojowe i model państwa, programy polityczne koalicji rządzących oraz koncepcje rozwoju społecznego i gospodarczego – warunkujące zapotrzebowanie na publiczne zasoby pieniężne niezbędne do realizacji zadań przez państwo, wywierają bezpośredni wpływ na strukturę systemu podatkowego oraz poszczególne

jego elementy, konkretne podatki oraz ich określone składniki konstrukcyjne, np. przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia. Obowiązujące w danym okresie rozwiązania prawnopodatkowe tak zwanego ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego decydują o kierunkach oraz tempie rozwoju gospodarczego i związanego z tym poziomem zaspokajanych potrzeb społecznych, a więc skutkują rozwojem społeczeństwa.

Prawo podatkowe jest z tych względów obiektem częstych zmian, zarówno doraźnych, jak

i zmierzających do osiągnięcia celów strategicznych w dłuższych okresach. Niewątpliwie zmiany prawa podatkowego w Polsce powinny doprowadzić do uproszczenia konstrukcji podatków i większej przejrzystości systemu podatkowego, zmniejszenia obciążeń podatkowych podatników przy jednoczesnym zwiększeniu wpływów do budżetu państwa, przyspieszeniu wzrostu gospodarczego i większym zaspokajaniu różnych potrzeb społecznych. Często są to cele sprzeczne, a także niespójne, zaś skutki reform podatkowych nie ujawniają się w krótkim czasie, lecz dopiero po kilku lub nawet kilkunastu latach. Normatywne zdefiniowanie pojęć obowiązku i zobowiązania podatkowego jest konsekwencją obowiązujących zasad wprowadzonych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹, a mianowicie zasady powszechności opodatkowania oraz wyłączności ustawy na gruncie prawa podatkowego. Ponadto podatki, będące instytucją prawno-ekonomiczną, stanowią zasadnicze źródło dochodów w państwie, dlatego tak ważne jest precyzyjne określenie, czym jest zobowiązanie podatkowe, kiedy ono wygasa oraz kiedy wierzyciel podatkowy już nie jest w stanie wyegzekwować należności. Celem niniejszego opracowania jest zatem analiza powyższych pojęć, wskazanie istniejących pomiędzy nimi współzależności oraz rozważenie potrzeby modyfikacji normatywnych definicji obowiązku i zobowiązania podatkowego poprzez odwołanie się w budowaniu tych definicji do elementów stosunku zobowiązaniowego w rozumieniu cywilnoprawnym, takich jak wierzyciel i dłużnik.

2. Pojęcie zobowiązania podatkowego

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa² (dalej o.p.) ustanawia

w swej treści definicję legalne obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego. Pojęcia tego obowiązku i zobowiązania związane są z podstawowymi instytucjami prawa podatkowego. Mają one zastosowanie przy wymiarze wszystkich podatków. Ordynacja podatkowa, która z założenia ma pełnić funkcję kodyfikacyjną ogólnego prawa podatkowego, powinna zawierać w swej treści wymienione tu definicje. W polskim prawie podatkowym nie została sformułowana definicja obowiązku podatkowego aż do końca 1997 r. Pomiędzy obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym występuje widoczna zależność. Bez obowiązku podatkowego nie może powstać zobowiązanie podatkowe³. Pierwotnie występuje obowiązek podatkowy, natomiast jego następstwem jest zobowiązanie podatkowe, które powinno wynikać z tego obowiązku.

Według definicji ustawowej obowiązek podatkowy jest wynikającą z ustaw podatkowych ogólną powinnością zapłaty podatku w związku z zaistnieniem zdarzenia opisanego w ustawie⁴. Istota tego pojęcia jest utożsamiana z powinnością zapłaty podatku. W odróżnieniu od zobowiązania podatkowego powinność ta nie ma charakteru skonkretyzowanego. Obowiązek podatkowy nie dotyczy ustalonej kwoty należności podatkowej. Zatem chociaż jest on definiowany poprzez zapłatę podatku, bezpośrednim jego następstwem nie jest powstanie długu podatkowego⁵.

W praktyce występuje szersze pojmowanie pojęcia obowiązku podatkowego niż to, które jest ujęte w o.p. W języku polskim obowiązek jest utożsamiany z powinnością, zatem w szerokim znaczeniu

treść pojęcia obowiązku podatkowego jest związana ze wszystkimi powinnościami spowodowanymi zaistnieniem zdarzenia opisanego w ustawie podatkowej. Z tego stwierdzenia może wynikać, iż są to zarówno obowiązki materialne, jak i formalne, zwane również proceduralnymi. Jednak biorąc pod uwagę istotę obowiązku podatkowego w rozumieniu definicji legalnej zawartej w o.p., polega on wyłącznie na powinności materialnej, czyli na nieskonkretyzowanym obowiązku spełnienia świadczenia pieniężnego, tj. podatku. Obowiązek podatkowy powstaje z mocy samego prawa, w związku z zaistnieniem zdarzenia opisanego w ustawie. Można stwierdzić, że sama definicja legalna obowiązku podatkowego nie jest zbyt precyzyjna, ponieważ jest sformułowana bez jednoznacznego odwołania się do pojęcia „podatek”⁶.

Dopiero od 2003 r. w o.p. odnosi się jednoznacznie obowiązek podatkowy do ustaw podatkowych. Jednak sformułowanie „przymusowe świadczenie pieniężne” jest utożsamiane z daniną publiczną, a tym samym z podatkiem.

W o.p. definiuje się ustawę podatkową jako ustawę regulującą prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich⁷. Definicja ta została rozbudowana od 2003 r. poprzez doprecyzowanie treści ustawy podatkowej, gdyż regulacja ta powinna dotyczyć podatków, opłat i nieopodatkowanych należności budżetowych, określać ich podmiot, przedmiot, powstanie obowiązku podatkowego, a także podstawę opodatkowania. W związku z tym, że źródłem obowiązku podatkowego może być tylko ustawa podatkowa, w obecnym stanie prawnym samo-

1 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 2009 Nr 114 poz. 946), dalej: Konstytucja RP.

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.

3 A. Gorgol, *Zobowiązania podatkowe* [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 2008, s. 152.

4 Zob. art. 4 o.p.

5 A. Gorgol, *Zobowiązania podatkowe* [w:] *Zarys...*, *op. cit.*, s. 153.

6 *Ibidem*.

7 Zob. art. 4 o.p.

opodatkowanie mieszkańców gminy nie może być uznane za podatek. Stanowi ono świadczenie budżetowe, nieopodatkowaną publiczną daninę, której obowiązek wynika bezpośrednio z referendum prawotwórczego. Samoopodatkowanie mieszkańców gminy nie jest objęte obowiązkiem podatkowym.

Można zauważyć, że zastrzeżenie wyłączności ustawowej dla prawnej regulacji powstania obowiązku podatkowego⁸ stanowi realizację zasady konstytucyjnej⁹. Ustawa podatkowa może być uznana za źródło obowiązku podatkowego tylko wtedy, gdy zawiera normy prawne, w których hipotezach opisane są w sposób ogólny prawnopodatkowe stany faktyczne, a w dyspozycji unormowań jest określona powinność zapłaty podatku na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Adresatem obowiązku podatkowego jest pewna kategoria podmiotów, a nie ściśle oznaczony i zindywidualizowany podatnik. W przeciwieństwie do aktów administracyjnych, które charakteryzują się konkretnością podmiotową i przedmiotową, norma prawna, która tworzy obowiązek podatkowy ma charakter ogólny. Następstwa bezpośrednie zaistnienia obowiązku podatkowego oznaczają dla jego adresata konieczność zachowania się w sposób określony w dyspozycji normy ustawowej¹⁰. Powinności te mają charakter instrumentalny i proceduralny. Obowiązek wpłacania zaliczek podatkowych do czasu obliczenia należnego podatku i powstania zobowiązania podatkowego

stanowi wyjątek. Powinności, które wynikają bezpośrednio z obowiązku podatkowego warunkują rzetelne i prawidłowe obliczenie należności podatkowej, czego skutkiem jest powstanie zobowiązania podatkowego.

Rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę w definicji obowiązku podatkowego poddawane jest w literaturze krytyce, ze względu na niepoprawną konstrukcję językową art. 4 o.p. Wskutek przyjętej konstrukcji przedmiotowej przepisu obowiązek podatkowy kojarzony jest przede wszystkim z pojęciem zapłaty, nie uwzględnia zaś stosunków prawnych składających się zarówno z zobowiązania podatnika do zapłaty, jak i roszczeń podatnika, wynikających np. z nadpłaty, straty czy też zwrotu podatku.

Według legalnej definicji zobowiązania podatkowego jest to wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego¹¹. Definicja ta ma charakter uniwersalny i odnosi się do wszelakich przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego¹². Zobowiązanie podatkowe jest konkretne. Cecha ta odróżnia je od abstrakcyjnego obowiązku podatkowego. Konkretność zobowiązania podatkowego dotyczy zatem, jak wskazano wyżej, następujących elementów: osoby podatnika, wysokości świad-

czenia, terminu płatności oraz miejsca spełnienia świadczenia¹³. Zobowiązanie podatkowe tworzy dla podatników obowiązek uiszczenia podatku, a dla organu podatkowego – uprawnienie i zarazem także obowiązek żądania takiej zapłaty, jej przyjęcia lub egzekwowania należnej sumy przy zastosowaniu przewidzianych środków przymusu¹⁴.

W tym rozumieniu nie jest zobowiązaniem podatkowym strata¹⁵, a sposób zdefiniowania zobowiązania podatkowego wskazuje, że następuje utożsamienie zobowiązania podatkowego z podatkiem¹⁶. W ocenie Autora nie można jednak zgodzić się z tą tezą WSA, ponieważ nie można utożsamiać pojęcia zobowiązania podatkowego z pojęciem podatku. Zobowiązanie podatkowe nie może być oparte na domniemaniach i wykładni rozszerzającej¹⁷.

W doktrynie sposób zdefiniowania zobowiązania podatkowego w o.p. również oceniany jest krytycznie, ponieważ nieznane pojęcie (zobowiązanie podatkowe) jest określone przez inne nieznane pojęcie (zobowiązanie). W definicji zobowiązania podatkowego zastosowano zatem nadmierne uproszczenie, gdyż zobowiązanie podatkowe sprowadzono niesłusznie tylko do kategorii świadczenia pieniężnego, podczas gdy powinno ono być utożsamiane z różnymi obowiązkami pochodnymi, związanymi z takim świadczeniem¹⁸. Wyodrębnienie w konstrukcji prawnej zobowiązania podatkowego instytucji uprawnień i obo-

8 Zob. art. 217 Konstytucji RP.

9 A. Gorgol, *Zobowiązania podatkowe* [w:] *Zarys...*, op. cit., s. 154.

10 *Ibidem*.

11 Zob. art. 5 o.p.

12 Wyrok NSA z 22 listopada 2000 r., sygn. akt SA/Sz 1305/99, Lex nr 53260.

13 E. Liwanowska, *Powstanie zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 1999, nr 4, s. 8.

14 J. Naczyńska, *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, „Radca Prawny” 1999, nr 4, s. 71.

15 Wyrok WSA w Białymstoku z 7 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 509/08, Lex nr 486015.

16 Wyrok WSA we Wrocławiu z 5 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1532/11, Lex nr 1106258.

17 Wyrok WSA w Poznaniu z 30 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1025/07, Lex nr 468113.

18 R. Mastalski, *Ustawowe określenie zobowiązania podatkowego* [w:] B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa – komentarz 2005*, Wrocław 2005, s. 64; H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PIP 1999, nr 2, s. 21.

wiązków jest konieczne. Każde zobowiązanie tworzy bowiem więź uprawnień i obowiązku, która na gruncie zobowiązania podatkowego automatycznie uzyskuje kształt publicznoprawny przez zespolenie z kompetencją po stronie organu podatkowego i podległością kompetencji po stronie podmiotu biernego¹⁹.

Istotą zobowiązania podatkowego jest zatem skonkretyzowanie powstałego uprzednio obowiązku podatkowego. Widoczna jest tu dwufazowość stosunku prawnopodatkowego. Pierwsza faza związana jest z powstaniem stosunku prawnego – obowiązku, będącego konsekwencją zaistnienia podatkowego stanu faktycznego. W drugiej natomiast fazie następuje przekształcenie ogólnych uprawnień i obowiązków w konkretną regułę, jaką jest zobowiązanie podatkowe.

3. Łączne zobowiązanie pieniężne

Warto również, opisując istotę zobowiązania podatkowego, poddać analizie pojęcie łącznego zobowiązania pieniężnego. Otóż gdy osoba fizyczna jest płatnikiem podatku od nieruchomości oraz ciąży na niej obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego lub jednocześnie w zakresie podatku leśnego, ewentualnie obu tych podatków, oraz gdy przedmioty opodatkowania położone są na terenie tej samej gminy, wówczas odpowiedni organ gminy, na wniosek podatnika, ustala łączną wysokość należnego zobowiązania podatkowego, która pobierana jest właśnie w formie łącznego zobowiązania pieniężnego. Zatem podatki rolne, leśny, od nieruchomości, które są należne od osoby

fizycznej za dany rok podatkowy, na terenie tej samej gminy są pobierane w formie łącznego zobowiązania pieniężnego²⁰. Na podkreślenie zasługuje fakt, że chodzi tu o świadczenia przypadające na rzecz budżetu tylko jednej gminy. Łączne zobowiązanie pieniężne mogą opłacać tylko podatnicy podatku rolnego, którzy ponadto płacą podatek leśny albo podatek od nieruchomości lub oba te podatki. Zazwyczaj łączne zobowiązanie pieniężne jest realizowane na podstawie nakazu płatniczego przez wyznaczonego w uchwale rady gminy inkasenta²¹. Nakaz ten jest decyzją wymiarową²², w której można wymierzyć więcej niż jeden podatek. Przy współwłasności gruntów może być on wystawiony na któregokolwiek z współwłaścicieli, chyba że gospodarstwo rolne prowadzi w całości jeden z nich²³, a na tego, który prowadzi gospodarstwo, powinien być wystawiony nakaz²⁴.

W o.p. wiąże się skutki prawne z doręczeniem nakazu choćby jednemu ze współwłaścicieli, ponieważ zasady odpowiedzialności solidarnej można zastosować po doręczeniu decyzji choćby jednemu z nich. Organ podatkowy może żądać całości lub części świadczenia (podatku) od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich, lub od każdego z osobna. Zgodnie z zasadami odpowiedzialności solidarnej, zaspokojenie przez któregokolwiek z dłużników pozostałych z długu. Jednak aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani do spłaty całości wierzytelności²⁵.

Przedstawiona sytuacja jest odstępstwem od zasady, którą można wywodzić z o.p.²⁶. Odpowiedzialnymi solidarnie są podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Obok imienia i nazwiska adresata tej decyzji, będącego współwłaścicielem, powinny występować imiona i nazwiska wszystkich współwłaścicieli danej nieruchomości, ponieważ obowiązek ten ciąży na wszystkich współwłaścicielach solidarnie. Zdaniem Autora mogą wystąpić pewne wątpliwości w kwestii, czy w stosunku do osoby, której nie doręczono nakazu zapłaty, powstało zobowiązanie podatkowe.

Podatnikiem podatku rolnego jest m.in. osoba fizyczna, która jest właścicielem albo samoistnym posiadaczem gruntów: użytków rolnych, gruntów zadrzewionych lub zakrzewionych na użytkach rolnych²⁷. W przypadku ustalenia osoby fizycznej obowiązanej do zapłaty podatku decyduje fakt władania gruntami zaliczonymi do gospodarstwa rolnego. Ustawa podatkowa nie wprowadziła żadnych warunków dodatkowych²⁸, nie ma więc znaczenia czy podatnik został zwolniony z obowiązku opłaty podatku²⁹. Wynika z tego, że właścicielowi użytków rolnych zwolnionemu z podatku rolnego, a zobowiązanemu do zapłaty podatku od nieruchomości, leśnego albo obu tych podatków, należy wystawić nakaz płatniczy na łączne zobowiązanie pieniężne, ponieważ nawet podmiot, który korzysta ze zwolnienia z podatku rolnego, jest podatnikiem tego podatku.

19 P. Borszowski, *Pojęcie i zakres uprawnień i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym* [w:] Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 222.

20 Zob. art. 6 c Ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1256, 1309); dalej: ustawa o podatku rolnym.

21 L. Etel, M. Popławski, *Podatnik w urzędzie gminy*, Warszawa 2000, s. 128.

22 Zob. art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

23 L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolne, leśny*, Warszawa 2005, s. 424.

24 B. Dauter, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolne, podatek leśny*, Warszawa 2009, s. 414.

25 Zob. art. 366 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1145, 1495).

26 Zob. art. 92 § 1 o.p.

27 Zob. art. 3 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. 2019 poz. 1256).

28 Zob. art. 12 ustawy o podatku rolnym.

29 R. Dowgier i in., *Podatki i opłaty lokalne - 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 618.

Wydanie nakazu płatniczego na osobę niebędącą powoduje, iż taka decyzja nie zostaje skierowana do osoby będącą stroną w postępowaniu. Stanowi to przesłankę do stwierdzenia nieważności decyzji³⁰. W odniesieniu do osób fizycznych zobowiązanie podatkowe w podatku rolnym, leśnym oraz od nieruchomości powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej³¹. Samo wydanie nakazu płatniczego nie może skutkować wprowadzeniem takiej decyzji do obrotu prawnego³². Brak skutecznego doręczenia oznacza, że żadne zobowiązanie nie powstaje i nie mogą istnieć żadne zaległości podatkowe. W tej sytuacji konieczne jest ustalenie, na kim ciąży obowiązek podatkowy w danym podatku i doręczenie decyzji właściwym podmiotom (właścicielowi lub samoistnemu posiadaczowi).

4. Powstanie zobowiązania podatkowego

W o.p. opisane są dwa sposoby powstania zobowiązań podatkowych³³. Jak już wcześniej zostało wyjaśnione, są to sposoby przekształcenia obowiązku podatkowego w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe. Pierwszy z nich, który najczęściej występuje w praktyce, charakteryzuje się tym, że w powstaniu zobowiązania nie uczestniczy organ podatkowy. Wystarczy zaistnienie zdarzenia, z którym to ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania, a zobowiązanie powstaje z mocy prawa w dniu zaistnienia tego zdarzenia³⁴. Drugi sposób polega na do-

ręczeniu danemu podmiotowi decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania; dzień doręczenia takiej decyzji jest dniem powstania zobowiązania. Ustawa regulująca konkretny podatek decyduje o tym, który ze sposobów ma zastosowanie.

Zobowiązanie podatkowe jest zależne od istnienia obowiązku podatkowego, a więc nie może ono powstać, gdy nie istnieje obowiązek podatkowy³⁵. Zależność, jaka z tego wynika jest następująca: nie każdy obowiązek podatkowy będzie skutkował powstaniem zobowiązania podatkowego. Natomiast każde zobowiązanie podatkowe jest normatywnym następstwem istnienia obowiązku podatkowego³⁶.

Z obowiązku podatkowego powinno zatem wynikać zobowiązanie podatkowe, a dla jego powstania niezbędne jest ustalenie obowiązku podatkowego. W o.p. uznaje się obowiązek podatkowy za „prawny poprzednik” zobowiązania podatkowego³⁷. Pierwszy z ww. sposobów dotyczy zatem sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji. Wówczas podatek wskazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty³⁸. Ten sposób powstawania zobowiązań podatkowych jest nazywany w uproszczeniu, jak już wspomniano, powstawaniem z mocy prawa³⁹. Mogłoby to sugerować, że drugi sposób powstania zobowiązań podat-

kowych, czyli z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania nie jest sposobem, który jest oparty na przepisach prawa, a więc jest sposobem nielegalnym⁴⁰. Określenie „z mocy prawa” jest pewnym skrótem, który względnie często jest używany w piśmiennictwie⁴¹, orzecznictwie sądów. Zastępuje on w pełni szersze określenie (stwierdzenie) opisowe: „zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania”. Drugi sposób powstania zobowiązania podatkowego odnosi to powstanie do dnia doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. Każdy z ustawowych sposobów powstawania zobowiązań podatkowych jest legalny, a wyboru pomiędzy nimi dokonuje ustawodawca ustalający elementy prawnej konstrukcji danego podatku⁴².

Pierwszy sposób powstawania zobowiązań podatkowych zdecydowanie dominuje w polskim systemie podatkowym. Ma on zastosowanie do podatków o najbardziej istotnym znaczeniu fiskalnym, a także o najbardziej skomplikowanej konstrukcji prawnej. W ten sposób powstają zobowiązania podatkowe m.in. w: podatku akcyzowym, podatku od towarów i usług, podatku od gier, podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku dochodowym od osób prawnych.

30 Zob. art. 247 § 1 pkt 5 o.p.

31 Zob. art. 6c ustawy o podatku rolnym.

32 R. Dowgier i in., *Podatki i opłaty...*, op. cit., s. 616.

33 Zob. art. 21 o.p.

34 S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 206.

35 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 132.

36 *Ibidem*.

37 A. Nowak, I. Nowak, *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, KPP 2009, nr 1-2, s. 48.

38 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 133.

39 Wyrok NSA z 10 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 320/10, LexPolonica nr 2561032; wyrok WSA we Wrocławiu z 20 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1258/10, LexPolonica nr 2554598.

40 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 133.

41 Na przykład M. Ciecierski, *Kiedy naprawdę wygasa zobowiązanie podatkowe przez zapłatę – przegląd orzecznictwa*, „Glosa” 2005, nr 2, s. 133; K. Teszner, *Potrącenie zobowiązań podatkowych podatnika z jego wiarygodności wobec gminy – problemy praktyczne*, cz. II, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 10, s. 37.

42 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 133.

Oznacza to, że podatnik powinien samodzielnie obliczyć kwotę podatku (albo uczyni to płatnik) oraz w terminie dokonać zapłaty⁴³. Na podatniku (płatniku) spoczywają zatem obowiązki: znajomości przepisów prawa podatkowego, prawidłowej interpretacji przepisów oraz właściwego zastosowania tychże przepisów. Sposób ten jest związany z techniką samodzielnego obliczania kwoty podatku przez podatnika (płatnika), tzw. samoobliczeniem podatku⁴⁴. Rola organów podatkowych ogranicza się w zasadzie do kontroli poprawności działań podatnika (płatnika). Państwo może utrzymywać niskie zatrudnienie w podatkowej administracji, a koszty związane z wymiarem podatku przerzucać na zobowiązane podmioty⁴⁵. Można stwierdzić, że wyspecjalizowana i powołana przynajmniej z założenia do spełniania fiskalnej funkcji administracja podatkowa wykonuje czynności o charakterze wtórnym – weryfikacyjnym i kontrolnym.

Natomiast dla podmiotu zobowiązanego obliczanie podatków stanowi działalność epizodyczną, co najwyżej uboczną, wykonuje on zasadnicze czynności związane z wymiarem podatków oraz dostarczeniem państwu zasobów finansowych, jakże niezbędnych do jego funkcjonowania. To na podatniku spoczywa obciążenie, jakim jest ryzyko popełnienia błędu w procesie obliczania podatku i przekazania kwoty podatku.

Organ podatkowy wydaje decyzje, gdy w postępowaniu podatkowym stwierdzi, że podatnik pomimo ciążącego na nim obowiązku nie zapłacił w całości lub części podatku, nie złożył deklaracji albo wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wskazana w deklaracji. W decyzji tej określa wysokość zobowiązania podatkowego, także wtedy, gdy stwierdzi, że kwota zwrotu podatku lub kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest inna niż wskazana w deklaracji. Wyda decyzję określającą prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym⁴⁶. Brak jest natomiast normy prawnej, która upoważniałaby organ podatkowy do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, powstające z mocy prawa w tej samej wysokości, co zobowiązanie zadeklarowane przez podatnika⁴⁷.

Moment wszczęcia postępowania podatkowego kończy proces samodzielnego obliczania podatku. Wówczas organ podatkowy ma uprawnienie i obowiązek określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Złożenie deklaracji korygującej po wszczęciu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych⁴⁸. Decyzja wydana w tym trybie przez organ podatkowy ma jedynie charakter deklaratoryjny⁴⁹. Nie tworzy nowych sytuacji prawnych, lecz

stwierdza ich powstanie z mocy samego prawa⁵⁰ od momentu, w którym dane zdarzenie zaistniało, czyli ze skutkiem *ex tunc*⁵¹. Od chwili, gdy podatnik był obowiązany prawidłowo je obliczyć oraz wpłacić na rachunek organu podatkowego, co oznacza, że zobowiązanie podatkowe istnieje przed wydaniem decyzji.

Wydanie decyzji deklaratoryjnej może być wynikiem podjęcia czynności sprawdzających przez organ podatkowy⁵². Decyzja taka nie może być wydana w stosunku do zobowiązań podatkowych, które powstają w drodze doręczenia podatnikowi decyzji konstytutywnej ustalającej wysokość zobowiązania⁵³. Określenie zobowiązania podatkowego oraz stwierdzenie nadpłaty podatku w decyzji deklaratoryjnej nie jest możliwe bez określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości i porównania jej z kwotą wykazaną przez podatnika w deklaracji oraz stopniem wywiązania się z tego odrębnego rozstrzygnięcia, lecz w zestawieniu z kwotą zadeklarowaną i uiszczoną przez podatnika pozwala na określenie wysokości zaległości podatkowej lub stwierdzenie nadpłaty⁵⁴. Warunkiem *sine qua non* wydania decyzji deklaratoryjnej jest fakt niezapłacenia podatku w terminie, a zatem organ podatkowy nie może wydać decyzji określających sam podatek. Byłoby to *de facto* decyzją ustalającą, a więc sprzeczną z takim sposobem powstawania zobowiązania podatkowego⁵⁵.

43 *Ibidem*.

44 Wyrok WSA w Łodzi z 18 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 23/11, LexPolonica nr 3854869; wyrok WSA w Kielcach z 20 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Ke 712/10, LexPolonica nr 2508975.

45 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 134.

46 *Ibidem*.

47 Wyrok WSA w Warszawie z 5 października 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1746, LexPolonica nr 291131; wyrok WSA w Bydgoszczy z 8 marca 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 568/04, POP 2005, nr 6, poz. 139.

48 Wyrok WSA w Warszawie z 10 marca 2004 r., sygn. akt III SA 1446/02, LexPolonica nr 368770.

49 Wyrok NSA z 6 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 360/09, LexPolonica nr 2377305; wyrok NSA z 10 marca 2010 r., sygn. akt II FKS 1826/08, Lex nr 596008.

50 D. Strzelec, *Glosa do wyroku WSA z 8 grudnia 2009 r.*, sygn. akt I SA/Łd 671/09, „Prawo i Podatki” 2010, nr 12, s. 20.

51 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 368; wyrok WSA w Poznaniu z 17 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1326/07, LexPolonica nr 2230348; wyrok NSA z 5 października 2007 r., sygn. akt II FSK 1073/06, LexPolonica nr 2227974; wyrok WSA w Warszawie z 5 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 514/07, „Rejent” 2007, nr 10, s. 178.

52 Wyrok NSA z 18 kwietnia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 2648/00, „Gazeta Prawna” 2005, nr 9, s. 10.

53 L. Etel, *Uprawnienia gminnych organów podatkowych, cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 46.

54 Wyrok NSA z 19 sierpnia 2004 r., sygn. akt FSK 377/04, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 2, s. 40.

55 J. Pietraniuk, *Hipoteka zabezpieczająca zobowiązania podatkowe*, „Rejent” 2001, nr 10, s. 82.

Drugi sposób powstawania zobowiązań podatkowych jest związany, jak wcześniej zauważono, z wydaniem przez organy podatkowe i doręczaniem podatnikom decyzji tych organów, w których jest ustalana wysokość zobowiązań podatkowych⁵⁶. W związku z tym, że doręczenie tych decyzji wywołuje skutek prawny, który polega na powstaniu konkretnego stosunku prawopodatkowego, decyzje te mają charakter konstytutywny⁵⁷. Akt wymiaru podatkowego ma w związku z tym również charakter konstytutywny. Obowiązek podatkowy nie może przekształcić się w zobowiązanie podatkowe bez wydania i doręczenia decyzji wymiarowej.

Wykreowanie nowego, dotychczas nieistniejącego zobowiązania podatkowego jest efektem doręczenia takiej decyzji. Doręczenie to tworzy nowy stosunek prawny między wierzycielem podatkowym jako podmiotem uprawnionym do żądania zapłaty podatku (Skarb Państwa lub gmina) a dłużnikiem podatkowym jako podmiotem zobowiązanym do uiszczenia daniny (podatnik)⁵⁸.

Przykładowo decyzją konstytutywną jest decyzja o odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy podatnika, następcy prawnego w stosunku do spadkodawcy, na którym ciążyły zobowiązania podatkowe⁵⁹. Decyzje ustalające osobom fizycznym podatek od nieruchomości mają analogiczny charakter⁶⁰. O charakterze decyzji podatkowej, czyli o tym czy jest to decyzja konstytutywna albo

deklaratoryjna nie decyduje przyjęta w przepisach konwencja językowa, czyli postępowanie się sformułowaniami „ustalenie” czy też „określenie” zobowiązania podatkowego, ponieważ ustawodawca w tym zakresie nie jest konsekwentny; decydujące znaczenie ma istota prawna podatku⁶¹.

Jeżeli zgodnie z obowiązującymi przepisami zobowiązanie podatkowe powstaje w określonej sytuacji z mocy prawa, to organ podatkowy może w odniesieniu do takiego zobowiązania wydać jedynie decyzję o charakterze deklaratoryjnym. Natomiast gdy zobowiązanie podatkowe może powstać tylko w drodze wydania i doręczenia decyzji konstytutywnej, w odniesieniu do takiego zobowiązania wyłączone jest możliwości wydania decyzji deklaratoryjnej⁶². Nazwanie decyzji „określającą” czy też „ustalającą” jest tylko mniej lub bardziej konsekwentnym zastosowaniem przyjętej konwencji językowej⁶³.

W polskim systemie podatkowym wydanie i doręczenie decyzji ustalającej – jako sposób powstawania zobowiązań podatkowych – ma zdecydowanie mniejsze znaczenie. Obejmuje podatek od spadków i darowizn oraz podatek od nieruchomości, a jeżeli podatnikiem jest osoba fizyczna, to podatek rolny oraz leśny. Sposób ten jest także stosowany w zryczałtowanym podatku dochodowym opłacanym w formie karty podatkowej, w zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów osiąganych przez osoby duchowne, w podatku do-

chodowym od osób fizycznych w razie opodatkowania przychodów nieujawnionych przez podatnika lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz w odniesieniu do opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, gdy nie są prowadzone księgi podatkowe⁶⁴. Prawidłowe doręczenie decyzji konstytutywnej jest niezbędne do powstania zobowiązania podatkowego. Jednakże tylko wydanie takiej decyzji, bez jej doręczenia, nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego⁶⁵.

Przy stosowaniu tego sposobu powstawania zobowiązań podatkowych (po ujawnieniu przez podatnika obowiązku podatkowego – z reguły przez złożenie deklaracji podatkowej) to na organie podatkowym spoczywa obowiązek prawidłowej interpretacji i zastosowania przepisów prawa podatkowego⁶⁶ w celu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, które powinien zapłacić podatnik⁶⁷.

Wysokość zobowiązania podatkowego jest ustalana zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, gdy podatnik był obowiązany ją złożyć. Pod warunkiem, że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, iż dane, które są zawarte w deklaracji, a mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem

56 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 135.

57 Wyrok WSA w Gliwicach z 27 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Gi 421/08, Lex nr 487213; wyrok WSA w Gdańsku z 6 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 666/08, Lex Polonica nr 2421376; wyrok WSA w Warszawie z 22 kwietnia 2004 r., sygn. akt III SA 3162/02, Lex nr 150829.

58 M. Jaśniewicz, *Glosa do wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r.*, P 90/08, ZN SA 2012, nr 1, s. 150.

59 Wyrok NSA z 23 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1653/10, POP 2012, nr 3, s. 297.

60 Wyrok WSA w Lublinie z 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 775/07, LexPolonica nr 2151862.

61 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 135.

62 *Ibidem*.

63 Wyrok WSA w Warszawie z 3 marca 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 77/06, Lex nr 204447.

64 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 136.

65 W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 28.

66 J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Łódź - Zielona Góra 1998, s. 101.

67 G. Manjura, *Wszczęcie postępowania w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9, s. 27.

faktycznym⁶⁸. Deklaracja jest składana w przypadku zaistnienia przesłanek warunkujących powstanie lub zmianę obowiązku podatkowego. Niewywiązanie się podatnika z tego obowiązku niesie za sobą upoważnienie organu podatkowego do dokonania wymiaru podatku na podstawie danych wynikających z wcześniejszej złożonej deklaracji, chociażby dane te nie odpowiadały już rzeczywistości⁶⁹.

Obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe, gdy organ podatkowy nie doręczy podatnikowi w odpowiednim terminie decyzji konstytutywnej. Dzień doręczenia decyzji jest dniem powstania zobowiązania podatkowego. Zatem zobowiązanie podatkowe nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po 3 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Organ podatkowy ma więc 3 lata od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, na wydanie i doręczenie decyzji ustalającej. Brak doręczenia decyzji w tym terminie powoduje, że prawo do wydania decyzji wygasa, a zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje. W tejże sytuacji podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu nie będzie zobowiązany do zapłaty określonej kwoty podatku.

Należy przy tym odróżnić przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej od przedawnienia należności publiczno-

prawnej, którą jest zobowiązanie podatkowe. Przedawnienie prawa do wydania decyzji konstytutywnej oznacza brak możliwości powstania zobowiązania podatkowego, do którego zaistnienia jest potrzebne doręczenie indywidualnego aktu administracyjnego⁷⁰. Przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkuje wygaśnięciem zobowiązania, które już uprzednio powstało⁷¹. Oba przedawnienia prawa to dwie różne instytucje z zakresu prawa podatkowego, które nie mogą być utożsamiane⁷². Przed upływem terminu przedawnienia musi być doręczona podatnikowi decyzja organu pierwszej instancji, a nie decyzja organu drugiej instancji, która nie kreuje nowego zobowiązania podatkowego, lecz tylko koryguje już istniejące zobowiązanie⁷³. Upływ przedawnienia następuje bez względu na przyczyny braku doręczenia podatnikowi decyzji konstytutywnej⁷⁴. Przedawnienie to odnosi się tylko do decyzji konstytutywnych i nie obejmuje decyzji deklaracyjnych⁷⁵. Przedawnienia prawa do wydania decyzji konstytutywnej musi być poprzedzone ustaleniem podmiotu, do którego miała być zaadresowana decyzja oraz momentu powstania obowiązku podatkowego⁷⁶.

Ordynacja podatkowa uzależnia termin zapłaty podatku od sposobu powstania zobowiązania podatkowego⁷⁷. Termin płatności wynosi 14 dni od dnia doręczenia tej decyzji konstytutywnej, jeżeli zobowiązanie podatkowe powsta-

ło z dniem doręczenia decyzji konstytutywnej. Należy zauważyć, że rozbieżne jest stanowisko sądów w odniesieniu do charakteru tego unormowania, ponieważ w jednym z wyroków przyjęto, że ma ono charakter przepisu procesowego, a nie prawa materialnego⁷⁸. W innym zaś oceniono, że wskazany termin 14-dniowy jest materialnym terminem ustawowym, którego uchybienie powoduje powstanie zaległości podatkowej i obowiązek naliczania odsetek za zwłokę⁷⁹.

Jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym doręczono decyzję⁸⁰; upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu. Chyba że ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo⁸¹ wolny od pracy – wtedy za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy.

Jeśli zobowiązanie podatkowe powstało w związku z zaistnieniem zdarzenia uregulowanego w ustawie podatkowej, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata powinna nastąpić. Oznacza to, że w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym podatnik dokonuje ostatecznego rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Terminy dotyczące

68 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 136.

69 M. Kotulski, *Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa NSA, cz. VIII*, „Casus” 1999, nr 4, s. 32; wyrok WSA w Warszawie z 18 lipca 2008 r., sygn. akt VIII SA/Wa 107/08, Lex nr 451227.

70 *Ibidem*.

71 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 137.

72 Wyrok NSA z 19 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1705/08, LexPolonica nr 2217884.

73 Wyrok WSA w Krakowie z 11 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 767/08, Lex nr 487211.

74 Wyrok NSA z 17 listopada 2010 r., sygn. akt II GSK 963/09, LexPolonica nr 2449125.

75 Wyrok NSA z 24 maja 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1514/07, LexPolonica nr 2543499; wyrok WSA w Warszawie z 18 stycznia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1514/07, Lex nr 451805; wyrok NSA z 1 października 2000 r., sygn. akt SA/Sz 1715/99, LexPolonica nr 349959; wyrok NSA z 2 września 1999 r., sygn. akt SA/Sz 1519/98, LexPolonica nr 345310; wyrok NSA z 13 sierpnia 1998 r., sygn. akt III SA 7220/98, Lex nr 42730.

76 Wyrok WSA w Warszawie z 3 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 2159/07, Lex nr 483668.

77 Zob. art. 47 o.p.

78 Wyrok NSA z 26 stycznia 2011 r., sygn. akt II FSK/1361/10, LexPolonica nr 2557186.

79 Wyrok WSA w Lublinie z 27 października 2009 r., sygn. akt III SA /Lu 139/09, Lex nr 573995; wyrok WSA w Lublinie z 26 maja 2009 r., sygn. akt III SA /Lu 169/09, Lex nr 534627; wyrok WSA w Warszawie z 23 kwietnia 2009 r., sygn. akt V SA/Wa 34/09, Lex 529071.

80 Zob. art. 12 o.p.

81 Na przykład ustawa z 6 kwietnia 1990 r. o przywrócenia Święta Narodowego Trzeciego Maja (Dz.U. Nr 28, poz. 160).

biegu płatności podatku stosowane są również w sytuacjach, gdy podatnik jest obowiązany samodzielnie obliczyć i wpłacić podatek⁸².

5. Charakterystyka form wygasania zobowiązań podatkowych

Ordynacja podatkowa zawiera zamknięty katalog dopuszczalnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. W stosunku do katalogu ujętego w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, katalog ten został bardziej rozbudowany. Pojawiły się nowe formy, które w większym stopniu uwzględniają wzajemne interesy podatnika i wierzyciela podatkowego oraz umożliwiają dopasowanie im sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego do okoliczności danej sytuacji⁸³. Wejście w życie o.p. połączone było z ujednoczeniem uprawnień wierzycielskich Skarbu Państwa i gminy. Dotychczas zobowiązania podatkowe wobec budżetu gminy wygaszały efektywnie jedynie poprzez zapłatę podatku, a w rozliczeniach podatkowych ze Skarbem Państwa wykorzystywane było również potrącenie oraz przejęcie majątku podatnika. Obecnie Skarb Państwa oraz jednostki samorządu terytorialnego uprawnione są do stosowania takich samych środków, które prowadzą do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe podmiotu ponoszącego ekonomiczny ciężar podatku wygasza w całości lub w części⁸⁴.

W obecnym stanie prawnym ustawy katalog obejmuje następujące sposoby wygaśnięcia zobowiązań podatkowych⁸⁵:

- 1) zapłatę;
- 2) pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta;

- 3) potrącenie;
- 4) zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku;
- 5) zaniechanie poboru;
- 6) przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych;
- 7) przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
- 8) umorzenie zaległości;
- 9) przedawnienie;
- 10) zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m⁸⁶ (zwolnienie z obowiązku zapłaty w przypadku zastosowania się do interpretacji, następnie zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji; wynika to z zasady nieszkodzenia podmiotowi stosującemu się do urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego⁸⁷);
- 11) nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego, stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.

Wszystkie sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego mają charakter samoistny i wzajemnie się wykluczają⁸⁸. Przed 1 stycznia 2003 r. katalog sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych nie był katalogiem zamkniętym, ponieważ nie wymieniał zaliczenia zwrotu podatku jako jednego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego⁸⁹.

Można wyróżnić efektywne wygaśnięcie zobowiązań podatkowych, które prowadzi do zaspokojenia roszczeń wierzyciela podatkowego oraz nieefektywne wygaśnięcie tych zobowiązań – gdy zobowiązanie wygasza bez zaspokojenia roszczeń. Takim efektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zapłata, pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenie, zaliczenie nadpłaty, zaliczenie zwrotu podatku, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych oraz przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym. Natomiast nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest umorzenie zaległości, przedawnienie, zaniechanie poboru oraz zwolnienie z obowiązku zapłaty w razie zastosowania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Zobowiązania podmiotów podatkowych, które z reguły nie ponoszą ekonomicznego ciężaru podatku, wygasają w całości lub w części wskutek: wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku, umorzenia, przejęcia własności nieruchomości lub przejęcia prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, przedawnienia, zwolnienia z obowiązku zapłaty w przypadku zastosowania się do interpretacji, następnie zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej – w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji (co wynika z zasady nieszkodzenia podmiotowi stosującemu się do interpretacji przepisów prawa podatkowego)⁹⁰. Proceduralnym skutkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest konieczność umorzenia toczą-

82 Wyrok NSA z 16 stycznia 2001 r., sygn. akt I SA/Ld 230/00, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, s. 43.

83 *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 2008 r., s. 180.

84 Zob. art. 59 o.p.

85 Zob. art. 59 § 1 o.p.

86 *Ibidem*.

87 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 161.

88 Wyrok NSA z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1621/08, LexPolonica nr 2000805; wyrok NSA z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1795/08, LexPolonica nr 2459610; wyrok WSA w Warszawie z 18 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2953/08, Lex nr 519926.

89 B. Brzeziński, A. Olesińska, *Głosa do wyroku NSA z 27 listopada 2003 r.*, III SA 2905/02, POP 2005, nr 2, poz. 117.

90 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.* s. 162.

cego się postępowania podatkowego. W szczególności niedopuszczalne jest wszczęcie i prowadzenie postępowania zmierzającego do określenia wysokości zobowiązania podatkowego⁹¹.

6. Podsumowanie

Przedstawiciele doktryny postulują, aby o.p., stanowiąca część ogólnej prawa podatkowego, odzwierciedlała sposób funkcjonowania całego systemu podatkowego. Definicje zarówno obowiązku, jak i zobowiązania podatkowego powinny być zatem stworzone przy użyciu elementów zobowiązaniowego stosunku prawnego w sensie cywilnoprawnym poprzez odwołanie się do takich pojęć, jak: wierzyciel, dłużnik, wiarygodność oraz dług. W doktrynie pojawia się ponadto postulat zastąpienia pojęcia obowiązku podatkowego – kojarzonego głównie z obowiązkiem zapłaty – pojęciem szerszym, które może mieć zastosowanie również do roszczeń podatnika. Prawo podatkowe powinno formułować pojęcia w sposób maksymalnie precyzyjny, niebudzący kontrowersji w procesie jego stosowania. W przeciwnym razie przepisy tego prawa będą następczo trudności interpretacyjne zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników.

Należy również wskazać, że o.p. zawiera zamknięty katalog dopuszczalnych sposobów wygasania zobowiązań podatko-

wych, co z pewnością służy stabilizacji i pewności stosunków cywilnoprawnych pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym. Przed 1 stycznia 2003 r. nie był on zbiorem zamkniętym, ponieważ nie wymieniał zaliczenia zwrotu podatku jako jednego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W następstwie pełnego określenia sposobów wygasania zobowiązań podatkowych przestały występować wątpliwości co do tego czy zobowiązanie podatkowe wygasa w inny sposób niż wymieniony w ustawie. Wszystkie ze sposobów wygasania zobowiązań podatkowych mają charakter samoistny i wzajemnie się wykluczający. Jest to przejrzyste rozwiązanie dla organu podatkowego, a także dla podatnika, który nie może się spodziewać wygaśnięcia zobowiązania w inny sposób. Wejście w życie o.p. połączone było z ujednoczeniem uprawnień wierzycielskich Skarbu Państwa i gminy.

Poprzednio zobowiązania podatkowe wobec budżetu gminy wygasały efektywnie jedynie poprzez zapłatę podatku, natomiast w rozliczeniach podatkowych ze Skarbem Państwa wykorzystywane było również potrącenie i przejęcie majątku podatnika. Obecnie Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego uprawnione są do stosowania takich samych środków, prowadzących do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

W o.p. znajduje się regulacja najbardziej rozbudowana z dotychczas obowiązujących – dotycząca potrącenia. Przywrócono zastosowanie instytucji potrącenia w stosunku do podatków stanowiących dochód budżetu gminy, co jest bardzo dobrym rozwiązaniem. Wprowadzony został również zamknięty katalog wiarygodności podatnika wobec Skarbu Państwa, z których może nastąpić potrącenie.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych pełni funkcję porządkującą i stylizującą oraz jest instrumentem pewności prawa, ponieważ niewykonane w określonych terminach uprawnienia i obowiązki powinny być uchylone. Obecnie organ podatkowy może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, jednakże jedynie nadzwyczajne okoliczności mogą spowodować odstępstwo od zasady płacenia podatków, gdyż zasada równości podatników oraz sprawiedliwości podatkowej przejawia się przez jednolity system i termin płacenia podatków. Obecnie zasadnicze znaczenie w procesie wykonywania zobowiązań ma zapłata podatku, która jest podstawowym obowiązkiem podatnika. Warto zwrócić uwagę na fakt braku normatywnej definicji pojęcia „zapłata podatku”. Stanowi to niewątpliwie przyczynę rozbieżności interpretacyjnych, odnoszących się zwłaszcza do tzw. szczególnych form zapłaty podatku.

91 A. M. Dereń, *Zobowiązania podatkowe. Omówienie przepisów znowelizowanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, Bydgoszcz 1996, s. 65.

Summary

Michał Wasilenko

Tax obligations – the term, ways of rising, forms of expiring

Tax obligation is one of the fundamental concept of Polish tax law. This publication points out the essence of this term and furthermore underlines some vital aspects connected with correlation between tax obligations, tax liability, tax obligation's ways of rising and forms of its expiring. In addition, the publication indicates both advantages as well as disadvantages connected with a way of defining of above terms.



TRANSGRANICZNE PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁKI A SWOBODA PRZEDSIĘBIORCZOŚCI

Ernest Bucior

Radca prawny, członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Z kancelarią Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka Sp. k. związany od 2019 r. Posiada doświadczenie zawodowe w zakresie obsługi korporacyjnej spółek, transakcji M&A oraz restrukturyzacji. W Kancelarii zajmuje się bieżącą obsługą podmiotów gospodarczych. Absolwent Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie.

Słowa kluczowe: prawo spółek, spółka, transgraniczne przekształcenie, transgraniczne przeniesienie, swoboda przedsiębiorczości, siedziba spółki, orzecznictwo, TSUE, Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Kwestia transgranicznego przekształcenia spółki, w związku z postępującą integracją Unii Europejskiej, jest jednym z ważniejszych tematów dotyczących europejskiego prawa spółek. Wyrażona w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ swoboda przedsiębiorczości stwarza nowe możliwości w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE. W praktyce mamy do czynienia z zastojem legislacyjnym ze strony państw członkowskich oraz instytucji unijnych. W związku z powyższym problematyka ta stała się przedmiotem licznych orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Brak ram prawnych dotyczących transgranicznych przekształceń prowadzi do fragmentacji rozwiązań prawnych i niepewności prawnej, które tworzą bariery w korzystaniu ze swobody przedsiębiorczości. Jednym z głównych postulatów unijnych przedsiębiorców jest stworzenie wyraźnej regulacji dotyczącej transgranicznego przeniesienia siedziby statutowej spółki, połączonej z jej transgranicznym przekształceniem. W Parlamencie Europejskim procedowana jest dyrektywa wprowadzająca odpowiednie procedury do europejskiego prawa spółek, które mają za zadanie harmonizację i ułatwienie transgranicznej mobilności spółek.

1. Swoboda przedsiębiorczości w świetle postanowień Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz orzecznictwa sądów UE

1.1. Charakterystyka swobody przedsiębiorczości

Swoboda przedsiębiorczości, obok swobody przepływu towarów, swobody przemieszcza-

nia się pracowników, swobody świadczenia usług oraz swobody przepływu kapitału, jest jedną z naczelných zasad obowiązujących państwa członkowskie Unii Europejskiej, która została zagwarantowana w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza

¹ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 25 marca 1957 r. (Dz.U. 2004 Nr 90 poz. 864 /2/), dalej jako TFUE.

spółkami w rozumieniu art. 54 akapit drugi TFUE, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli (art. 49 TFUE). Oznacza to możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przez obywateli jednego kraju członkowskiego UE w innym państwie członkowskim na takich samych zasadach, jakie to państwo przewiduje dla swoich obywateli².

Zgodnie z art. 54 TFUE spółki założone na podstawie prawa państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii, są traktowane jak osoby fizyczne mające obywatelstwo państwa członkowskiego. Przedmiotowy przepis w akapicie drugim definiuje pojęcie spółki wskazując, iż jest to spółka prawa cywilnego lub handlowego, a także spółdzielnia oraz inna osoba prawna prawa publicznego lub prywatnego, pod warunkiem, że ich działalność nastawiona jest na osiągnięcie zysków.

Zakres swobody przedsiębiorczości został doprecyzowany w wyroku wydanym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej³ 25 lipca 1991 r., jako możliwość samodzielnego i rzeczywistego wykonywania działalności gospodarczej przy pomocy trwałego urządzenia w innym państwie członkowskim na czas nieokreślony⁴. Na swobodę przedsiębiorczości zasadniczo składają się trzy elementy, takie jak⁵:

– „samodzielnność: ze swobody przedsiębiorczości korzystać mogą osoby pro-

wadzące samodzielną działalność gospodarczą na własny koszt i na własne ryzyko, zwłaszcza w formie tzw. samozatrudnienia, co odróżnia tę swobodę od swobody przepływu pracowników;

– trwałość: rozumiana jako trwałość organizacyjna, czyli założenie działalności oraz jej prowadzenie w innym państwie, uczestniczenie w sposób ciągły i stały w jego życiu gospodarczym;

– transgraniczność: ochronie swobody przedsiębiorczości podlega jedynie działalność gospodarcza o charakterze transgranicznym, tzn. wykonywana na terytorium innego państwa członkowskiego⁶.

1.2. Ograniczenia zasady swobody przedsiębiorczości

Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej wprowadził, co do zasady, zakaz ograniczania swobody przedsiębiorczości (art. 49 akapit 1 TFUE). Z ograniczeniem swobody przedsiębiorczości możemy mieć do czynienia, gdy państwo członkowskie stosując odpowiednie środki, np. poprzez wprowadzanie regulacji różnicujących pozycję podmiotów z innych państw członkowskich względem podmiotów ojczywych, utrudnia dostęp do rynku lub czyni go mniej atrakcyjnym⁷. Od tej zasady zostały przewidziane wyjątki wynikające z TFUE, czy orzecznictwa unijnego. Zgodnie z art. 52 TFUE państwa członkowskie mają możliwość ograniczenia swobody przedsiębiorczości względem obywateli innych

państw członkowskich, jeżeli wymaga tego konieczność ochrony porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego.

Państwo członkowskie potencjalnie może ograniczyć dostęp do działalności gospodarczej lub jej wykonywania, jednak w praktyce Trybunał Sprawiedliwości zdecydowanie częściej dopuszczał ograniczenie wjazdu lub pobytu obywateli innych państw członkowskich, niż ograniczenie w rozpoczęciu lub prowadzeniu działalności gospodarczej⁸.

Zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 12 września 2006 r. możliwość ograniczenia swobody przedsiębiorczości występuje w sytuacji, gdy podmiot z innego państwa członkowskiego korzystając ze swobody przedsiębiorczości dopuszcza się jej nadużycia. W przedmiotowym wyroku Trybunał Sprawiedliwości uznał, że wykluczone jest powoływanie się na zakaz ograniczania swobody w przypadku, gdy korzystanie z tej swobody wypełnia znamiona nadużycia lub oszustwa⁹. W wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 30 września 2003 r. dopuszczono możliwość ograniczenia swobody przedsiębiorczości, jeżeli jest to usprawiedliwione istotnymi potrzebami interesu społecznego, a środki podjęte w tym celu: (i) nie są stosowane w sposób dyskryminujący, (ii)

2 M. Szwarc-Kuczer, *Swoboda przedsiębiorczości* [w:] A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 855.

3 Dalej jako Trybunał Sprawiedliwości lub TSUE.

4 Wyrok TSWE z 25 lipca 1991 r., *The Queen przeciwko Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd oraz inni*, C-221/89, EU:C:1991:320.

5 J. Napierała, *Swoboda przedsiębiorczości* [w:] A. Szumański (red.), *Prawo spółek handlowych*. Tom 2B System Prawa Handlowego, 2019, LEX.

6 G. Maśloch, *Przedsiębiorstwa paneuropejskie wobec konsolidacji, fuzji i przejęć a gospodarka Polski: szansa czy wykluczenie z gry o rozwój?* [w:] *Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego*, 2013, s. 215; wyrok TSUE z 29 listopada 2011 r., *National Grid Indus BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 Wyrok TSWE z 31 marca 1993 r., *Dieter Kraus przeciwko Land Baden-Württemberg*, C-19/92, EU:C:1993:125; M. Szwarc, *Ograniczenia swobody zakładania przedsiębiorstw i świadczenia usług w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Studia Prawnicze” nr 2/2001, s. 83-107, także: Teza 38 wyroku TSWE z 1 czerwca 2006 r., *Innoventif Limited*, C-453/04, EU:C:2006:361.

8 M. Szwarc-Kuczer, *Ograniczenia dostępu do działalności lub jej wykonywania* [w:] D. Miąsik, N. Półtorak, A. Wróbel (red.), *Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*. Tom I, art. 52 TFUE, Lex.

9 Wyrok TSWE z 12 września 2006 r., *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Ireland Revenue*, C-196/04, EU:C:2006:544.

są adekwatne dla realizacji zamierzonego celu, (iii) oraz nie wychodzą ponad to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu¹⁰.

2. Transgraniczne przekształcenie i przeniesienie siedziby spółki a swoboda przedsiębiorczości w świetle wybranego orzecznictwa sądów UE

Wyrok w sprawie Daily Mail¹¹ jest jednym z pierwszych wyroków sygnalizujących problematykę przeniesienia siedziby spółki poza granicę kraju, w którym to dana spółka została inkorporowana. Zgodnie z prawem brytyjskim spółki mogą przenieść swoją siedzibę za granicę bez ich likwidacji jedynie za zgodą ministra finansów. Spółka Daily Mail ze względów podatkowych postanowiła przenieść swój zarząd do Holandii. Początkowo zwróciła się ona do ministra finansów z prośbą o wyrażenie zgody na zmianę siedziby, jednak ostatecznie stwierdziła, że procedura ta stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości wyrażonej w art. 52-58 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą¹² i wystąpiła w związku z tym do Sądu. Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich zajął stanowisko, że to na mocy prawodawstwa krajowego powstają i funkcjonują spółki, w związku z czym to do państw członkowskich należy decyzja, czy wprowadzą regulacje umożliwiające przeniesienie siedziby spółki za granicę bez jej likwidowania. Brak takich regulacji nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Prawo państwa inkorporacji spółki może zatem ograniczyć, a nawet wykluczyć możliwość korzystania przez spółkę ze swobody przedsiębiorczości w tym zakresie¹³.

Kolejne rozstrzygnięcie¹⁴ dotyczące swobody przedsiębiorczości zapadło 9 marca 1999 r. Sprawa dotyczyła odmowy rejestracji w Danii oddziałów spółki brytyjskiej Centros Ltd, która nie prowadziła działalności gospodarczej na terytorium Wielkiej Brytanii. Spółka została zarejestrowana w Wielkiej Brytanii ze względu na niższe niż w Danii wymagania kapitałowe. Strona duńska argumentowała, że przyjęty sposób prowadzenia działalności miał na celu obejście prawa duńskiego. Trybunał Sprawiedliwości odmówił słuszności stronie duńskiej argumentując, że nie doszło do obejścia prawa, ponieważ z zasady swobody przedsiębiorczości wynika prawo do prowadzenia działalności gospodarczej w takim miejscu, które gwarantuje najmniejsze ograniczenia.

Z kolei w wyroku z 30 września 2003 r.¹⁵ Trybunał Sprawiedliwości zaprezentował bardziej liberalne stanowisko. Brytyjska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością podjęła działalność na terytorium Holandii poprzez zgłoszenie oddziału do rejestru prowadzonego przez Izbę Handlową w Amsterdamie. Izba uznała, że w świetle prawa holenderskiego Inspire Art prowadzi działalność nie przez oddział, a jako zagraniczna spółka. Zagraniczna spółka zgodnie z prawem holenderskim to spółka, która prawie wyłącznie prowadzi działalność gospodarczą na terytorium Holandii i nie utrzymuje żadnych powiązań z krajem, w którym została zarejestrowana. Dodatkowo na zagranicznych spółkach ciążyą dodatkowe wymagania i formalności, których Inspire Art chciała uniknąć. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że wszelkie krajowe środki mające na celu ograniczenie przeniesienia spółki do innego państwa członkowskiego są zabro-

nione, ponieważ naruszają art. 43 i 48 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Ustawa holenderska przewiduje, że osoby, które prowadzą zagraniczną spółkę, za czynności dokonane przez taką spółkę w okresie, gdy spółka nie posiadała minimalnego kapitału, nawet gdy brak powstał po zarejestrowaniu spółki, odpowiadają solidarnie ze spółką. W przypadku spółek krajowych odpowiedzialność obejmuje tylko okres przed rejestracją. Trybunał Sprawiedliwości uznał powyższą praktykę za działanie dyskryminacyjne, której wpływ znacząco ograniczył swobodę przedsiębiorczości.

Przełomowym orzeczeniem w sprawie przeniesienia siedziby spółki do innego państwa jest wyrok z 16 grudnia 2008 r.¹⁶. Cartesio Oktato es Szolgaltato Bt, spółka komandytowa utworzona pod prawem węgierskim, złożyła do węgierskiego sądu rejestrowego wniosek o wpis zmiany siedziby spółki, obejmujący jej przeniesienie do Włoch. Sąd rejestrowy odmówił rejestracji zmiany, argumentując to brakiem krajowych przepisów dopuszczających przeniesienie siedziby spółki za granicę. Zamiarem spółki było przeniesienie siedziby za granicę i jednoczesne pozostawanie spółką prawa węgierskiego.

Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że swoboda przedsiębiorczości dopuszcza sytuację, w której spółka założona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego przeniosła swoją siedzibę do innego państwa członkowskiego, jednocześnie podlegając prawu państwa, w którym została inkorporowana. Państwo to ma jednak prawo odmówić tej spółce zachowania statusu spółki krajo-

10 Wyrok TSWE z 30 września 2003 r., *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam przeciwko Inspire Art Ltd*, C-167/01, EU:C:2003:512.

11 Wyrok TSWE z 27 września 1988 r., *The Queen przeciwko H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.*, C-81/87, EU:C:1988:456.

12 Obecnie zastąpiony przez Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

13 J. Napierała, *Swoboda przedsiębiorczości*, op. cit.

14 Wyrok TSWE z 9 marca 1999 r., *Centros Ltd przeciwko Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, C-212/97, EU:C:1999:126.

15 Wyrok TSWE z 30 września 2003 r., *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam przeciwko Inspire Art Ltd*, C-167/01, EU:C:2003:512.

16 Wyrok TSWE z 16 grudnia 2008 r., *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*, C-210/06.

wej w przypadku, gdy ta spółka zamierza zreorganizować się zgodnie z prawem kraju przyjmującego.

Prawo do transgranicznego przeniesienia siedziby spółki za granicę z zachowaniem jej przynależności do systemu prawnego państwa utworzenia spółki zależy od zasad obowiązujących w państwie pochodzenia¹⁷. Mimo iż Trybunał Sprawiedliwości określił, że możliwość wyznaczenia przez spółkę swojej siedziby poza granicami państwa ojczystego zależy od decyzji danego państwa członkowskiego i brak regulacji w prawie krajowym w tej materii nie może zostać uznany za sprzeczny z zasadą swobody przedsiębiorczości, to już zakaz przeniesienia siedziby spółki do innego państwa członkowskiego, połączony ze zmianą statutu personalnego, tj. bez przeprowadzenia likwidacji i rozwiązania spółki, należy uznać za ograniczenie swobody przedsiębiorczości¹⁸.

Trybunał Sprawiedliwości wydał 12 lipca 2012 r. rozstrzygnięcie w sprawie Vale¹⁹. Spółka prawa włoskiego Vale Construzioni złożyła we włoskim sądzie rejestrowym wniosek o wykreślenie z rejestru w związku z zamiarem przeniesienia siedziby na Węgry. Spółka chciała prowadzić tam działalność gospodarczą, a jednocześnie zaprzestać prowadzenia tej działalności na terytorium Włoch. Włoski sąd rejestrowy wykreślił spółkę z rejestru. Następnie spółka zwróciła się z wnioskiem do węgierskiego sądu o dokonanie wpisu w rejestrze na Węgrzech. Sąd węgierski stanął jednak na stanowisku, że zgodnie z węgierskim prawem spółka utworzona i funkcjonująca na podstawie przepisów innego państwa

członkowskiego nie może przenieść swojej siedziby na terytorium Węgier²⁰. Zdaniem węgierskiego Sądu Najwyższego „przeniesienie siedziby spółki podlegającej prawu innego państwa członkowskiego (...), wiążące się z ponownym utworzeniem spółki według prawa węgierskiego i wskazaniem jej włoskiego poprzednika (...) nie może zostać uznane według prawa węgierskiego za przekształcenie, ponieważ krajowe przepisy o przekształceniu mają zastosowanie do sytuacji czysto wewnętrznych”.

Sprawa trafiła do Trybunału Sprawiedliwości, który w swoim rozstrzygnięciu wskazał, że jeżeli przepisy prawa państwa przyjmującego przewidują możliwość dokonania zmiany formy prawnej, tj. przekształcenia spółki, to państwo takie nie może odmówić przekształcenia z udziałem spółki zagranicznej jako przekształcaniej. W odmiennym przypadku spółka zagraniczna nie jest traktowana na równi ze spółkami krajowymi, co stanowi naruszenie swobody przedsiębiorczości²¹. Brak regulacji w prawie krajowym państwa członkowskiego, jak i Unii Europejskiej nie może stanowić przeszkody do dokonania wpisu przekształcenia transgranicznego w rejestrze²².

Ostatnim znaczącym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości w zakresie transgranicznego przekształcenia spółek jest wyrok z 18 grudnia 2017 r. w sprawie Polbud²³. Polbud-Wykonawstwo, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w likwidacji, na zgromadzeniu wspólników podjęła decyzję o przeniesieniu

siedziby do Luksemburga, zmianie firmy na Consoil Geotechnik oraz poddaniu spółki prawu luksemburskiemu. Spółka złożyła wniosek do właściwego sądu rejestrowego o wykreślenie jej z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Sąd rejestrowy wezwał spółkę do przedłożenia dokumentów wymaganych do przeprowadzenia likwidacji (uchwały zgromadzenia wspólników wskazującej przechowawcę ksiąg i dokumentów rozwiązanej spółki, sprawozdań finansowych podpisanych przez likwidatora oraz osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, jak również uchwały zgromadzenia wspólników w przedmiocie zatwierdzenia sprawozdania likwidacyjnego). W ocenie spółki wezwanie sądu było niezasadne, ponieważ spółka przenosząc swoją siedzibę inkorporowała się w Luksemburgu, co oznacza, że kontynuuje swój byt prawny w innym państwie. Sąd rejestrowy oddalił wniosek o wykreślenie spółki, następnie sąd rejonowy oddalił skargę, a sąd okręgowy oddalił apelację.

Po wniesieniu skargi kasacyjnej Sąd Najwyższy zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniami prejudycjalnymi, dotyczącymi:

1. zgodności art. 270 pkt 2 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych²⁴ (przeniesienie siedziby spółki za granicę jako przyczyna rozwiązania spółki) z art. 49 i 54 TFUE;
2. uznania obowiązku przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego spółki przekształcaniej jako środka usprawiedliwionego ważnymi potrzebami interesu publicznego; oraz

17 V. Korom, P. Metzinger, *Freedom of Establishment for Companies: The Europe-an Court of Justice Confirms and Refines Its Daily Mail Decision in the Cartesio Case*, *European Company and Financial Law Review*, 2009, no. 1, s. 148.

18 A. Dorabialska, *Transgraniczne przeniesienie siedziby statutowej spółki w świetle wybranych regulacji krajowych państw europejskich*, PPH 5/2010, s. 53.

19 Wyrok TSUE z 12 lipca 2012 r., Vale Építési Kft, C-378/10, EU:C:2012:440.

20 A. Sobiech, *Ograniczenie mobilności spółek w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2015, vol. 3, nr 3, s. 103.

21 J. Napierała, *Swoboda przedsiębiorczości*, op. cit.

22 K. Oplustil, *Transgraniczne przekształcenie spółki*, „Monitor Prawa Handlowego” 2012, nr 4, s. 56.

23 Wyrok TSUE z 25 października 2017 r., *Polbud-Wykonawstwo sp. z o.o. w likwidacji*, C-106/16, EU:C:2017:804.

24 Dz.U. 2019 poz. 505.

3. konieczności przeniesienia siedziby głównego przedsiębiorstwa przekształcanej spółki.

Trybunał Sprawiedliwości w odniesieniu do pytania pierwszego i drugiego uznał, że przepisy polskiego Kodeksu spółek handlowych, które wymagają przeprowadzenia likwidacji spółki, w przypadku przeniesienia siedziby spółki za granicę, mogą utrudniać, a nawet uniemożliwiać dokonanie transgranicznego przekształcenia spółki, i jako takie stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Trybunał Sprawiedliwości nie doszukał się również, aby obowiązek przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w przedmiotowej sprawie uzasadniał ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Obowiązek przeprowadzenia likwidacji ustanowiony przez przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym, wykracza poza to, co jest niezbędne dla ochrony interesów wierzycieli, współników mniejszościowych i pracowników oraz wykracza poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia. Trybunał Sprawiedliwości na trzecie pytanie prejudycjalne odpowiedział, iż art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że swoboda przedsiębiorczości ma zastosowanie do przeniesienia statutowej siedziby spółki, utworzonej na mocy prawa jednego państwa, na terytorium innego państwa w celu przekształcenia jej w spółkę prawa tego innego państwa, w zgodzie z warunkami ustanowionymi w ustawodawstwie tego ostatniego państwa, któremu to przeniesieniu nie towarzyszy przeniesienie miejsca rzeczywistej siedziby rzeczonyj spółki.

3. Projekt dyrektywy zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek

W dniu 25 kwietnia 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła pakiet zmian w europejskim prawie spółek, obejmującym między innymi wprowadzenie przepisów o transgranicznych przekształceniach, łączeniach i podziałach spółek²⁵. Wniosek ustawodawczy Komisji Europejskiej został odczytany w Parlamencie Europejskim 18 kwietnia 2019 r. Po zatwierdzeniu oraz dokonaniu zmian Parlament Europejski przekazał rezolucję wraz ze stanowiskiem w sprawie wniosku²⁶ do Rady Unii Europejskiej oraz Komisji Europejskiej. Należy zaznaczyć, iż poniższe opracowanie uwzględnia jedynie wersję zaproponowaną przez Parlament Europejski w pierwszym czytaniu, w związku z czym jej brzmienie może ulec zmianie na etapie dalszych prac legislacyjnych.

Zgodnie z art. 86b pkt 2 dyrektywy zmieniającej, transgraniczne przekształcenie oznacza operację, w ramach której spółka, która nie została rozwiązana lub postawiona w stan likwidacji, przekształca formę prawną, pod którą jest zarejestrowana w państwie członkowskim wyjścia, w formę prawną spółki w państwie członkowskim przeznaczenia i przenosi co najmniej swoją siedzibę statutową do państwa członkowskiego przeznaczenia, zachowując przy tym swoją osobowość prawną. Zgodnie z powyższą definicją, aby dana ope-

racja mogła zostać zaklasyfikowana jako transgraniczne przeniesienie, nie jest wymagane rzeczywiste i trwałe przeniesienie spółki do państwa przyjmującego²⁷.

Przepisy procedowanej dyrektywy zmieniającej nakładają na państwa członkowskie szereg obowiązków związanych z zapewnieniem spójnych procedur dotyczących transgranicznego przekształcenia²⁸. Część procedur i formalności, których należy dopełnić w związku z przekształceniem transgranicznym w celu uzyskania zaświadczenia potwierdzającego dopuszczalność przekształcenia, reguluje prawo krajowe państwa członkowskiego wyjścia, natomiast część procedur i formalności wymagających zrealizowania po otrzymaniu zaświadczenia potwierdzającego dopuszczalność przekształcenia, zgodnie z prawem Unii, reguluje prawo krajowe państwa członkowskiego przeznaczenia (art. 86c pkt 4 dyrektywy zmieniającej). Procedury te powinny obejmować sporządzenie i ogłoszenie planu przekształcenia wraz ze sprawozdaniami zarządu dla współników i pracowników spółki, poddanie tego planu ocenie niezależnego biegłego, który sporządzi swoją opinię, oraz zatwierdzenie planu uchwałą zgromadzenia współników (walnego zgromadzenia) przekształcanej spółki.

Dodatkowo na państwie wyjścia spoczywa obowiązek zapewnienia środków służących do ochrony współników mniejszościowych, wierzycieli oraz pracowników przekształcanej spółki. W wyniku operacji transgranicznej wspólnicy

25 Wniosek KE w sprawie dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek (COM(2018) 241 final).

26 Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego z 18 kwietnia 2019 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek (COM(2018)0241 – C8-0167/2018 – 2018/0114(COD)), dalej jako dyrektywa zmieniająca.

27 A. Mucha, K. Oplustil, *Transgraniczne przekształcenie i przeniesienie siedziby polskiej spółki kapitałowej po wyroku Trybunału Sprawiedliwości C-106/16*, PPH 2018/11/10-21, s. 12.

28 *Ibidem*.

często mają do czynienia z sytuacją, w której prawo mające zastosowanie do ich praw zmieniłoby się, ponieważ stali-by się współnikami spółki podlegającej prawu państwa członkowskiego in-ne-mu niż prawo właściwe dla spółki przed przeprowadzeniem operacji. W związku z tym państwa członkowskie powinny przynajmniej oferować prawo wyjścia ze spółki i otrzymania wynagrodzenia za udziały lub akcje w kapitale równej ich wartości w przypadku współników posiadających udziały lub akcje z prawem głosu, którzy głosowali przeciwko zatwierdzeniu planu.

Państwa członkowskie mogą jednak podjąć decyzję o zaferowaniu tego prawa również innym współnikom, na przykład współnikom posiadającym udziały lub akcje bez prawa głosu lub współnikom, którzy w wyniku podziału transgranicznego uzyskaliby udziały lub akcje w spółce w innych proporcjach niż posiadali przed operacją, lub współnikom, w przypadku których nie nastąpiła zmiana prawa właściwego, ale ich niektóre prawa uległy zmianie w wyniku operacji.

Państwa członkowskie powinny zapewnić odpowiednią ochronę tych wierzycieli, którzy nawiązali stosunki ze spółką zanim podała ona do wiadomości publicznej swój zamiar przeprowadzenia operacji transgranicznej. Oprócz ogólnych przepisów określonych w rozporządzeniu, państwa członkowskie powinny zatem postanowić, że tacy wierzyciele powinni mieć możliwość zgłoszenia roszczenia w państwie członkowskim wyjścia przez okres dwóch lat po ujawnieniu planu przekształcenia transgranicznego. Po ujawnieniu planu wierzyciele powinni mieć też możliwość uwzględnienia potencjalnego wpływu zmiany jurysdykcji i prawa właściwego w wyniku operacji transgranicznej.

Wierzyciele spółki, która ma zostać objęta ochroną, mogą być również aktywnymi i byłymi pracownikami ze zgromadzonymi pracowniczymi nieprzeпадalnymi uprawnieniami emerytalnymi i osobami otrzymującymi świadczenia z pracowniczych programów emerytalnych. W celu zapewnienia, aby w wyniku operacji transgranicznej nie nastąpiło nieuzasadnione

naruszenie prawa partycypacji pracowników, w przypadku gdy spółka dokonująca operacji transgranicznej działa w ramach systemu partycypacji pracowników, spółka lub spółki powstałe w wyniku operacji transgranicznej powinny zostać zobowiązane do przyjęcia formy prawnej umożliwiającej partycypację, w tym dzięki obecności przedstawicieli pracowników we właściwym organie zarządzającym lub nadzorczym spółki lub spółek. Ponadto w takim przypadku, jeżeli odbywają się negocjacje prowadzone w dobrej wierze pomiędzy spółką a jej pracownikami, powinny być one prowadzone zgodnie z procedurą przewidzianą w dyrektywie 2001/86/WE i służyć znalezieniu polubownego rozwiązania, godzącego prawo spółki do operacji transgranicznej z prawem pracowników do partycypacji. W celu ochrony uzgodnionego rozwiązania bądź zastosowania standardowych zasad w okresie czterech lat, spółka nie powinna mieć możliwości zniesienia prawa partycypacji poprzez przeprowadzanie kolejnych krajowych lub transgranicznych przekształceń.

Summary

Ernest Bucior

Cross-border transformation and freedom of enterprise

The issue of the cross-border conversions of a company, in connection with the progressive integration of the European Union, is one of the most important subjects related to European company law. The freedom of establishment, as expressed in the Treaty on the Functioning of the European Union, creates new opportunities for conducting business activities within the European Union. In practice, we are dealing with legislative stagnation on the part of the Member States and EU institutions. Therefore, these issues have become the subject of numerous judicial decisions of the Court of Justice of the European Union. The lack of a legal framework for cross-border conversions leads to fragmentation of legal solutions and legal uncertainty that create barriers to exercising the freedom of establishment. One of the main demands of EU entrepreneurs is to create a clear regulation regarding the cross-border transfer of the company's registered office, combined with its cross-border conversion.

RB MAGAZINE

RB MAGAZINE JEST PIERWSZĄ CAŁKOWICIE BEZPŁATNĄ GAZETĄ Z ZAKRESU PRAWA, PODATKÓW, RACHUNKOWOŚCI I SZKOLEŃ NA POLSKIM RYNKU.

WYDAWANY JEST W CYKLU MIESIĘCZNYM, ZATEM MOGĄ PAŃSTWO SIĘGAĆ PO AKTUALNE ZMIANY NIEMAL NA BIEŻĄCO. WYDALIŚMY JUŻ PRAWIE 50 NUMERÓW, TO ŚWIADCZY O ZAINTERESOWANIU CZYTELNIKÓW.

www.rbmagazine.pl

Wydawca RB Magazine

Russell Bedford Poland sp. z o.o.,
al. Jerozolimskie 123A; 02-017 Warszawa,
www.russellbedford.pl, tel: 22 276 61 84



„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazwania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, slawomir.wach@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Skład i łamanie:

PDWA Studio, <http://www.pdwa.pl>

Rada Naukowa: prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr Krzysztof Liedel

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.
al. Jerozolimskie 123A
02-017 Warszawa
Tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., ul. Marynarska 1, 02-674 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further