

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



**W numerze:**

Dr Rafał Aleksander Nawrot

**Obowiązek informowania organów  
podatkowych o schematach podatkowych  
a zakres tajemnicy adwokackiej**

Michał Wasilenko

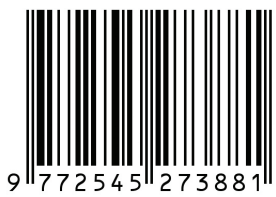
**Interes spółki w grupie spółek**

Grzegorz Piotrowicz

**Trzy lata obowiązywania ustawy  
Prawo restrukturyzacyjne  
– analiza przekrojowa regulacji**

Nr 3 (8) marzec 2019

ISSN 2545-2738





AKADEMIA

[www.rbakademia.pl](http://www.rbakademia.pl)



## SZKOLENIA ZAMKNIĘTE

Z ZAKRESU KADR,  
PŁAC I KSIĘGOWOŚCI  
Z MOŻLIWOŚCIĄ  
DOFINANSOWANIA  
Z UE I KFS



### Kontakt

Kinga Szostak

Manager ds. kluczowych klientów

T: +48 533 339 801

E: [kinga.szostak@russellbedford.pl](mailto:kinga.szostak@russellbedford.pl)

Russell Bedford Poland Akademia dysponuje profesjonalną kadrą trenerów i specjalistów posiadających ogromną wiedzę merytoryczną i warsztat praktyczny, co w połączeniu z licznymi kontaktami w branży hotelarskiej daje nieograniczone możliwości przy organizowaniu szkoleń in-company. Dzięki dopasowaniu merytorycznemu do indywidualnych potrzeb uczestników zapewniają one najwyższą skuteczność.

## Polecamy

# Obowiązek informowania organów podatkowych o schematach podatkowych a zakres tajemnicy adwokackiej

Dr Rafał Aleksander Nawrot

*Przedmiotem artykułu jest analiza zgodności przepisów Ordynacji podatkowej, dotyczących obowiązku raportowania schematów podatkowych przez adwokata, z ustawą o adwokaturze i ustawą zasadniczą. Regulacje Ordynacji podatkowej, nakładające na adwokatów obowiązek informowania organów podatkowych o świadczonych usługach doradczych na rzecz swoich klientów są niezgodne z Konstytucją RP i stanowią złamanie tajemnicy adwokackiej.*

**Patrz str. 7**



## Trzy lata obowiązywania ustawy Prawo restrukturyzacyjne – analiza przekrojowa regulacji

Grzegorz Piotrowicz

*Podstawowym założeniem omawianej regulacji była zmiana spojrzenia na problem funkcjonowania przedsiębiorców w kryzysie – zasadą miało być w pierwszej kolejności udzielenie pomocy podmiotowi gospodarczemu celem utrzymania się na rynku, przy jednoczesnym poszanowaniu praw wierzycieli, natomiast ostatecznością – doprowadzenie do jego likwidacji.*

**Patrz str. 16**

## Interes spółki w grupie spółek

Michał Wasilenko

*W każdej grupie kapitałowej występują różne kategorie interesów: interes spółki dominującej (spółki matki), interes spółki zależnej (spółki córki), interes grupy spółek (jako całości), interes wspólników spółki uczestniczącej w grupie spółek oraz interes wierzycieli spółki uczestniczącej w grupie spółek. Pożądane byłoby wprowadzenie do Kodeksu spółek handlowych nowego pojęcia prawnego – „interesu grupy”.*

**Patrz str. 44**

## Dochowanie należytej staranności w kontekście obowiązków płatnika podatku u źródła

Paweł Dymłang

*Obecnie przepisy wprost wskazują, że warunkiem stosowania preferencyjnych zasad poboru podatku wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest dochowanie przez płatnika należytej staranności.*

**Patrz str. 52**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Sławomir Wach*

Udrożnienie przepływu informacji podatkowych między państwami ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Dr Rafał Aleksander Nawrot*

Obowiązek informowania organów podatkowych o schematach podatkowych a zakres tajemnicy adwokackiej ..... 7

*Grzegorz Piotrowicz*

Trzy lata obowiązywania ustawy Prawo restrukturyzacyjne – analiza przekrojowa regulacji ..... 16

*Janina Fornalik, Marek Przybylski*

Korzyści ze stosowania mechanizmu podzielonej płatności ..... 32

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cizek, Gabriel Vilkas*

Praca tymczasowa w polskim ustawodawstwie .... 40



### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Michał Wasilenko*

Interes spółki w grupie spółek ..... 44

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Paweł Dymłang*

Dochowanie należytej staranności w kontekście obowiązków płatnika podatku u źródła ..... 52

### JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

*Michał Thedy, Mateusz Paprocki*

Aport wierzytelności do spółki kapitałowej ..... 57

## Drodzy Czytelnicy

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

W projekcie ustawy dotyczącej ograniczenia obciążeń regulacyjnych, jaki ujrzał światło dzienne w marcu 2019 r., znalazły się 72 zmiany w 74 aktach prawnych. Propozycji dotyczących uproszczenia przepisów i usuwania barier administracyjnych jest dużo, ale też zakres tematyczny tych zmian jest bardzo szeroki – przykładowo od wydłużenia terminu rozliczania VAT w imporcie czy też wprowadzenia ułatwień w sukcesji przedsiębiorstw, po możliwość podpisywania zaświadczeń kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną.

W Prawie przedsiębiorców ma pojawić się tzw. prawo do popełnienia błędu. Otóż jeśli w okresie 12 miesięcy od dnia podjęcia działalności gospodarczej po raz pierwszy albo ponownie po upływie co najmniej 36 miesięcy od dnia jej ostatniego zawieszenia lub zakończenia, przedsiębiorca będący osobą fizyczną oraz będący mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą naruszy przepisy związane z wykonywaną działalnością w sposób, który uzasadnia wszczęcie postępowania mandatowego lub w sprawie nakładania lub wymierzania administracyjnej kary pieniężnej, to takie postępowanie będzie mogło zostać wszczęte tylko wówczas, gdy nie usunął on stwierdzonych naruszeń w wyznaczonym przez organ terminie. W przypadku usunięcia tych naruszeń nie zostanie ukarany. Zasada ta nie będzie jednak obowiązywała, jeżeli naruszenie było rażące lub dotyczyło przepisów prawa naruszonych przez przedsiębiorcę w przeszłości. Co ciekawe, w uzasadnieniu projektu zmian zauważa się, że bardzo często błędy i naruszenia ze strony przedsiębiorców wynikają m.in. z niejasnych przepisów oraz ich niespójnej wykładni dokonywanej przez organy i instytucje. Niestety, można odnieść wrażenie – biorąc pod uwagę obowiązujące w Polsce niezwykle skomplikowane prawodawstwo – że nawet jeśli przedsiębiorca skorzysta z dobrodziejstwa prawa do popełnienia błędu bez poniesienia przykrych konsekwencji, to i tak będzie musiał później nieustannie uważać na kolejne rafa prawne w prowadzonej działalności gospodarczej – bo przecież tych nie brakuje. A taryfy ulgowej już nie będzie.

W ósmym numerze Biuletynu poruszymy tematykę dotyczącą obowiązku informowania organów podatkowych o schematach podatkowych w kontekście tajemnicy adwokackiej; trzech lat obowiązywania prawa restrukturyzacyjnego; interesu spółki w grupie spółek; dochowania należytej staranności w kontekście obowiązków płatnika podatku u źródła; stosowania mechanizmu podzielonej płatności w VAT; aportu wierzytelności do spółki kapitałowej; pracy tymczasowej w polskim ustawodawstwie; udroźnienia przepływu informacji podatkowych między państwami.



*Życzę Państwu pożytecznej lektury!*

*Dr Andrzej Dmowski*

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



### **Sławomir Wach**

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, 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:** informacje podatkowe, wymiana informacji, rachunki raportowane, rachunki finansowe, instytucje finansowe, Ordynacja podatkowa, ustawa z 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych, Dyrektywa Rady 2014/107/UE, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## **UDROŻNIENIE PRZEPLYWU INFORMACJI PODATKOWYCH MIĘDZY PAŃSTWAMI**

Bardziej precyzyjne będą przepisy dotyczące wymiany informacji podatkowych między polską administracją podatkową a analogicznymi instytucjami w krajach członkowskich Unii Europejskiej oraz w innych państwach niż unijne. Przedstawiciele tych organów otrzymają dodatkowe uprawnienia m.in. w postępowaniach w sprawie udzielania takich informacji, jakie toczą się na terytoriach poszczególnych krajów. Zmodyfikowane zostaną zapisy w zakresie nie tylko wymiany tego rodzaju informacji na wniosek właściwego organu państwa członkowskiego, ale także w procedurze automatycznej.

### **Wprowadzenie**

Zgodnie z uzasadnieniem ustawy z 4 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> (zwanej dalej ustawą z 4 kwietnia 2019 r.), jej przepisy mają usunąć wątpliwości dotyczące wcześniejszych regulacji i zgodności z Dyrektywą Rady 2014/107/UE z 9 grudnia 2014 r., zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany infor-

macji w dziedzinie opodatkowania<sup>2</sup>, a także w związku z Dyrektywą Rady (UE) 2016/881 z 25 maja 2016 r., zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, opracowanymi przez OECD wytycznymi *Common Reporting Standard* (CRS)<sup>3</sup>, standardem BEPS (działanie 13) - *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, a także ustawą z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>4</sup>.

1 Pierwszy projekt nowelizacji ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. 2017 poz. 648, dalej: ustawa z 9 marca 2017 r.), opublikowany w Rządowym Centrum Legislacji, nosił datę 10 października 2018 r., później był modyfikowany i 13 lutego 2019 r. został skierowany do Sejmu, który uchwalił ustawę 4 kwietnia 2019 r. W dniu 11 kwietnia 2019 r. ustawę podpisał prezydent.

2 Dz.U. L 359/1.

3 Polska stosuje te wytyczne na mocy podpisanego 29 października 2014 r. Wielostronnego porozumienia właściwych władz w sprawie automatycznej wymiany informacji finansowych.

4 Dz.U. 2018 poz. 723, z późn. zm.

W ustawie z 9 marca 2017 r. określono m.in. obowiązki instytucji finansowych w zakresie wymiany informacji podatkowych na wniosek właściwego organu oraz w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych o rachunkach raportowanych<sup>5</sup>, przy czym rachunek raportowany definiuje się jako rachunek finansowy prowadzony przez raportującą instytucję finansową i znajdujący się w posiadaniu co najmniej jednej osoby raportowanej lub pasywnego NFE (pasywnego podmiotu niefinansowego) kontrolowanego przez co najmniej jedną osobę kontrolującą, będącą osobą raportowaną<sup>6</sup>. Szef Krajowej Administracji Skarbowej udziela z urzędu informacji podatkowych właściwemu organowi kraju członkowskiego, jeśli uprawdopodobnione jest uszczuplenie należności podatkowych lub obejście przepisów prawa podatkowego państwa członkowskiego; korzystanie przez podatnika z ulg podatkowych może być podstawą powstania obowiązku podatkowego lub zwiększenia zobowiązania podatkowego w kraju członkowskim; ustalenia postępowania podatkowego lub kontrolnego mogą być użyteczne do prawidłowego określania podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego<sup>7</sup>.

### **Wymiana informacji podatkowych na wniosek i z urzędu**

W przypadku wymiany informacji na wniosek szerszy będzie – wskutek nowelizacji – zakres znaczeniowy art. 19 ustawy z 9 marca 2017 r., a mianowicie Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu wymiany informacji podatko-

wych, będzie mógł zawierać z organem kraju członkowskiego porozumienia w kwestii przebywania upoważnionych przedstawicieli właściwego organu państwa członkowskiego w siedzibach organów podatkowych oraz ich obecności w toku postępowań w sprawie udzielenia informacji podatkowych, postępowań podatkowych i czynności kontrolnych, zaś przedstawiciele ci będą mogli zadawać pytania świadkowi oraz stronie w ramach przeprowadzanego dowodu z zeznań świadka lub przesłuchania strony, a także przeglądać i utrzymywać dokumenty i inne dowody związane ze sprawą<sup>8</sup>. W uzasadnieniu tej ustawy wyjaśnia się, że możliwa będzie także forma udzielenia informacji przez polską administrację skarbową polegająca na tym, że dany podatnik zostanie wezwany i później przesłuchany w charakterze świadka, zaś informacje będą przesłane administracji, która złożyła wniosek<sup>9</sup>.

W ustawie nowelizującej z 4 kwietnia 2019 r. wprowadzona została instytucja trustu, która – jak wskazuje się w uzasadnieniu tej regulacji – ma ważne znaczenie w globalnym standardzie automatycznej wymiany informacji. Definicja aktywów finansowych została poszerzona o rzeczywiste prawo własnościowe w truście<sup>10</sup>, przy czym dookreślono, że trust będący instytucją finansową jest rezydentem: państwa uczestniczącego, w którym jest rezydentem do celów podatkowych w przypadku gdy ten trust przekazuje do tego państwa informacje w odniesieniu do rachunków raportowanych prowadzonych przez trust; państwa rezydencji co najmniej jednego

z powierników tego trustu w pozostałych przypadkach<sup>11</sup>. Trust może zatem z jednej strony pełnić funkcję raportującą instytucji finansowej, a z drugiej być posiadaczem rachunku prowadzonego przez daną instytucję finansową i być podmiotem podlegającym automatycznej wymianie informacji.

### **Dodatkowa weryfikacja rachunków**

W myśl nowelizacji z 4 kwietnia 2019 r. w przypadku prowadzenia na dzień jej wejścia w życie nowego rachunku otwartego w okresie od 1 stycznia 2016 r. do 30 kwietnia 2017 r., raportująca instytucja finansowa będzie zobligowana wystąpić, w terminie do 30 czerwca 2019 r., do posiadacza tego rachunku, z żądaniem złożenia oświadczenia o rezydencji podatkowej, zawierającego dane aktualne na dzień otwarcia tegoż rachunku<sup>12</sup>. Jeżeli instytucja raportująca nie uzyska takiego oświadczenia, to będzie dążyła do nawiązania kontaktu z posiadaczem rachunku w formie pisemnej, telefonicznie, osobiście lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>13</sup>, przy czym do dnia otrzymania tego oświadczenia będzie traktowała posiadacza rachunku lub osobę kontrolującą jako rezydenta do celów podatkowych zgodnie z dotychczasową identyfikacją dokonaną na podstawie przepisów ustawy z 9 marca 2017 r.

### **Oświadczenia o rezydencji podatkowej z rygorem odpowiedzialności karnej**

W zmienianej ustawie z 9 marca 2017 r. znajdzie się również zapis o tym, że oświadczenia o rezydencji podatko-

5 Art. 1 pkt ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy z 9 marca 2017 r.

6 Art. 24 ust. 1 pkt 43 ustawy z 9 marca 2017 r.

7 Art. 16 ust. 1 ustawy z 9 marca 2017 r.

8 Art. 1 pkt 2 ustawy z 4 kwietnia 2019 r.

9 Uzasadnienie projektu ustawy z 15 marca, zamieszczone w Rządowym Centrum Legislacji 8 lutego 2019 r.

10 Art. 1 pkt 4 ustawy z 4 kwietnia 2019 r.

11 Art. 1 pkt 5 ustawy z 4 kwietnia 2019 r.

12 Art. 6 ust. 1 ustawy z 4 kwietnia 2019 r.

13 Art. 6 ust. 2 ustawy z 4 kwietnia 2019 r.

wej będą składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń i zawierały klauzulę o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”. Klauzula ta zastąpi pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń<sup>14</sup>.

Taka klauzula zostanie wprowadzona również w ustawie z 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA<sup>15</sup>, przy czym zgodnie z ustawą z 4 kwietnia 2019 r. wymóg pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń będzie uważany za spełniony również w przypadku oświadczeń o odpowiedzialności za składanie fałszywych oświadczeń składanych na formularzach W-8 i W-9, o których mowa w Umowie FATCA oraz załączniku I do tej umowy. Zgodnie z powyższą umową między rządami USA i RP, na potrzeby identyfikacji rachunków finansowych, otwartych jako amerykańskich rachunków raportowanych, raportujące polskie instytucje finansowe występują do po-

siadaczy rachunków – osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej – z żądaniem przedstawienia wymaganych oświadczeń<sup>16</sup>.

### **Nowy obowiązek wnioskodawcy występującego o wydanie interpretacji podatkowej**

W ustawie z 4 kwietnia 2019 r. wprowadzone zostały także przepisy dokonujące zmian w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>17</sup>, związane z interpretacjami podatkowymi. Mianowicie w myśl nowelizacji, jeśli przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmuje transakcję, zespół transakcji lub inne zdarzenia: 1) z udziałem osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej: a) które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub b) które prowadzą działalność gospodarczą poza terytorium RP za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu, lub c) będących stronami transakcji, ze-

społu transakcji lub uczestnikami zdarzenia mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w więcej niż jednym państwie lub terytorium, lub 2) mające skutki transgraniczne, to składający wniosek o wydanie tej interpretacji będzie obowiązany również do wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących tę osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których te skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić<sup>18</sup>. Ustawodawca zastrzegł, że podatnicy nie będą musieli spełniać tego obowiązku w przypadku wniosków o wydanie interpretacji dotyczących wyłącznie indywidualnej sprawy osoby fizycznej, a także w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług.

Ustawa, której celem jest dalsze uszczelnienie systemu opodatkowania – poprzez udrożnienie przepływu wymiany informacji między administracjami podatkowymi krajów członkowskich – ma wejść w życie, z wyjątkiem trzech artykułów, po 14 dniach od ogłoszenia.

14 Na mocy art. 1 pkt 9 ustawy z 4 kwietnia 2019 r.

15 T.j. Dz.U. 2017 poz. 1858.

16 Art. 19 ust 1 pkt 1 i 2 Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA.

17 T.j. Dz.U. 2018 poz. 800 z póź. zm.

18 Art. 2 pkt 1 ustawy z 4 kwietnia 2019 r. Zarazem w tej ustawie zostało dookreślone, że w takim przypadku przepisy art. 14k-14n o.p. dotyczące ochrony prawnej stosuje się do transakcji, zespołu transakcji lub innego zdarzenia w zakresie, w jakim we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zostały wskazane państwa, terytoria i dane, o których mowa w tym przepisie.





## OBOWIĄZEK INFORMOWANIA ORGANÓW PODATKOWYCH O SCHEMATACH PODATKOWYCH A ZAKRES TAJEMNICY ADWOKACKIEJ

Ustawa 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 ustaw<sup>1</sup> wprowadziła obowiązek informowania organów podatkowych przez podmioty świadczące pomoc prawną lub doradztwo podatkowe o tzw. schematach podatkowych, tj. o mechanizmach zmierzających do redukcji opodatkowania rekomendowanych lub wdrażanych przez te podmioty. Powyższa ustawa implementuje do polskiego prawa krajowego regulacje Dyrektywy Rady UE z 25 maja 2018 r. 2018/822/UE<sup>2</sup>, której zadaniem jest ograniczenie stosowania agresywnego planowania podatkowego przez podatników krajów członkowskich. Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza zgodności przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>3</sup>, przewidujących obowiązek raportowania schematów podatkowych przez adwokata, z regulacjami ustawy o adwokaturze, dotyczącymi zakresu tajemnicy adwokackiej, a także regulacjami ustawy zasadniczej.

### 1. Wprowadzenie

Przepis art. 86b § 1 o.p. nakłada na tzw. promotora (którym może być m.in. adwokat doradzający klientowi) obowiązek poinformowania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej:

Szefa KAS) o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem

1 Ustawa 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 ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193), zwana dalej ustawą z 23 października 2018 r.

2 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2018/822/UE z 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139 z 5 czerwca 2018 r.), zwana dalej Dyrektywą 2018/822/UE.

3 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2018 poz. 800 z późn. zm.), zwana dalej o.p.

### Dr Rafał Aleksander Nawrot

Partner Zarządzający Russell Bedford, doktor nauk prawnych, adwokat, doradca podatkowy, wykładowca akademicki

**Słowa kluczowe:** prawo, podatki, schematy podatkowe, Ordynacja podatkowa, tajemnica adwokacka, adwokat, prawo o adwokaturze, raportowanie, Konstytucja RP, KAS, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej. Z kolei art. 86f § 1 o.p. precyzuje, jakie dane powinny się znajdować w powyższym zgłoszeniu. Katalog ten obejmuje m.in. dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego<sup>4</sup>, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania oraz streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy.

Są to zatem dane objęte tajemnicą adwokacką. Powyższe przepisy stoją więc w sprzeczności z podstawowymi wartościami, na jakich opiera się relacja klient - adwokat, tj. pełnego zaufania klienta do adwokata, zwłaszcza w kontekście poufności przekazywanych informacji. Specyfika zawodu adwokata, a także względna konieczność utrzymywania gwarancji pozwalających na pełne zaufanie klienta do adwokata, wymaga bezwzględnego dochowania tajemnicy adwokackiej, któ-

ra nie może podlegać ograniczeniom. Co więcej, tajemnica adwokacka znajduje swe umocowanie w art. 6 ust. 1-3 ustawy z 26 maja 1982 r. o adwokaturze<sup>5</sup>, stanowiąc element demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP<sup>6</sup>). Powyższe przepisy o.p. mogą zatem stać w sprzeczności zarówno z art. 6 ust. 1-3 ustawy o adwokaturze, jak i art. 2 Konstytucji RP.

### **2. Obowiązek informowania organów podatkowych o schematach podatkowych w świetle art. 86b i art. 86f Ordynacji podatkowej**

Przepis art. 86b § 1 o.p. nakłada na promotora<sup>7</sup> obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej. Natomiast przepis art. 86b § 2 o.p. stanowi, że

promotor informuje pisemnie korzystającego o NSP<sup>8</sup> tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu. Zgodnie zaś z art. 86b § 3 o.p. w przypadku, gdy w terminie, o którym mowa w § 1, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym pisemnie korzystającego oraz przekazuje mu dane, o których mowa w art. 86f o.p., dotyczące schematu podatkowego. Wedle brzmienia art. 86b § 4 pkt 1 i 2 o.p. w przypadku, gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany<sup>9</sup> naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, promotor niezwłocznie informuje pisemnie korzystającego w terminie, o którym mowa w art. 86b § 1 o.p., o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS oraz przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1 o.p.<sup>10</sup>, dotyczą-

4 Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 o.p. przez korzystającego rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

5 Ustawa z 26 maja 1982 r. o adwokaturze (t.j. Dz.U. 2018 poz. 1184 z późn. zm.), zwana dalej ustawą o adwokaturze.

6 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997 Nr 78 poz. 483 z późn. zm.), zwana dalej Konstytucją RP.

7 Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8 o.p. jako promotora rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia.

8 NSP oznacza numer schematu podatkowego (art. 86a § 1 pkt 5 o.p.).

9 Zgodnie z brzmieniem art. 86a § 1 pkt 11 o.p. przez pojęcie „schematu podatkowego standaryzowanego” rozumie się schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego.

10 Zgodnie z brzmieniem art. 86f § 1 o.p. informacja o schemacie podatkowym zawiera: 1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanych z promotorem lub korzystającym; 2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację; 3) wskazanie, czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego; 4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego; 5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanych; 6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć; 7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym; 8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonego, jeżeli występują i są znane przekazującemu informację (lub możliwe do oszacowania przez niego); 9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu; 10) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informację o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia; 11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt. 1, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których schemat ten może dotyczyć; 12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują; 13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczony potwierdzenie nadania NSP, o którym mowa w art. 86g § 2, przy czym wskazanie adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

ce schematu podatkowego. Przepis art. 86b § 5 o.p. stanowi, że w sytuacji, o której mowa w art. 86b § 4 o.p., gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor wskazany w tym przepisie, równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty obowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.

Natomiast przepis art. 86b § 6 o.p. stanowi, że promotor, w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, zawiadamia Szefa KAS o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował na podstawie art. 86b § 4 lub 5 o.p. Zgodnie z art. 86b § 7 o.p. nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

- 1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
- 2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym;
- 3) przesłanie do Szefa KAS informacji, o której mowa w art. 86b § 6 o.p.

Z powyższą regulacją funkcjonalnie związany jest obowiązujący od 1 stycznia 2019 r. przepis art. 6 ust. 4 ustawy o adwokaturze, który stanowi, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji:

1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p.

– w zakresie określonym tymi przepisami. Regulację art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze należy, co do zasady, postrzegać jako *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 6 ust. 1, 2 i 3 ustawy o adwokaturze. Rozważenia wymaga, czy powyższe ograniczenie tajemnicy adwokackiej jest dopuszczalne na gruncie regulacji art. 2 Konstytucji RP oraz czy nie prowadzi do wewnętrznej sprzeczności w obrębie art. 6 ustawy o adwokaturze. Przepis art. 6 ust. 1 ustawy o adwokaturze jest bowiem wyjątkowo jednoznaczny, stanowiąc, iż adwokat obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej. Tajemnicą adwokacką objęty jest więc choćby sam fakt nawiązania relacji z klientem, a także okoliczności nawiązania tej relacji. Podobnie jednoznaczny jest przepis art. 6 ust. 3 ustawy o adwokaturze, wedle którego adwokata nie można zwolnić od obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę. Jeżeli zatem adwokat ma bezwzględny obowiązek zachowania w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej, to wprowadzenie wyjątków od tej zasady wymagałoby uprzedniej zmiany treści art. 6 ust. 3 ww. ustawy, o ile taki zabieg byłby zgodny z Konstytucją RP. Z powyższej regulacji wynika zatem, iż klient nie może zwolnić adwokata z obowiązku zachowania tajemnicy, a nawet gdyby klient zwolnił adwokata z obowiązku zachowania tajemnicy adwokackiej, to takie zwolnienie jest *ex lege* nieskuteczne i nie wywołuje skutków prawnych na gruncie art. 6 ust. 3 ustawy o adwokaturze. Nie każde

wyłączenie obowiązywania normy o charakterze *iuris cogentis* może być uznane za wyłączenie na zasadzie *lex specialis derogat legi generali*. Możliwe są bowiem tego typu sprzeczności, które pod pozorem regulacji szczególnej wypaczają regulację ogólną, zwłaszcza mającą bezwzględny charakter i mającą swe fundamenty w najważniejszych regulacjach ustawy zasadniczej. Przykładem tego typu sytuacji byłby przypadek obrony oskarżonego o przestępstwo prania pieniędzy (art. 299 ustawy z 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny<sup>11</sup>), kiedy z jednej strony adwokat występując w roli obrońcy w procesie karnym ma bezwzględny obowiązek zachowania w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej<sup>12</sup>, zaś z drugiej strony wedle brzmienia art. 6 ust. 4 pkt 1 ustawy o adwokaturze w zakresie informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu tajemnica adwokacka nie obowiązuje. Powyższe regulacje są zatem niemożliwe do pogodzenia i faktu tego nie można ukryć pod pozorem zastosowania ogólnej reguły kolizyjnej, której zastosowanie prowadziłoby w tym przypadku do skutków *contra legem* w wymiarze konstytucyjnym.

Sam zakres informacji dotyczących schematu podatkowego został zdefiniowany w art. 86f § 1 o.p. bardzo szeroko i obejmuje zarówno stronę przedmiotową, jak i podmiotową, które objęte są tajemnicą adwokacką. Nie tylko sam fakt przekazania danych identyfikujących klienta Szeftowi KAS stanowi naruszenie tajemnicy adwokackiej, takim naruszeniem jest także ujawnienie informacji objętych usługą adwokacką, choćby doszło do ujawnienia tylko tych informacji. Przepis art. 86f § 1 pkt 2 o.p. stanowi, że informacja o schemacie podatkowym zawiera także podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutku-

11 Ustawa z 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (t.j. Dz.U. 2018 poz. 1600 z późn. zm.), zwana dalej k.k.

12 Przepis art. 178 § 1 k.k. przewiduje bezwzględny zakaz przesłuchania w charakterze świadka obrońcy.

jących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację. Promotor lub wspomagający na mocy art. 86f § 1 pkt 3 o.p. obowiązani są także do wskazania czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego. Zaś pkt 4 ww. przepisu obliguje promotora do załączenia w raporcie informacji dotyczących opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego. Natomiast pkt 5 ww. przepisu nakłada na informującego obowiązek wyczerpującego opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi. W przypadku art. 86f § 1 pkt 6 o.p. promotor lub wspomagający ma wskazać informacje dotyczące celów, jakim schemat podatkowy ma służyć. W opisie schematu podatkowego mają znaleźć się informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego znajdujących, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym<sup>13</sup>. Promotor lub wspomagający obowiązany jest także do wskazania szacunkowej wartości korzyści podatkowej lub przybliżonej wartości aktywów w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane

przekazującemu informację lub możliwe do oszacowania przez niego<sup>14</sup>. Ponadto promotor lub wspomagający wskazuje dokonane czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu<sup>15</sup>. Promotor lub wspomagający są zobligowani do wskazania etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępnienia lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia<sup>16</sup>. Przepis art. 86f § 1 pkt 11 o.p. obliguje do wskazania znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt. 1, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których schemat ten może dotyczyć.

Zgodnie zaś z treścią art. 86f § 2 o.p., jeżeli promotor lub wspomagający<sup>17</sup> jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania, przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym, który jest schematem podatkowym standaryzowanym, nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, oraz danych identyfikujących, o których mowa w pkt. 1 tego przepisu, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie po-

datkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których schemat ten może dotyczyć i wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują. Na mocy postanowień art. 86f § 4 o.p. w terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi KAS informację zawierającą dane identyfikujące korzystającego, określone w § 1 pkt 1, 9 i 11, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując NSP. W przypadku, w którym przekazanie danych, o jakich mowa w zdaniu pierwszym, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego oraz danych identyfikujących podmiot uczestniczący określony w § 1 pkt 11, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie. Tym samym w przypadku schematu podatkowego standaryzowanego (a taka jest olbrzymia większość schematów podatkowych) adwokat, występujący na gruncie analizowanych regulacji o.p. w roli tzw. promotora, jest zobligowany do podania szeregu danych wprost objętych tajemnicą adwokacką, lecz bez danych identyfikujących klienta. Tym samym adwokat podaje do Szefa KAS komplet informacji dotyczących świadczonej przez niego na podstawie ustawy o adwokaturze pomocy prawnej w wymiarze przedmiotowym, lecz nie podaje informacji co do strony podmiotowej swego doradztwa. Bezspornie te

13 Art. 86f § 1 pkt 7 o.p.

14 Art. 86f § 1 pkt 8 o.p.

15 Art. 86f § 1 pkt 9 o.p.

16 Art. 86f § 1 pkt 10 o.p.

17 Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 18 o.p., przez pojęcie „wspomagającego” rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową, a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęta się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

informację, niezależnie od możliwości wykorzystania przez inne podmioty, są objęte tajemnicą adwokacką, zaś ich podanie jest niezgodne z treścią art. 6 ust. 1-3 ustawy o adwokaturze.

### 3. Tajemnica adwokacka

Podstawową regulacją dotyczącą tajemnicy adwokackiej jest art. 6 ustawy o adwokaturze. Zgodnie z postanowieniami art. 6 ust. 1 ustawy o adwokaturze, adwokat obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej. Powyższy przepis stanowi meritum tajemnicy adwokackiej. Z kolei przepis art. 6 ust. 2 ustawy o adwokaturze stanowi, że obowiązek wymieniony w ust. 1 nie może być ograniczony w czasie. Zgodnie zaś z art. 6 ust. 3 ustawy o adwokaturze, adwokata nie można zwolnić od obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę. Prawidłowa interpretacja prawa nie może pominąć wartości i norm pozaprawnych, które tym samym, w trakcie stosowania prawa, kształtują funkcjonowanie regulacji prawnych<sup>18</sup>. Niewątpliwie takimi normami pozaprawnymi są normy zawarte w kodeksie etyki zawodowej adwokatów<sup>19</sup>. W § 19 ust. 1 kodeksu etyki adwokackiej sprecyzowany jest bardzo szeroko zakres przedmiotowy tajemnicy adwokackiej, tj. adwokat zobowiązany jest zachować w tajemnicy oraz zabezpieczyć przed ujawnieniem lub niepożądanym wykorzystaniem wszystko, o czym dowiedział się w związku z wykonywaniem obowiązków zawodowych. Przepis § 19 ust. 2 kodeksu etyki adwokackiej precyzuje, że tajemnica adwokacka dotyczy także materiałów

zgrupowanych w aktach adwokackich. Natomiast § 19 ust. 3 kodeksu etyki adwokackiej stanowi, że tajemnicą objęte są nadto wszystkie wiadomości, notatki i dokumenty dotyczące sprawy, uzyskane od klienta oraz innych osób, niezależnie od miejsca, w którym się znajdują. Co więcej, wedle treści § 19 ust. 4 kodeksu etyki adwokackiej, adwokat zobowiązuje swoich współpracowników i personel oraz wszelkie osoby zatrudnione przez niego w czasie wykonywania działalności zawodowej do przestrzegania obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Natomiast zgodnie z brzmieniem § 19 ust. 7 kodeksu etyki adwokackiej obowiązek przestrzegania tajemnicy adwokackiej jest nieograniczony w czasie. Zgodnie ze stanowiskiem Naczelnej Rady Adwokackiej wyrażonym w uchwale z 18 czerwca 1994 r.<sup>20</sup> przedstawiciele adwokatury winni traktować obowiązek zachowania poufności informacji zawodowych jako wiążący i to niezależnie od stanowiska i woli organów procesowych<sup>21</sup>. Niezmiennie od ponad 25 lat w powyższym zakresie stanowisko Naczelnej Rady Adwokackiej podkreśla absolutny i bezwzględny charakter tajemnicy adwokackiej, stąd też ewentualne naruszenie tej tajemnicy, choćby w sytuacji zwolnienia z obowiązku jej zachowania przez sąd, może być podstawą odpowiedzialności dyscyplinarnej adwokata.

Tajemnicę adwokacką należy postrzegać także – zaś w obecnych czasach przede wszystkim – w wymiarze konstytucyjnym i ustrojowym. Tajemnica adwokacka stanowi bowiem element demokratycznego państwa prawa, a tym samym znajduje swą podstawę w art. 2 Konstytucji RP. W tym duchu wielokrotnie wypowiedały się sądy powszechne. Przykładowo Sąd

Apelacyjny w Szczecinie w postanowieniu z 29 października 2013 r.<sup>22</sup> wskazał, że „ochrona tajemnicy adwokackiej jest jedną z gwarancji prawidłowego wykonywania zawodu adwokata, jako zawodu zaufania publicznego, gwarancją, której celem nie jest ochrona komfortu adwokata, lecz ochrona zaufania, jakim obdarzył go mandant. Stąd właściwe docenienie wielkiej rangi tajemnicy zawodowej i jej miejsca w organizacji życia społecznego jest nieodłącznym elementem całego systemu ochrony prawnej oraz warunkiem *sine qua non* prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP), zaś z tego powodu należyte respektowanie tej tajemnicy leży w dobrze pojętym interesie publicznym”. Identyczne stanowisko wyraził także m.in. Sąd Okręgowy w Szczecinie w postanowieniu z 15 czerwca 2018 r.<sup>23</sup>. Tajemnica adwokacka jest postrzegana w piśmiennictwie prawniczym jako wartość nadrzędna, mająca pierwszeństwo w przypadku kolizji z innymi wartościami<sup>24</sup>. Oznacza to, iż regulacje ustawy o adwokaturze w razie kolizji z innymi równorzędnymi aktami prawnymi rangi ustawowej powinny znajdować pierwszeństwo. Jak zauważa P. Kardas „tajemnica adwokacka – obejmująca wszystkie informacje i dane uzyskane w związku z wykonywaniem zawodu adwokata – służy ochronie społecznego zaufania do tego zawodu oraz wzajemnego zaufania między adwokatem a osobami powierzającymi informacje. Służy więc zarówno celom publicznym (ochronie społecznego zaufania do zawodu adwokata oraz efektywnemu wykonywaniu czynności adwokackich w interesie publicznym), jak i celom prywatnym, ochronie słusznych

18 T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2002, s. 35 i n.

19 Uchwała Naczelnej Rady Adwokackiej z 10 października 1998 r., nr 2/XVIII/98 – Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej), t.j.: obwieszczenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z 27 lutego 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej), publ.: file:///C:/Users/Rafal%20Nawrot/Downloads/Kodeks%20Etyki%20Adwokackiej.pdf.

20 Uchwała Naczelnej Rady Adwokackiej z 18 czerwca 1994 r., nr 1/VIII/94.

21 J. Agacka-Indecka, *Tajemnica zawodowa adwokata – znaczące rozstrzygnięcia sądów (cz. II)*, „Palestra” 2005, Nr 9-10, s. 67.

22 Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 29 października 2013 r. (sygn. akt II AKz 330/13).

23 Postanowienie Sądu Okręgowego w Szczecinie z 15 czerwca 2018 r. (sygn. akt IV Kz 694/18).

24 P. Kardas, *Konstytucyjne aspekty sporów o tajemnicę adwokacką*, „Palestra Świętokrzyska” 2014, Nr 29-30, s. 9.

praw i interesów osób korzystających z pomocy przedstawicieli tych zawodów<sup>25</sup>. Wskazać także należy, iż jednym z fundamentów państw prawa, zwłaszcza zaś tych trwale zakorzenionych w zachodniej kulturze prawa jest bezwzględny charakter tajemnicy adwokackiej, która jest dobrem absolutnym, lub która nie może być wyłączona przez organy państwa, a jedynie przez klienta adwokata<sup>26</sup>. Tak jest np. w USA, Francji, Anglii, Norwegii, Niemczech i Austrii<sup>27</sup>. Tajemnica adwokacka stanowi nieodłączny element świadczenia pomocy prawnej i jest z nią nierozdzielnie związana. Brak poszanowania tajemnicy adwokackiej oznaczałoby, że klient nie ufając swemu pełnomocnikowi lub obrońcy co do potencjalnego ujawnienia powierzonych mu informacji, prawdopodobnie nigdy tych informacji nie przekazałby mu bądź przekazał w postaci zniekształconej, licząc się z ujawnieniem tych informacji organom państwa. Taka sytuacja prowadziłaby do wypaczenia idei profesjonalnego pełnomocnika (obrońcy), który w każdej chwili pod groźbą odpowiedzialności karnej musiałby liczyć się z koniecznością ujawnienia informacji powierzonych przez klienta. Z taką samą ewentualnością musiałby się liczyć także klient adwokata. Wpływ takiej sytuacji na relację pomiędzy adwokatem i klientem oraz poziom zaufania pomiędzy nimi jest oczywisty i nie wymaga komentarza.

Polskie ustawodawstwo zawiera szereg regulacji odnoszących się do tajemnicy adwokackiej zawartych w różnych aktach prawnych rangi ustawowej, niemniej jednak nigdy regulacje ustawy o adwokaturze nie zawierały ograniczeń co do zakresu tajemnicy adwokackiej ze względu na regulacje prawa administracyjnego, w tym podatkowego. Do takiej sytuacji doszło dopiero z dniem 1 stycz-

nia 2019 r., kiedy zaczął obowiązywać przepis art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze. Zgodnie z jego treścią obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p. w zakresie określonym tymi przepisami. Przekładając powyższe rozważania na grunt regulacji związanych z raportowaniem schematów podatkowych, ograniczenie tajemnicy adwokackiej spowoduje już na samym początku powątpiewanie klienta w działania na jego korzyść przez adwokata w myśl sformułowania „Nie może istnieć zaufanie tam, gdzie nie ma pewności dochowania tajemnic<sup>28</sup>”. Klient obawiając się nieprzestrzegania przez adwokata tajemnicy adwokackiej będzie ukrywał informacje przez adwokatem, co będzie skutkowało zaprzepaszczeniem charakteru tej relacji opartego na zaufaniu i niewątpliwie będzie przypadkiem wymuszonego działania na własną niekorzyść (szkodę) przez klienta adwokata. Będzie to oznaczało także pozbawienie podatników realnej pomocy prawnej w zakresie innym niż zastępstwo procesowe.

#### **4. Charakter tajemnicy adwokackiej w kontekście obowiązków informacyjnych względem Szefa KAS**

Nowe regulacje o.p., wprowadzające nie tyle możliwość zwolnienia adwokata z tajemnicy adwokackiej, lecz prawny obowiązek donoszenia na swych klientów, w tym informowania Szefa KAS o świadczonym im usługach prawnych, skutkują praktyczną likwidacją tajemnicy adwokackiej w zakresie prawa podatkowego, z wyłączeniem czynności zastępstwa procesowego. Zabiegi ustawodawcy, mające na celu jedynie pozorną ochronę tajemnicy adwokackiej w kontekście obowiązku raportowania struktur podatkowych,

w istocie eliminują tę tajemnicę, sprowadzając relację klient – adwokat do zwykłej relacji o charakterze cywilnoprawnym<sup>29</sup>. Sytuacja, w której adwokat jest zobligowany ustawowo do informowania organów państwa o zakresie usług doradczych świadczonych swym klientom w zakresie prawa podatkowego jest nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP). Jest to sytuacja uderzająca w prawne fundamenty ustroju każdego demokratycznego państwa prawa. Analizowane regulacje należy odczytywać w powiązaniu z administracyjnoprawnymi i karnoskarbowymi sankcjami za nieprzestrzeganie obowiązków wynikających z ww. regulacji o.p. Powyższe regulacje o.p. w powiązaniu z art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze prowadzą do sytuacji, w której podatnicy przestaną korzystać z pomocy prawnej świadczonej przez pełnomocników profesjonalnych lub będą działać w sposób niekorzystny dla siebie lub mniej korzystny od możliwie najkorzystniejszego, obawiając się o ujawnienie przez adwokata powierzonych mu informacji, w tym także intencji, jakimi podatnik kieruje się podejmując określone decyzje co do struktury podatkowej. Intencja podatnika może mieć istotne znaczenie w kontekście ryzyka zastosowania ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Regulacje art. 119a-art. 119zf o.p. odwołują się bowiem do intencji podatnika (planowanego celu) podejmującego określone działanie. Zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w piśmiennictwie prawniczym podkreśla się znaczenie tajemnicy adwokackiej jako gwarancji innych praw, mających swe umocowanie w ustawie zasadniczej. Przykładowo w postanowieniu z 8 czerwca 2005 r. Sąd Rejonowy w Warszawie podkreślił, że „Nikt bowiem nie będzie mógł korzystać z takiej pomo-

25 Tamże, s. 16.

26 J. Agacka-Indecka, *Tajemnica zawodowa adwokata...*, op. cit., s. 69.

27 Z. Kwiatkowski, *Zakazy dowodowe w procesie karnym*, Kraków 2005 r., s. 212 i n.

28 Zob. pkt 2.3 Kodeksu etyki adwokatów Unii Europejskiej, „Palestra” 2008, nr 5-6, s. 197.

29 W przypadku gdy klient nie zwolni adwokata z tajemnicy adwokackiej, adwokat jest zobowiązany poinformować na piśmie klienta o obowiązku poinformowania Szefa KAS o proponowanym lub wdrażanym schemacie podatkowym, jednocześnie informując Szefa KAS o tym, że poinformował klienta o ww. obowiązku oraz wskazując czego dotyczy dany schemat podatkowy.

cy w sposób pełny, gdy nie będzie mógł podać swojemu adwokatowi wszelkich informacji związanych ze sprawą z obawy przed ujawnieniem tych informacji, a w sytuacji nadmiernie szerokiego zwalniania adwokatów przez sądy z obowiązku zachowania tajemnicy adwokackiej, każdy będzie zmuszony do nieprzekazywania adwokatowi wszystkich informacji w danej sprawie w obawie, że informacje te zostaną następnie udostępnione przez adwokata organom ścigania po uzyskaniu zgody sądu<sup>30</sup>.

Wziąwszy pod uwagę analizowane regulacje o.p. w powiązaniu z treścią art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze stwierdzić należy, iż wolą ustawodawcy było wprowadzenie w ww. przepisie regulacji o charakterze *lex specialis* względem wcześniejszych postanowień art. 6 ustawy o adwokaturze, tj. ust. 1-3. W powyższym przypadku zachodzi jednak sytuacja szczególna, gdyż jest to pierwszy w historii polskiego ustawodawstwa podatkowego przypadek bezwarunkowego wyłączenia tajemnicy adwokackiej, bez konieczności uprzedniego postanowienia sądu w tym zakresie, co *de facto* i *de iure* eliminuje obowiązywanie tajemnicy adwokackiej w przedmiotowym zakresie. W tym przypadku dochodzi bowiem do ustawowego nakazu ujawnienia informacji objętych tajemnicą adwokacką w sensie przedmiotowym, przy zachowaniu w tajemnicy strony podmiotowej, co jedynie utrudnia, a nie uniemożliwia organom państwa ustalenie tożsamości klienta adwokata<sup>31</sup>. Pogodzenie tej regulacji z wymogiem wynikającym wprost z art. 6 ust. 1 ustawy o adwokaturze, a także regulacjami § 19 kodeksu etyki adwokackiej, jest niemożliwe. Przepis art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze stanowi swoiste prawne kuriozum, gdyż nawet w procedurze

karnej zwolnienie adwokata z tajemnicy adwokackiej (ale nie obrończej) wymaga uprzedniej zgody sądu w tym zakresie. Jednocześnie w prawie administracyjnym wprowadzone zostały regulacje będące prawnym nakazem naruszenia tajemnicy adwokackiej, zaś pod pozorem regulacji szczególnej względem postanowień art. 6 ust. 1-3 ustawy o adwokaturze dochodzi do eliminacji tajemnicy adwokackiej w jednym z najbardziej skomplikowanych obszarów polskiego prawa z i tak bardzo silnie zarysowaną władczą rolą państwa i wyraźnym brakiem równorzędności relacji podmiot – państwo.

Zaburzenie konstytucyjnej zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) stanowi kolejny z zarzutów pod adresem analizowanych regulacji. Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 26 stycznia 1993 r.<sup>32</sup> podkreślił, że ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw „muszą uwzględniać konieczność każdorazowego wyważenia rangi prawa czy wolności poddanego ograniczeniu oraz rangi prawa, czy zasady to ograniczenie uzasadniającej. Niezachowanie koniecznej w tym przypadku proporcjonalności, bądź stwierdzenie, że przyjęte ograniczenie jest w niepotrzebny sposób nadmierne, skutkować może niekonstytucyjnością danej regulacji”. W przypadku tajemnicy adwokackiej trudno uznać za działanie respektujące zasadę proporcjonalności w wymiarze konstytucyjnym bezwarunkowe wyeliminowanie tajemnicy adwokackiej w obszarze materialnego prawa podatkowego<sup>33</sup>. Ponadto retroaktywność ww. regulacji, które obowiązują przed datą uchwalenia przez Parlament, stanowi pogwałcenie elementarnych standardów państwa prawa i jawne złamanie dyspozycji art. 2 Konstytucji RP. Raportowanie schematów

transgranicznych od 25 czerwca 2018 r. oraz schematów krajowych od 1 listopada 2018 r., w sytuacji, gdy przepisy będące podstawą prawną tych obowiązków sprawozdawczych weszły w życie 1 stycznia 2019 r. stanowi niedopuszczalne odstępstwo od fundamentalnej zasady *lex retro non agit*.

## 5. Podsumowanie

Podsumowując należy stwierdzić, że regulacje o.p. nakładające m.in. na adwokatów obowiązek donoszenia na swoich klientów w związku ze świadczeniem przez nich pomocy prawnej w obszarze prawa podatkowego, z wyłączeniem czynności zastępstwa procesowego, stanowią bezpośrednio pogwałcenie zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) oraz zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Regulacje te w powiązaniu z art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze przesądzają o bezprecedensowym naruszeniu tajemnicy adwokackiej w obszarze pomocy prawnej świadczonej w zakresie prawa podatkowego. Pod pozorem regulacji o charakterze szczególnym wprowadzony został przepis (art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze), który wypacza sens tajemnicy adwokackiej jako instytucji prawnej i ustrojowej. Regulacja ta uderza w podwaliny relacji klient – adwokat, która pozbawiona elementu zaufania będzie fikcją. Przekazanie jakichkolwiek informacji objętych tajemnicą adwokacką organom państwa bez uprzedniego rozstrzygnięcia sądu w tym zakresie, stanowi rozwiązanie nieznanne w systemach prawnych państw Europy Zachodniej, odbiegające w istotnym stopniu od standardów demokratycznych państwa prawa, za to dobrze znane w państwach dawnego bloku sowieckie-

30 Postanowienie Sądu Rejonowego dla Miasta Stołecznego Warszawy, Wydział VIII Karny z 8 czerwca 2005 r., (sygn. akt VIII Kp 2163/05).

31 Organy podatkowe mają dostęp do faktur wystawianych przez adwokata, gdyż faktury nie są objęte tajemnicą adwokacką, zaś jedynie zakres usług, których wykonanie faktury te dokumentują. Tym samym mogą poznać tożsamość klientów adwokata, dla których wystawił on w ostatnim okresie faktury i tym samym zestawzić podejmowane przez nich działania z informacją przekazaną przez adwokata do Szefa KAS, ustalając, którego z klientów adwokata dotyczy dany schemat podatkowy.

32 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 26 stycznia 1993 r., (sygn. akt U 10/92).

33 Tj. w obszarze pomocy prawnej świadczonej w zakresie prawa podatkowego, z wyłączeniem czynności zastępstwa procesowego.

go. W efekcie wprowadzonych regulacji klient będzie obawiał się swojego adwokata, widząc w nim zagrożenie ujawnienia poufnych informacji dotyczących jego sytuacji majątkowej i podejmowanych działań biznesowych, a nie powiernika strzegącego w majestacie prawa dostępu do tych informacji.

Na podstawie dokonanej analizy zostało udowodnione, iż regulacje o.p., nakładające na adwokatów obowiązek informowania organów podatkowych o świadczonych usługach doradczych na rzecz swoich klientów są niezgodne z Konstytucją RP i stanowią złamanie tajemnicy adwokackiej. Ponadto wykazane zosta-

ło, iż regulacja art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy o adwokaturze prowadzi do wewnętrznej sprzeczności w obrębie art. 6 tej ustawy i jest nie do pogodzenia z innymi postanowieniami tego przepisu, pomimo pozorowanego charakteru przepisu szczególniego względem postanowień art. 6 ust. 1-3 ustawy o adwokaturze.

### Summary

Dr Rafał Aleksander Nawrot

#### **The obligation to notify the tax authorities on tax schemes in the scope of attorney-client privilege**

The subject of this article is the issue of reporting tax schemes in accordance with the provisions of the Tax Ordinance effective from 1 January 2019 in the context of the rules of advocates' secrets, which is one of the principles of a democratic state of law and derived directly from the art. 2 of the Constitution of the Republic of Poland. Based on the analysis, it has been proved that the regulations of the Tax Ordinance imposing on advocates the obligation to inform tax authorities about advisory services provided to their clients are inconsistent with the Constitution of the Republic of Poland and constitute a breach of advocate's secret. In addition, it has been shown that the regulation of art. 6 par. 4 point 2 of the Act on the Bar leads to internal contradictions within art. 6 of this Act and is incompatible with other regulations of this provision, despite the apparent nature of the provision specific to the provisions of art. 6 par. 1-3 of the Act on the Bar

## SZKOLENIA ZAMKNIĘTE

Z ZAKRESU KADR,  
PŁAC I KSIĘGOWOŚCI  
Z MOŻLIWOŚCIĄ  
DOFINANSOWANIA  
Z UE I KFS

Russell Bedford Poland Akademia dysponuje profesjonalną kadrą trenerów i specjalistów posiadających ogromną wiedzę merytoryczną i warsztat praktyczny, co w połączeniu z licznymi kontaktami w branży hotelarskiej daje nieograniczone możliwości przy organizowaniu szkoleń in-company. Dzięki dopasowaniu merytorycznemu do indywidualnych potrzeb uczestników zapewniają one najwyższą skuteczność.



### Kontakt

Kinga Szostak

Manager ds. kluczowych klientów

T: +48 533 339 801

E: [kinga.szostak@russellbedford.pl](mailto:kinga.szostak@russellbedford.pl)



**RB**

AKADEMIA

Zapraszamy

# KONFERENCJA PRACOWNICZE PLANY KAPITAŁOWE - NOWE WYMOGI. OSZCZĘDZAĆ CZY NIE?

7 czerwca 2019, Warszawa  
Hotel Intercontinental

CENA  
PROMOCYJNA  
**790 ZŁ NETTO + VAT**  
dla 15 pierwszych  
osób

W programie m.in.

- Zasady ogólne stosowania ustawy o PPK
- Podmiot zatrudniający
- Pracodawcy wyłączeni ze stosowania ustawy
- Osoby zatrudnione
- Kiedy i dla kogo obowiązek utworzenia PPK?
- Przekazywanie wpłat do PPK
- Wybór instytucji finansowej
- Uczestnictwo osób zatrudnionych w PPK
- Inwestowanie środków w PPK
- Dysponowanie oszczędnościami
- Nadzór nad funkcjonowaniem PPK
- Sankcje

Prowadzący



Mec. Katarzyna  
Ziółkowska



dr Marcin  
Wojewódka



Mec. Ewa  
Buchowiecka

Partnerzy

Wydawnictwo LEGIS  
prawo i ekonomia

**IPIP**

**KwF** | KARIERA  
w FINANSACH.PL

eGospodarka.pl  
Poradnik Internetu dla Twojej Firmy

REGIONALNA  
IZBA  
GOSPODARCZA  
POMORZA

ZIG  
PRACODAWCY  
I PRZEDSIĘBIORCY

DŁG  
DOLNOŚLĄSKA IZBA  
GOSPODARCZA

alterWEB

CENA BIZNESU

Poradnik  
Pracownika

Poradnik  
Przedsiębiorcy

[www.rbakademia.pl](http://www.rbakademia.pl)



### **Grzegorz Piotrowicz**

Partner w RB Restrukturyzacja. Adwokat wpisany na listę przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Katowicach, nr wpisu 977. Doradca restrukturyzacyjny. Założyciel i Partner Kancelarii Adwokackiej Remedies Piotrowicz Zawila sp. p. z siedzibą w Katowicach. Prowadząc działalność prawniczą świadczy usługi doradztwa prawnego na rzecz podmiotów gospodarczych z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego, prawa e-commerce oraz prawa restrukturyzacyjnego i upadłościowego. W ramach wykonywanego zawodu uczestniczy w wielu procesach gospodarczych i cywilnych, reprezentując swoich klientów przed sądami powszechnymi.

**Słowa kluczowe:** prawo, restrukturyzacja, prawo restrukturyzacyjne, ustawa Prawo restrukturyzacyjne, upadłość, prawo upadłościowe, postępowanie, układ, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## **TRZY LATA OBOWIĄZYWANIA USTAWY PRAWO RESTRUKTURYZACYJNE – ANALIZA PRZEKROJOWA REGULACJI**

Ustawa z 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne<sup>1</sup> wprowadziła 1 stycznia 2016 r. do polskiego systemu prawnego kompleksowy system regulacji dotyczących wsparcia przedsiębiorców, którzy znaleźli się w sytuacji kryzysowej. Podstawową przesłanką nowego aktu prawnego była zmiana spojrzenia na ten problem – zasadą miało być w pierwszej kolejności udzielenie pomocy podmiotowi gospodarczemu celem utrzymania się na rynku, przy jednoczesnym poszanowaniu praw wierzycieli, natomiast ostatecznością – doprowadzenie do jego likwidacji. Czy to założenie zostało zrealizowane w czasie obowiązywania tej ustawy? Autor odnosi się w niniejszym opracowaniu do tej kwestii, wskazując, które z przepisów omawianej regulacji sprawdziły się w praktyce w ciągu trzech lat, a które wymagają zmiany na nowe lub modyfikacji, postulując zarazem usprawnienie procesów restrukturyzacyjnych.

### **1. Wprowadzenie**

Nowy model prawny co do zasady należy ocenić pozytywnie, niemniej jednak ocena trzyletniej praktyki jego stosowania wskazuje na potrzebę pewnych modyfikacji dotychczasowych rozwiązań. Potrzebę nowelizacji ustawy dostrzegł także sam ustawodawca, wprowadzając nowe regulacje np. dotyczące kwestii pomocy publicznej<sup>2</sup>. Podstawową

przeszkodą w popularyzacji i powodzeniu procesów restrukturyzacyjnych nie jest niedoskonałe prawo, a czynnik ekonomiczny, jakim jest problem w pozyskaniu źródeł finansowania bieżącej działalności przez restrukturyzowany podmiot. Zdaniem autora niewątpliwie zasadne byłoby zatem wykreowanie instrumentów prawnych zachęcających instytucje finansowe do przygotowania dedykowanych rozwiązań dla przedsiębiorców w kryzysie.

<sup>1</sup> Ustawa z 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne; t.j. Dz.U. 2019 poz. 243, zwana dalej p.r.

<sup>2</sup> Zmiany wprowadzone na podstawie art. 1 ustawy z 10 stycznia 2018 r. o zmianie ustawy - Prawo restrukturyzacyjne, ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności, Dz.U. 2018 poz. 149.

Negatywnie wpływa na upowszechnienie restrukturyzacji także przewlekłość postępowań sądowych, w szczególności drugoinstancyjnych. Widoczną tendencją staje się potrzeba koncentracji postępowań restrukturyzacyjnych w sądach wyspecjalizowanych w prowadzeniu tego typu postępowań i wyłączenie spraw o upadłość konsumencką z właściwości sądów upadłościowych.

W pierwszej kolejności – poddając ocenie trzyletni okres obowiązywania prawa restrukturyzacyjnego – należy sięgnąć do założeń, które towarzyszyły twórcom ustawy. Obowiązujące przedtem regulacje, zawarte w Prawie upadłościowym i naprawczym, wymagały dostosowania do zmieniającej się rzeczywistości. Potrzebne były przepisy umożliwiające szybką i wczesną reakcję na pogarszającą się sytuację podmiotu, zanim znajdzie się on w sytuacji skutkującej trwałą niewypłacalnością. Mankamentem dotychczasowych regulacji był brak spójnego systemu motywującego dłużników do wdrożenia postępowań sanacyjnych, aby ich sytuacja nie stała się nieodwracalna.

## 2. Nowe rozwiązania legislacyjne

### 2.1. Rozdzielenie postępowania upadłościowego i restrukturyzacyjnego

O nowym spojrzeniu ustawodawcy świadczy rozdzielenie postępowań restrukturyzacyjnych i upadłościowych, jako niezależnych i równorzędnych trybów postępowania. Ustawodawca przyjął założenie, że wniosek o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego nie będzie mógł prowadzić do ogłoszenia upadłości, jak również niepowodzenie postępowania układowego nie będzie automatycznie skutkowało upadłością<sup>3</sup>.

Dla oceny przedsiębiorcy przez kontrahentów bezdyskusyjnie istotną różnicą jest występowanie przedsiębiorcy w obrocie rynkowym jako podmiotu w restrukturyzacji niż w upadłości. Kolejną istotną zmianą była modyfikacja definicji legalnej pojęcia niewypłacalności. W poprzednim reżimie prawnym niewypłacalnym był ten, kto nie zapłacił dwóch zobowiązań na rzecz dwóch różnych wierzycieli, bez względu na wysokość zadłużenia czy też przyczyny powstania zaległości. Tak rozumiana niewypłacalność mogła skutkować ogłoszeniem upadłości dłużnika z inicjatywy jednego wierzyciela, nawet jeżeli jego wierzytelność była stosunkowo niewielka i niewspółmierna do wielkości obrotu dłużnika.

Zgodnie ze znowelizowanym Prawem upadłościowym<sup>4</sup> dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Tak sformułowana definicja odwołuje się do oceny ekonomicznej sytuacji dłużnika, na drugi plan przesuwając formalną stronę pojęcia niewypłacalności. Ustawodawca wprowadził wrzuszalne domniemanie, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. Drugą ramą czasową, statującą stan niewypłacalności dłużnika, jest domniemanie<sup>5</sup>, zgodnie z którym dłużnik będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące. W tym drugim przypadku uznano, że czasowy stan przewagi zobowiązań nad wartością majątku dłużnika nie po-

winien stanowić bezwzględnie podstawy ogłoszenia upadłości, gdyż może on wynikać ze specyfiki działalności gospodarczej dłużnika, na przykład na etapie początkowym zakładającym wysoki stopień zaangażowania inwestycyjnego.

### 2.2. Rola wierzycieli w postępowaniu

Nowe regulacje zakładają zwiększenie wpływu wierzycieli na przebieg postępowania oraz ograniczenie roli sądu i sędziego-komisarza. W poprzednim reżimie prawnym wierzyciele nie mogli skutecznie domagać się powołania rady wierzycieli, a sama rada nie była wyposażona w skuteczne instrumenty działania. Wzrost uprawnień rady wierzycieli przejawia się w wyposażeniu jej w nowe uprawnienia, przykładowo może ona doprowadzić do zmiany osoby nadzorca lub zarządcy<sup>6</sup> lub wydać zezwolenie na wykonywanie zarządu zwykłego przez dłużnika<sup>7</sup>. Rada wierzycieli posiada głos decydujący przy zatwierdzeniu kluczowych czynności dłużnika lub zarządcy, m.in. przeniesienia własności rzeczy lub prawa na zabezpieczenie wierzytelności nieobjętej układem, obciążenia składników masy układowej lub sanacyjnej innymi prawami, zaciągania kredytów lub pożyczek, czy też zawarcia umowy dzierżawy przedsiębiorstwa dłużnika lub jego zorganizowanej części lub innej podobnej umowy.<sup>8</sup>

Nie ulega wątpliwości, że pozycja wierzycieli zabezpieczonych rzeczowo jest z założenia uprzywilejowana, niemniej jednak nie powinno być to uprzywilejowanie nieograniczone. W poprzednim reżimie prawnym brak zgody takiego wierzyciela na restrukturyzację mógł skutkować jej niepowodzeniem, ponieważ nawet gdyby zawarto układ z pozostałymi wierzycielami, to po jego

3 Art. 11-13 p.r.

4 Art. 11 ust. 1 ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe, t.j. Dz.U. 2019 poz. 498, zwanej dalej p.u.

5 Przewidziane w art. 11 ust. 2 p.u.

6 Art. 133 ust. 2 p.r.

7 Art. 133 ust. 1 p.r.

8 Art. 129 p.r.

zatwierdzeniu można było wszcząć egzekucję wobec dłużnika, a nawet do jej wszczęcia mogło dojść na etapie postępowania. Według nowej regulacji wierzyciel rzeczowy nadal musi wyrazić zgodę na objęcie jego wierzytelności układem we wszystkich czterech postępowaniach restrukturyzacyjnych, jednak wprowadzono od tej zasady odstępstwo przy układzie częściowym<sup>9</sup>.

Ponadto w postępowaniu sanacyjnym wierzyciele, w tym również rzeczowi, tracą prawo do skierowania egzekucji do majątku dłużnika wchodzącego w skład masy sanacyjnej w okresie prowadzonego postępowania<sup>10</sup>. Ograniczono także do przedmiotu zabezpieczenia możliwość prowadzenia egzekucji w toku przyspieszonego postępowania układowego oraz postępowania układowego.

### 2.3. Krajowy Rejestr Zadłużonych

Kolejnym krokiem w umacnianiu funkcjonowania nowego modelu postępowania restrukturyzacyjnego jest utworzenie Krajowego Rejestru Zadłużonych. Państwa członkowskie UE zobowiązały się do prowadzenia na swoim terytorium co najmniej jednego rejestru, w którym mają być ogłaszane informacje o postępowaniach upadłościowych<sup>11</sup>. Uchwalona 6 grudnia 2018 r. ustawa o Krajowym Rejestrze Zadłużonych<sup>12</sup> wykonuje ten obowiązek. Powołana ustawa służy jednocześnie materializacji określonego w art. 5 ust. 2 prawa restrukturyzacyjnego obowiązku utworzenia Centralnego Rejestru Restrukturyzacji i Upadłości. Co do zasady przewidziane regulacje mają funkcjonować od 1 grudnia 2020 r.

Krajowy Rejestr Zadłużonych ma być rejestrem prowadzonym przez ministra

sprawiedliwości w systemie teleinformatycznym, w którym będą ujawniane dane m.in. o:

1) osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną – wobec których są albo były prowadzone postępowania:

a) restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne,

b) upadłościowe lub wtórne postępowania upadłościowe,

c) zakończone prawomocnym orzeczeniem zakazu prowadzenia działalności gospodarczej<sup>13</sup>,

d) w przedmiocie uznania orzeczenia o wszczęciu zagranicznego postępowania upadłościowego;

2) wspólnikach osobowych spółek handlowych, którzy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem, jeżeli ogłoszono upadłość spółki, wszczęto wtórne postępowanie upadłościowe wobec spółki lub oddalono wniosek o ogłoszenie upadłości spółki<sup>14</sup>.

Krajowy Rejestr Zadłużonych stanowić będzie zatem jawne i ogólnodostępne źródło informacji o podmiotach, wobec których wdrożono postępowanie restrukturyzacyjne, a także służyć on będzie wierzycielom poprzez zapewnienie dostępu za pośrednictwem systemu teleinformatycznego do akt postępowania restrukturyzacyjnych oraz upadłościowych.

Rejestr ma zapewniać także ujawnienie szerokiego zakresu danych dotyczących toczącego się postępowania restrukturyzacyjnego i upadłościowego w celu zwiększenia transparentności tych postępowań, jak również ma usprawnić sprawowanie nadzoru przez wierzycieli i sędziego-komisarza nad nadzorcą sądowym, zarządcą czy syndykiem. Ustawa z 6 grudnia 2018 r. o Krajowym Rejestrze Zadłużonych wprowadza obowiązek składania w postępowaniu restrukturyzacyjnym oraz w postępowaniu upadłościowym przedsiębiorców wniosków oraz dokumentów drogą elektroniczną, co umożliwi automatyczne przetwarzanie danych przez system teleinformatyczny w celu ich dalszego wykorzystania m.in. w celu automatycznego przeniesienia danych z wniosku złożonego drogą elektroniczną do repertoriów oraz wzorców postanowień sądu i sędziego-komisarza tworzonych w danej sprawie.

Z kolei wprowadzenie jako zasady dokonywanie elektronicznych doręczeń, prowadzenie akt postępowań restrukturyzacyjnych oraz upadłościowych w formie elektronicznej oraz zapewnienie dostępu poprzez stworzenie ogólnodostępnego portalu internetowego ma przyspieszyć komunikację uczestników postępowania z sądem. Akta postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych prowadzone będą w systemie teleinformatycznym, a ponadto wszystkie orzeczenia będą utrwalane w systemie teleinformatycznym. Pisma i dokumenty składane przez syndyka, nadzorcę sądowego oraz zarządcę będą składane wyłącznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Ustawa przewiduje ponadto, że pisma procesowe oraz dokumenty w powyższych postępowa-

9 Art. 181 p.r.

10 Art. 312 p.r.

11 Art. 24 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z 25 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego, Dz.Urz. UE L 141 z 5 czerwca 2015 r.

12 Dz.U. 2019 poz. 55.

13 O którym mowa w art. 373 ust. 1 p.u.

14 Na podstawie art. 13 ust. 1 lub 2 p.u.

niach będą tworzone i składane z wykorzystaniem formularzy udostępnionych w systemie teleinformatycznym przez ministra sprawiedliwości.

### 3. Rodzaje postępowań naprawczych i ich charakterystyka

Ustawodawca przewidział cztery warianty postępowania naprawczego<sup>15</sup>:

1. postępowanie o zatwierdzenie układu,
2. przyspieszone postępowanie układowe,
3. postępowanie układowe,
4. postępowanie sanacyjne.

#### 3.1. Postępowanie o zatwierdzenie układu

Postępowanie o zatwierdzenie układu jest najprostszym z postępowań restrukturyzacyjnych pod względem czasowym, proceduralnym i stopniem zaangażowania sądu. Dłużnik zachowuje w nim w znacznym stopniu kontrolę nad przedsiębiorstwem, jak i przebiegiem postępowania – dokonuje wyboru nadzorca układu, przygotowuje projekt propozycji układowych i przeprowadza głosowanie wierzycieli nad treścią układu. Ten tryb postępowania sprawdza się na wczesnym etapie kryzysu przedsiębiorcy, a można go wszcząć, jeżeli suma wierzytelności spornych uprawnionych do głosowania znajduje się na poziomie nie wyższym niż 15%<sup>16</sup>. Rola sądu ogranicza się natomiast do zatwierdzenia przyjętego przez wierzycieli układu. Po przeprowadzeniu głosowania nad układem, dłużnik składa do sądu wniosek o jego zatwierdzenie, załączając sprawozdanie nadzorca układu, będące podstawą dla oceny możliwości wykonania układu. Sąd w ciągu dwóch tygodni zatwierdza układ, a po uprawomocnieniu

się postanowienia w tej sprawie dłużnik odzyskuje wypłacalność i przechodzi do etapu wykonywania układu. Postępowanie o zatwierdzenie układu zezwala na prowadzenie negocjacji z dłużnikiem poza rygorami postępowania sądowego oraz bez zabezpieczenia na majątku dłużnika. Po prawomocnym zatwierdzeniu układu wierzyciel dysponuje narzędziami kontroli nad dłużnikiem poprzez nadzorcę wykonania układu.

W ocenie autora ten tryb postępowania z punktu widzenia wierzyciela ma też pewne mankamenty – dla zatwierdzenia układu wymagana większość kapitałowa wynosi 2/3 wierzycieli uprawnionych do głosowania nad układem – w pozostałych postępowaniach restrukturyzacyjnych większość ta liczona jest od sumy wierzycieli głosujących. Istnieje zatem ryzyko, że układ może nie zostać przyjęty, gdy ponad 1/3 wierzycieli zgłasza przeciwko lub nie zgłasza wcale. Drugą wadą jest fakt, że wierzycielom nie przysługują środki odwoławcze w zakresie spisu wierzytelności, który nie stanowi również tytułu egzekucyjnego.

Dla dłużnika plusem postępowania jest możliwość samodzielnego przygotowania propozycji układowych i zbierania głosów wierzycieli przez dłużnika bez udziału sądu. Głosy zbierane są w formie pisemnej bez konieczności udziału notariusza<sup>17</sup>. Kolejną zaletą jest pozostawienie dłużnikowi uprawnienia do zarządzania majątkiem i dokonywania wszelkich czynności zarządu, również czynności przekraczających zarząd zwykły. Ze względu na poufność postępowania na etapie przedsądowym oraz stosunkowo krótki okres zatwierdzania układu przez sąd, informacja o pogorszeniu sytuacji dłużnika

nie jest powszechnie znana, co pozwala na zachowanie jego dobrej renomy na rynku. Z perspektywy dłużnika wadą jest brak ochrony majątku dłużnika przed windykacją, bowiem w postępowaniu o zatwierdzenie układu nie stosuje się przepisów o zabezpieczeniu<sup>18</sup>, zatem nie można zawiesić egzekucji ani też uchylić zajęć rachunków bankowych. Pozwala to wierzycielom aż do zatwierdzenia układu prowadzić bez ograniczeń ich egzekucję, gdyż dopiero po zatwierdzeniu układu postępowania egzekucyjne ulegają zawieszeniu, a wszczęcie egzekucji jest niedopuszczalne. W trakcie postępowania na etapie przedsądowym wierzyciele mogą także wypowiedzieć umowy, np. umowy najmu lub dzierżawy, bądź umowy zapewniające finansowanie. W przypadku spółek kapitałowych jako niekorzystną dla dłużnika należy uznać okoliczność, że wybór nadzorca układu oraz ustalenie dnia układowego nie ma wpływu na zwolnienie zarządu dłużnika z odpowiedzialności odszkodowawczej. Praktycznym ograniczeniem jest w tym postępowaniu presja czasu – dłużnik ma tylko trzy miesiące od ustalonego dnia układowego na zebranie głosów i przygotowanie wraz z nadzorcą układu wniosku do sądu o zatwierdzenie układu. Przy rozproszonej strukturze wierzytelności dotrzymanie tego terminu może być znacznie utrudnione.

#### Wnioski *de lege ferenda*

Mimo uproszczonej i przychylnej dłużnikowi procedury, ten typ postępowania nie cieszy się popularnością, czego przyczyną wydaje się być brak na etapie przedsądowym ochrony dłużnika przed egzekucją ze strony wierzycieli. Zasadne byłoby zatem wprowadzenie takiej ochrony poprzez zawieszenie i zakaz wszczynania nowych egzekucji, jak ma

<sup>15</sup> Art. 2 p.r.

<sup>16</sup> Art. 3 ust. 2 p.r.

<sup>17</sup> Art. 210 p.r.

<sup>18</sup> Art. 226 p.r.

to miejsce po zatwierdzeniu układu<sup>19</sup>. W celu usprawnienia samego przebiegu postępowania nasuwają się także wnioski o charakterze organizacyjnym – zamiast przesyłki listem poleconym warto wprowadzić możliwość osobistego dostarczenia kart do głosowania przez dłużnika do rąk wierzyciela, czy też umocowanie nadzorca układu do publikacji obwieszczeń przewidzianych w postępowaniu o zatwierdzenie układu na zarządzenie sądu (przekazywane drogą elektroniczną).

### 3.2. Przyspieszone postępowanie układowe

Przyspieszone postępowanie układowe może być prowadzone, gdy suma wierzytelności spornych uprawniających do głosowania nad układem nie przekracza 15%<sup>20</sup>. Dłużnik może zawrzeć układ z wierzycielami po sporządzeniu i zatwierdzeniu spisu wierzytelności w uproszczonym trybie. Priorytetem w tym postępowaniu jest zawarcie układu w możliwie najkrótszym czasie, dlatego przyjęto w nim szereg ułatwień – sąd powinien podjąć decyzję o otwarciu postępowania w terminie tygodnia od dnia złożenia wniosku<sup>21</sup>. Otwierając postępowanie w tym trybie sąd wyznacza nadzorcę sądowego, który jest zobowiązany zawiadomić wierzycieli o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego oraz sporządza i przedkłada sędziemu-komisarzowi w terminie dwóch tygodni od dnia otwarcia postępowania: plan restrukturyzacyjny, spis wierzytelności oraz spis wierzytelności spornych<sup>22</sup>. Zatwierdzenie spisu następuje na zgromadzeniu wierzycieli zwołanym w celu głosowania nad układem, zaś aby przyspieszyć postępowanie wyłączono prawo wierzycieli do składania sprzeciwów. Otwarcie przyspieszonego

postępowania układowego co do zasady nie pozbawia dłużnika wykonywania zarządu, z wyjątkiem czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu, dla których konieczne jest uzyskanie zgody nadzorca sądowego<sup>23</sup>.

Wierzyciele znacznie szybciej uzyskują decyzję w przedmiocie przyjęcia i zatwierdzenia układu, a zatem szybciej mogą oczekiwać efektów wdrożenia układu lub w razie negatywnej oceny sytuacji dłużnika podjąć zawieszono postępowania egzekucyjne. Postępowania egzekucyjne dotyczące wierzytelności nieobjętych z mocy prawa układem mogą zostać zawieszono na okres 3 miesięcy, a wierzyciel zabezpieczony rzeczowo na majątku dłużnika może po upływie tego okresu prowadzić egzekucję wyłącznie z przedmiotu zabezpieczenia.

Jako wadę wskazać należy niemożność wniesienia sprzeciwu co do umieszczenia wierzytelności w spisie wierzytelności, co powoduje, że wierzyciel nie ma prawa kwestionować jej wysokości lub pominięcia. Z chwilą otwarcia postępowania dłużnik zyskuje ochronę majątku w postaci zawieszenia postępowań egzekucyjnych dotyczących wierzytelności objętych z mocy prawa układem, a ich wszczęcie po otwarciu postępowania jest niedopuszczalne.

Pozytywnie należy natomiast ocenić możliwość wyrażenia *ex post* przez nadzorcę zgody na czynności przekraczające zakres zwykłego zarządu, co eliminuje ryzyko zatorów decyzyjnych w toku bieżącej działalności.

### Wnioski *de lege ferenda*

Podsumowując dotychczasowe doświadczenia w zakresie przyspieszonego

postępowania układowego nasuwają się wnioski na przyszłość. W pierwszej kolejności zasadne wydaje się wydłużenie dotychczas dwutygodniowego terminu na sporządzenie i przedłożenie sędziemu-komisarzowi spisu wierzytelności, celem zapewnienia wierzycielom szansy dokładnego rozeznania wysokości i stanu wierzytelności. W przyspieszonym postępowaniu układowym wierzyciele nie mogą skorzystać z instytucji sprzeciwu, a zastrzeżenia sygnalizowane przez wierzycieli mogą znaleźć swoje uzewnętrznienie dopiero na zgromadzeniu wierzycieli, kiedy składany jest zaktualizowany spis wierzytelności.

Celem weryfikacji zdolności płatniczych dłużnika praktycznym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie obowiązku uiszczenia przez dłużnika zaliczki przy wydaniu postanowienia o otwarciu przyspieszonego postępowania układowego w wysokości pozwalającej na pokrycie kosztów postępowania. Zasadne byłoby także uregulowanie „losu” postępowań egzekucyjnych w sytuacji, w której wierzyciel zabezpieczony rzeczowo na majątku dłużnika prowadzi egzekucję również ze składników majątku niebędących przedmiotem zabezpieczenia.

### 3.3. Postępowanie układowe

Postępowanie układowe służy przeprowadzeniu restrukturyzacji przedsiębiorstwa dłużnika, który nie spełnia kryteriów do wszczęcia wobec niego dwóch wymienionych powyżej postępowań. Może być ono wszczęte wobec dłużnika, którego zobowiązania sporne uprawniające do głosowania nad układem przekraczają 15% ogólnej sumy jego zobowiązań<sup>24</sup>. Postępowanie układowe, z uwagi na trudniejszą sytuację dłużnika, trwa dłużej niż postępowania opisane

19 Zimerman Filipiak *RESTRUKTURYZACJA: Restrukturyzacje w Polsce w latach 2016-2017. Raport na dwulecie funkcjonowania prawa restrukturyzacyjnego*, SPO-TDATA 2018, s. 24.

20 Art. 3 ust. 3 pkt 2 p.r.

21 Art. 232 ust. 2 p.r.

22 Art. 233 p.r.

23 Art. 239 p.r.

24 Art. 3 ust. 4 pkt 2 p.r.

powyżej. Złożenie wniosku o otwarcie postępowania układowego umożliwia zawieszenie postępowań egzekucyjnych prowadzonych wobec dłużnika i uchylenie zajęć jego rachunków bankowych przed jego rozpoznaniem przez sąd. Otwarcie postępowania układowego uzależnione jest uprawdopodobnieniem przez dłużnika, że jest on zdolny do zaspokajania kosztów postępowania oraz zobowiązań powstałych po jego otwarciu. W tym celu dłużnik musi wykazać, że posiada środki pozwalające na pokrycie tych wydatków lub też osiąga albo będzie osiągać przychody, które to umożliwią, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w danych dotyczących działalności dłużnika<sup>25</sup>.

Z chwilą otwarcia postępowania układowego majątek dłużnika staje się masą układową, a dłużnik nie ma możliwości zaspokajania zobowiązań objętych układem, ani obciążania swojego majątku. Co do zasady dłużnik zachowuje zarząd nad własnym majątkiem, ale pod kontrolą nadzorca sądowego. Sąd może jednak powołać zarządcę w przypadku naruszenia przez dłużnika obowiązującego prawa w zakresie sprawowania zarządu, niewykonywania poleceń sędziego-komisarza lub zarządcy albo gdy oczywiste jest, że sposób wykonywania zarządu nie gwarantuje wykonania układu w przyszłości. Po otwarciu postępowania układowego nadzorca w terminie trzydziestu dni sporządza spis inwentarza, który służy ustaleniu składu masy układowej oraz oszacowaniu wartości składników masy. W tym samym terminie nadzorca składa plan restrukturyzacyjny i spis wierzytelności. Wierzyciele mają realny wpływ na przebieg postępowania w ramach rady wierzycieli<sup>26</sup>. Sędzia-komisarz może po-

wołać radę wierzycieli z urzędu, na wniosek dłużnika lub co najmniej trzech wierzycieli lub wierzyciela albo wierzycieli mających łącznie co najmniej jedną piątą część sumy wierzytelności. Zadaniem rady jest kontrola czynności nadzorca sądowego oraz udzielanie zgody na dokonanie czynności, które mogą być dokonane tylko za zezwoleniem rady wierzycieli. Rada wierzycieli wydaje również opinie na żądanie sędziego-komisarza, nadzorca sądowego albo dłużnika. Istotną zaletą postępowania układowego jest pozostawienie co do zasady zarządu nad przedsiębiorstwem w rękach dłużnika, ograniczając ryzyko przekazania go przez sąd w ręce zarządcy do sytuacji ekstremalnych. Korzystne dla dłużnika jest zawieszenie postępowania egzekucyjnego dotyczącego wierzytelności objętych układem z chwilą otwarcia postępowania układowego oraz zakaz wszczynania nowych egzekucji.

### Wnioski *de lege ferenda*

W postępowaniu układowym krytycznie należy zdaniem autora ocenić sposób finansowania nadzorca sądowego, który może pobierać wynagrodzenie (w formie zaliczek) dopiero po zatwierdzeniu spisu wierzytelności, co oznacza wielomiesięczne oczekiwanie na wynagrodzenie. Wskazane byłoby, aby na przyszłość nadzorca sądowy mógł otrzymać zaliczkę z chwilą złożenia spisu wierzytelności, a nie dopiero po jego zatwierdzeniu przez sędziego-komisarza<sup>27</sup>.

### 3.4. Postępowanie sanacyjne

Z czterech postępowań restrukturyzacyjnych postępowanie sanacyjne jest najbardziej radykalne dla dłuż-

nika i najbliższe postępowaniu upadłościowemu. Jako jedyne może być wszczęte wbrew woli dłużnika<sup>28</sup>, co ma miejsce na wniosek wierzyciela osobistego w wypadku niewypłacalnych osób prawnych. Jego założeniem jest zawarcie układu z wierzycielami, jednak przy użyciu instrumentów typowych dla postępowania upadłościowego. Przykładem takiego instrumentu jest co do zasady pozbawienie dłużnika zarządu nad własnym majątkiem, choć należy wspomnieć, że istnieje, za zgodą sądu, możliwość pozostawienia w ręku dłużnika zarządu zwykłego. Kolejnym rozwiązaniem bliskim postępowaniu upadłościowemu jest możliwość zbywania majątku zbędnego w stanie wolnym od obciążeń<sup>29</sup>, co przyspiesza sprzedaż takiego majątku i nie narusza praw wierzycieli rzeczowych. Instrumentem ułatwiającym rozwiązanie obciążających dłużnika zobowiązań kontraktowych jest możliwość odstępowania od umów wzajemnych bez względu na określony w nich tryb zmierzający do wcześniejszego rozwiązania danego kontraktu.

Postępowania sądowe, administracyjne, sądownoadministracyjne i przed sądami polubownymi dotyczące masy sanacyjnej mogą być wszczęte i prowadzone wyłącznie przez zarządcę albo przeciwko niemu<sup>30</sup>. Zarządca prowadzi te postępowania w imieniu własnym na rzecz dłużnika – jest tzw. stroną zastępczą. Zasady zastępowania dłużnika przez syndyka i zarządcę sanacyjnego w danym postępowaniu są przy tym takie same<sup>31</sup>, a zatem orzecznictwo i stanowisko doktryny dotyczące funkcji syndyka mogą być w pełni wykorzystane przy wyjaśnianiu roli zarządcy w postępowaniu sanacyjnym<sup>32</sup>.

25 Art. 266 p.r.

26 Art. 121-139 p.r.

27 Zimerman Filipiak RESTRUKTURYZACJE, *op. cit.*, s. 28.

28 Art. 283 p.r.

29 *Per analogiam*, jak w postępowaniu upadłościowym.

30 Zgodnie z art. 311 ust. 1 p.r.

31 Por. art. 144 ust. 1-3 p.u. i art. 311 ust. 1 i 2 p.r.

32 S. Gurgul, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1274-1275.

Warto w związku z tym przywołać wyrok Sądu Najwyższego z 16 stycznia 2009 r.<sup>33</sup>, w uzasadnieniu którego wyjaśniono, że podstawienie procesowe syndyka w miejsce upadłego jest podstawieniem bezwzględny, przy którym legitymację procesową ma tylko podmiot podstawiony. W doktrynie natomiast podnosi się, że w toczącym się postępowaniu sądowym lub administracyjnym syndyk jest stroną w znaczeniu formalnym (procesowym), w znaczeniu materialnym natomiast stroną jest sam dłużnik<sup>34</sup>. Postępowanie sanacyjne co do zasady powinno trwać nie dłużej niż rok, choć specyficzna sytuacja dłużnika może wymagać dłuższego postępowania. Określenie granic czasowych postępowania sanacyjnego i przyznanie mu w tym czasie ochrony przed egzekucją miało na celu doprowadzenie przedsiębiorstwa dłużnika do kondycji finansowej gwarantującej poniesienie kosztów układu w momencie jego zatwierdzenia. Działania przewidziane w planie restrukturyzacyjnym mają umożliwić takie przemodelowanie stosunków prawnych łączących dłużnika, by przywrócić mu zdolność do regulowania zobowiązań.

Postępowanie sanacyjne wyposaża dłużnika w radykalne instrumenty prawne, pozwalające mu na odstąpienie od niekorzystnych dla niego kontraktów bez względu na określony w nich tryb zmierzający do wcześniejszego rozwiązania danego kontraktu<sup>35</sup>, jak również rozwiązanie umów o pracę także z pracownikami podlegającymi ochronie przed wypowiedzeniem, np. w okresie przedemerytalnym. Korzystnym dla dłużnika rozwiązaniem jest możliwość sprzedaży składników majątku dłuż-

nika w stanie wolnym od obciążeń, co ułatwia zbycie zbędnych składników majątku. Możliwość ubezskutecznienia czynności prawnych dokonanych przez dłużnika w ciągu roku przed dniem złożenia wniosku sanacyjnego, np. ustanowienia zabezpieczeń na jego majątku mimo braku bezpośredniego związku z otrzymaniem przez dłużnika świadczania, służy uwolnieniu majątku dłużnika z niekorzystnych i nadmiernych zabezpieczeń. Należy jednak wskazać na drugą stronę medalu – utratę pełnej kontroli nad przedsiębiorstwem poprzez pozbawienia lub radykalne ograniczenie zarządu własnego dłużnika. Z kolei niedopuszczalność egzekucji wywołuje obawę przed współpracą z dłużnikiem i wymusza rozwiązania ostrożnościowe przykładowo w postaci przedpłat, co utrudnia bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa dłużnika, czy też pozyskanie finansowania w formie kredytu czy pożyczki. Decydująca rola w postępowaniu sanacyjnym spoczywa w rękach wierzycieli, którzy na zgromadzeniu podejmują uchwałę o przyjęciu lub odrzuceniu układu<sup>36</sup>. Do nich należy zatem decyzja, w jakim kształcie zostanie przyjęty układ, mogą więc oni w sposób wiążący kształtować jego brzmienie.

### Wnioski *de lege ferenda*

Dokonując oceny dotychczasowych rozwiązań w zakresie postępowania sanacyjnego nasuwa się sugestia, aby zlikwidować obowiązek uzyskania zgody sędziego-komisarza<sup>37</sup> na sprzedaż składnika majątku przewidzianą w planie restrukturyzacyjnym, jeśli został on już zatwierdzony przez sędziego-komisarza, aby sąd nie powielał swoich czyn-

ności. Korzystne byłoby także w opinii autora wprowadzenie możliwości przedłużenia w miarę potrzeby terminu na sporządzenie spisu wierzytelności (aktualnie jest to 30 dni), aby ten dokument będący podstawą przeprowadzenia głosowania na zgromadzeniu czy ustalenia zakresu objęcia układem, został sporządzony rzetelnie i dokładnie, co ograniczy ryzyko sprzeciwów i w efekcie przyspieszy postępowanie<sup>38</sup>.

## 4. Charakterystyka postępowań restrukturyzacyjnych w latach 2016-2019

Postępowanie restrukturyzacyjne – zmierzające do zapobiegnięcia ogłoszeniu upadłości dłużnika przez umożliwienie mu restrukturyzacji w drodze zawarcia układu z wierzycielami, zostało faktycznie wdrożone od 2016 r. Dokonując podsumowania funkcjonowania nowych rozwiązań w latach 2016-2018, przedstawiono poniżej analizę rodzaju i ilości wszczynanych postępowań, a także charakterystykę uczestniczących w nich podmiotów oraz uwarunkowań lokalnych.

### 4.1. Liczba postępowań wszczynanych w poszczególnych latach<sup>39</sup>

W 2015 r. opublikowano w Monitorze Sądowym i Gospodarczym 7 354 ogłoszeń, w tym 750 o upadłości przedsiębiorców i 2 112 dotyczących upadłości konsumenckiej. W 2016 r. zamieszczono w Monitorze Sądowym i Gospodarczym 15 265 ogłoszeń związanych z toczącymi się postępowaniami upadłościowymi lub restrukturyzacyjnymi, w tym 4 434 dotyczyły ogłoszenia upadłości konsumenckiej, 606 – upadłości przedsiębior-

33 Sygn. akt. III CSK 244/08, publ. LEX nr 523687.

34 W. Broniewicz, *Stanowisko syndyka masy upadłości w procesach z jego udziałem*, PiP 1993, z. 2, s. 45.

35 Art. 298 p.r.

36 Art. 321 p.r.

37 W trybie art. 323 p.r.

38 Zimerman Filipiak *RESTRUKTURYZACJE*, *op. cit.*, s. 31.

39 Dane statystyczne pochodzą ze strony Centralnego Ośrodka Informacji Gospodarczej: <https://www.coig.com.pl/lista-upadlosci-firm.php>.



ców, a 212 – otwarcia postępowania układowego lub sanacyjnego w ramach postępowania restrukturyzacyjnego. W 2017 r. opublikowano 23 995 ogłoszeń związanych z toczącymi się postępowaniami upadłościowymi lub restrukturyzacyjnymi, w tym 5 535 dotyczyło ogłoszenia upadłości konsumenckiej, 591 – upadłości przedsiębiorców, a 348 – rozpoczęcia postępowania restrukturyzacyjnego. W 2018 r. ukazało się

w Monitorze Sądowym i Gospodarczym 29 218 ogłoszeń związanych z toczącymi się postępowaniami upadłościowymi, w tym 6 570 dotyczyło ogłoszenia upadłości konsumenckiej, 615 – upadłości przedsiębiorców, a 465 – rozpoczęcia postępowania restrukturyzacyjnego. Do 28 lutego 2019 r. opublikowano w Monitorze Sądowym i Gospodarczym 5 449 ogłoszeń związanych z toczącymi się postępowaniami upadłościowymi, w tym

1 207 dotyczyło ogłoszenia upadłości konsumenckiej, 116 – upadłości przedsiębiorców, a 76 – rozpoczęcia postępowania restrukturyzacyjnego.

Na podstawie analizy danych statystycznych (patrz wykres nr 1 i tabela nr 1) obserwujemy tendencję wzrostową w ilości wszczynanych postępowań restrukturyzacyjnych, co świadczy o rosnącym zainteresowaniu tym trybem postępowania.

Wykres nr 1 – porównanie liczby wszczynanych postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych w latach 2015-2018

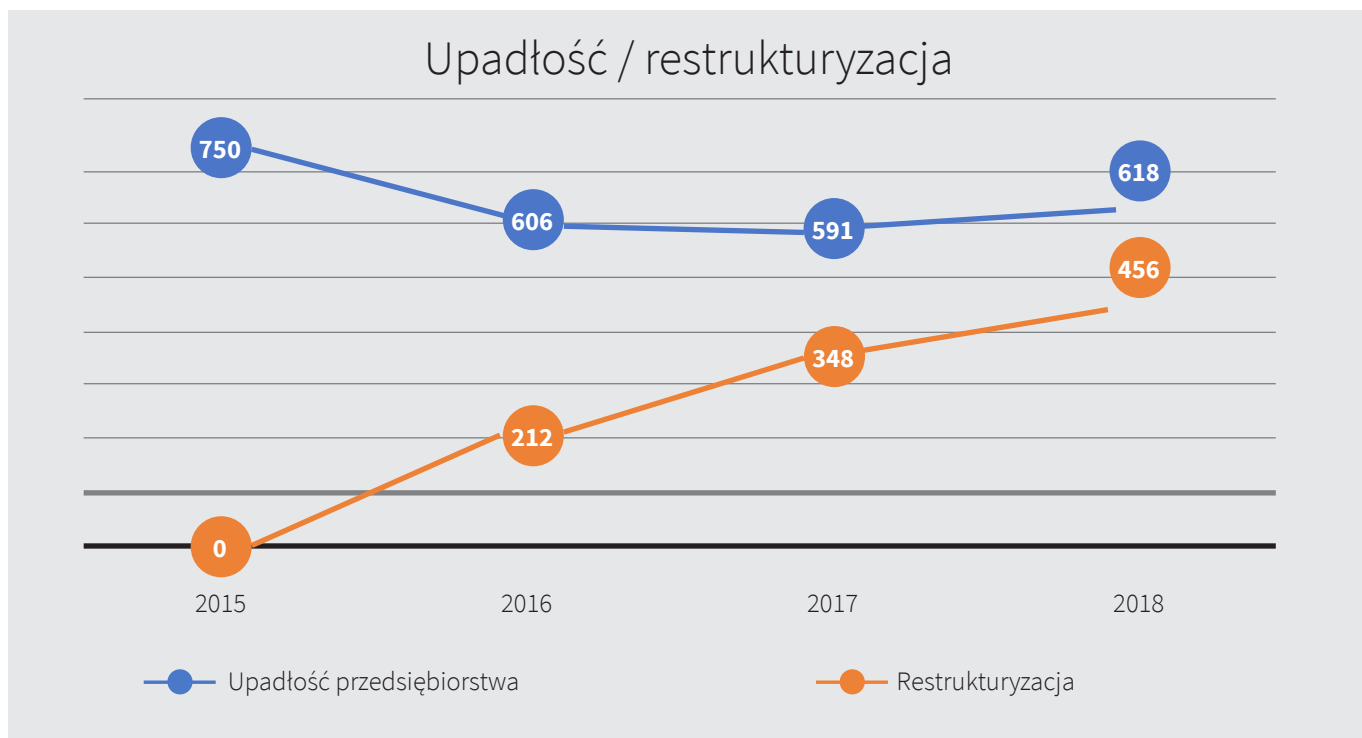


Tabela nr 1 – liczba wszczynanych postępowań wobec przedsiębiorców w kryzysie w latach 2015-2019

Typ postępowania	2015	2016	2017	2018	02/2019
Upadłość konsumencka	2112	4434	5535	6570	1206
Upadłość przedsiębiorców	750	606	591	618	116
Postępowanie restrukturyzacyjne	-	212	348	456	76

### 4.2. Analiza danych statystycznych za 2016 r.

W pierwszym roku obowiązywania nowych regulacji wszczęto 216 postępowań restrukturyzacyjnych (patrz tabela nr 2),

w których dłużnicy najczęściej występowali o restrukturyzację w ramach przyspieszonego postępowania układowego.

Tabela nr 2 – rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych wszczynanych w 2016 r.

Rodzaj postępowania	liczba	udział %
Przyśpieszone postępowanie układowe	134	63,21
Postępowanie sanacyjne	48	22,64
Postępowanie układowe	30	14,15

Natomiast z analizy struktury własnościowej podmiotów korzystających z postępowania restrukturyzacyjnego

wynika (patrz tabela nr 3), że w 2016 r. najczęściej wszczętych postępowań dotyczyło spółek z o.o. i przedsiębiorców

prowadzących indywidualną działalność gospodarczą.

Tabela nr 3 – liczba wszczynanych w 2016 r. postępowań ze względu na strukturę własnościową restrukturyzowanych podmiotów

Struktura własnościowa podmiotu	liczba	udział %
spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	87	41,04
indywidualna działalność gospodarcza	67	31,60
spółka akcyjna	32	15,09
spółka jawna	15	7,08
spółka komandytowo-akcyjna	9	4,25
lźba gospodarcza	1	0,47
stowarzyszenie kultury fizycznej	1	0,47

Z kolei analiza podmiotów wszczynających w 2016 r. postępowanie restrukturyzacyjne pod względem przedmiotu ich działalności (działy gospodarki) wska-

zuje, że najwięcej postępowań (patrz tabela nr 4) dotyczyło podmiotów, które prowadziły działalność budowlaną, przetwórstwo przemysłowe i handel.

Wynika to z jednej strony z największej popularności tych działów gospodarki, ale z drugiej świadczy też o skali ryzyka związanego z daną branżą.

Tabela nr 4 – liczba wszczynanych w 2016 r. postępowań ze względu na klasyfikację PKD

klasyfikacja PKD	liczba
budownictwo	51
przetwórstwo przemysłowe	46
handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle	42
działalność profesjonalna, naukowa, techniczna	10
informacja i komunikacja	9
wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych	7
transport i gospodarka magazynowa	6
działalność finansowa i ubezpieczeniowa	6
dostawa wody, gospodarowanie ściekami i odpadami oraz działalność związana z rekultywacją	5
działalność związana z zakwaterowaniem i usługami gastronomicznymi,	5
rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo i rybactwo	4
działalność w zakresie usług administrowania i działalność wspierająca	4
górnictwo i wydobywanie	3
działalność związana z obsługą rynku nieruchomości	3
opieka zdrowotna i pomoc społeczna	2
pozostała działalność usługowa	2
działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	1

### 4.3. Analiza danych statystycznych za 2017 r.

W 2017 r., tak jak w poprzednim, dłużnicy najchętniej występowali o restrukturyzację (patrz tabela nr 5) w ra-

mach przyspieszonego postępowania układowego.

Tabela nr 5 – rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych wszczynanych w 2017 r.

Rodzaj postępowania	liczba	udział %
przyspieszone postępowanie układowe	198	56,90
postępowanie sanacyjne	87	25,00
postępowanie układowe	53	15,23
postępowanie o zatwierdzenie układu	10	2,87

Analiza struktury własnościowej podmiotów korzystających z postępowania restrukturyzacyjnego w 2017 r. obrazuje

(patrz tabela nr 6), że najczęściej wszczętych postępowań dotyczyło spółek z o.o. oraz przedsiębiorców prowadzą-

cych indywidualną działalność gospodarczą.

Tabela nr 6 – liczba wszczynanych w 2017 r. postępowań ze względu na strukturę własnościową restrukturyzowanych podmiotów

Struktura własnościowa podmiotu	liczba	udział %
spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	144	41,38
indywidualna działalność gospodarcza	114	32,76
spółka akcyjna	44	12,64
spółka jawna	16	4,60
gospodarstwo rolne	9	2,59
spółka komandytowa	8	2,30
spółka komandytowo-akcyjna	5	1,44
wspólnik spółki jawnej	4	1,155
spółdzielnia	2	0,57
spółka cywilna	2	0,57

Co do działów gospodarki, to najwięcej postępowań (patrz tabela nr 7) dotyczyło restrukturyzowanych podmiotów, które zajmowały się przetwórstwem przemysłowym i handlem. W porównaniu z 2016 r. zmniejszyła się liczba restrukturyzowanych podmiotów z branży budowlanej, co odzwierciedla poprawę sytuacji w tym sektorze.

Tabela nr 7 – liczba wszczynanych w 2017 r. postępowań ze względu na klasyfikację PKD

klasyfikacja PKD	liczba	udział %
przetwórstwo przemysłowe	85	24,85
handel hurtowy i detaliczny, naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle	82	23,98
budownictwo	56	16,37
rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo i rybactwo	18	5,26
działalność profesjonalna, naukowa i techniczna	18	5,26
informacja i komunikacja	15	4,39
transport i gospodarka magazynowa	13	3,80
działalność związana z zakwaterowaniem i usługami gastronomicznymi	8	2,34
działalność finansowa i ubezpieczeniowa	8	2,34
działalność w zakresie usług administrowania i działalność wspierająca	8	2,34
wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych	7	2,05
dostawa wody, gospodarowanie ściekami i odpadami oraz działalność związana z rekultywacją	7	2,05
działalność związana z obsługą rynku nieruchomości	6	1,75
opieka zdrowotna i pomoc społeczna	5	1,46
górnictwo i wydobywanie	4	1,17
edukacja	1	0,29
działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	1	0,29

#### 4.4. Analiza danych statystycznych za 2018 r.

W 2018 r. bezapelacyjnie najpopularniejszym rodzajem postępowania

(patrz tabela nr 8) było przyspieszone postępowanie układowe.

Tabela nr 8 – rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych wszczynanych w 2018 r.

Rodzaj postępowania	liczba	udział %
przyspieszone postępowanie układowe	294	63,23
postępowanie sanacyjne	121	26,02
postępowanie układowe	46	9,89
postępowanie o zatwierdzenie układu	4	0,86

Analiza struktury własnościowej podmiotów korzystających z postępowania restrukturyzacyjnego wskazuje (patrz tabela nr 9), że w 2018 r. najczęściej wszczę-

tych postępowań dotyczyło przedsiębiorców prowadzących indywidualną działalność gospodarczą i spółek z o.o. W poprzednich latach prym wiodły spół-

ki z o.o.; w 2018 r. można było zaobserwować wyhamowanie tej tendencji i rosnącą liczbę wniosków o restrukturyzację przedsiębiorców indywidualnych.

Tabela nr 9 – liczba wszczynanych w 2018 r. postępowań ze względu na strukturę własnościową restrukturyzowanych podmiotów

Struktura własnościowa podmiotu	liczba	udział %
indywidualna działalność gospodarcza	156	33,55
spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	153	32,90
spółka akcyjna	49	10,54
gospodarstwo rolne	38	8,17
spółka komandytowa	27	5,81
spółka jawna	26	5,59
wspólnik spółki jawnej	8	1,72
spółdzielnia	2	0,43
spółka komandytowo-akcyjna	2	0,43
fundacja	1	0,22
Izba gospodarcza	1	0,22
spółka cywilna	1	0,22
uczelnia	1	0,22

Najwięcej wszczynanych w 2018 r. postępowań, analogicznie jak w 2017 r., dotyczyło restrukturyzowanych podmiotów (patrz tabela nr 10), które zajmowały się przetwórstwem przemysłowym i handlem. Na podobnym poziomie kształtowała się liczba restrukturyzowanych podmiotów z branży budowlanej, co odzwierciedla stabilizację sytuacji w tym sektorze.

Tabela nr 10 – liczba wszczynanych w 2018 r. postępowań ze względu na klasyfikację PKD

klasyfikacja PKD	liczba	udział %
przetwórstwo przemysłowe	112	24,62
handel hurtowy i detaliczny, naprawa pojazdów samochodów, włączając motocykle	103	22,64
budownictwo	66	14,51
rolnictwo, łowiectwo i rybactwo	53	11,65
działalność profesjonalna, naukowa i techniczna	21	4,62
transport i gospodarka magazynowa	20	4,40
działalność związana z zakwaterowaniem i usługami gastronomicznymi	13	2,86
informacja i komunikacja	12	2,64
działalność w zakresie usług administrowania i działalność wspierająca	10	2,20
działalność finansowa i ubezpieczeniowa	9	1,98
opieka zdrowotna i społeczna	9	1,98
działalność związana z obsługą rynku nieruchomości	8	1,76
wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych	5	1,10
działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	5	1,10
pozostała działalność usługowa	4	0,88
dostawa wody, gospodarowanie ściekami i odpadami oraz działalność związana z rekultywacją	2	0,44
edukacja	2	0,44
górnictwo i wydobywanie	1	0,20

W 2018 r. najwięcej postępowań restrukturyzacyjnych rozpoczęto w województwie wielkopolskim (17,85%) i mazowieckim (15,05%), a na trzecim miejscu znalazło się województwo śląskie (12,04%). Podobnie było w 2017 r. (województwo mazowieckie 16,67%, województwo śląskie 14,08%), natomiast w 2016 r. na czele były pod tym względem województwa: mazowieckie (18,4%) i śląskie (17,92%).

### 5. Podsumowanie

Nowe prawo restrukturyzacyjne obowiązuje od 1 stycznia 2016 r. Podsumowując trzyletni okres obowiązywania ustawy należy pozytywnie ocenić wdrożenie rozwiązań umożliwiających prowadzenie restrukturyzacji jako formy poprawy sytuacji przedsiębiorcy w kryzysie. Postępowanie restrukturyzacyjne stało się konkretną alternatywą dla upadłości układowej<sup>40</sup>. Wśród rozwiązań legislacyjnych jako wyjątkowo trafne należy ocenić odejście od obowiązku zgłaszania wierzytelności i powierzenie zadania sporządzenia spisu wierzytelności zarządcy lub nadzorca sądowemu we współpracy z dłużnikiem. Pozwoliło to na znaczne przyspieszenie ustalenia stanu wierzytelności przy zapewnieniu z jednej strony aktywnej roli dłużnika, a z drugiej – bieżącej kontroli ze strony zarządcy lub nadzorca. Zaskakujące wydaje się małe zainteresowanie dłużników postępowaniem o zatwierdzenie układu, którego przyczyn można dopatrywać się w braku ochrony dłużnika przed windykacją, dlatego należałoby zastanowić się nad wprowadzeniem terminowego okresu ochronnego także i w tym rodzaju postępowania.

Podstawową przeszkodą w powodzeniu procesów restrukturyzacyjnych jest jednak element ekonomiczny – trudność w pozyskaniu źródeł finansowania bieżącej działalności przez restrukturyzowany podmiot.

Instytucje rynku finansowego są bowiem bardzo ostrożne w zamiarach finansowania podmiotów w trakcie restrukturyzacji, oceniając wysoko ryzyko związane z takim przedsięwzięciem. Drugim elementem wpływającym negatywnie na atrakcyjność procesów restrukturyzacyjnych jest przewlekłość postępowania sądowego. Nowe regulacje zawierają pewne rozwiązania praktyczne, mające poprawić dynamikę postępowania: szereg terminów instrukcyjnych dla sądu i sędziego-komisarza oraz terminów procesowych dla nadzorca i zarządcy, czy też powiązanie wynagrodzenia nadzorca i zarządcy z szybkością postępowania. Mimo pozytywnej oceny wprowadzonych rozwiązań nie wpłynęły one jednak na znaczącą i satysfakcjonującą poprawę dynamiki prowadzonych postępowań.

Pogodzenie szybkości postępowania i wysokiego poziomu merytorycznego może być osiągnięte poprzez standaryzowanie powtarzalnych czynności<sup>41</sup>, jak również skuteczne wdrożenie rozwiązań teleinformatycznych. Zauważalne są dysproporcje pomiędzy poszczególnymi sądami, z których część jest w stanie dotrzymywać terminów instrukcyjnych<sup>42</sup>, szczególnie na etapie wszczęcia postępowania, mając na względzie nakaz rozpoznawania wniosków restrukturyzacyjnych w trybie pilnym, wynikający z regulaminu urzędowania sądów powszechnych.

Przewlekłość postępowania jest szczególnie odczuwana na etapie postępowań odwoławczych, gdyż o ile przeciętny okres trwania postępowań pierwszoinstancyjnych (szczególnie przyspieszonego postępowania układowego) jest satysfakcjonujący, to dynamika postępowania ulega spowolnieniu na etapie procedur odwoławczych. Postulowaną tendencją staje się koncentracja postępowań restrukturyzacyjnych w największych sądach, wyspecjalizowanych w prowadzeniu tego typu postępowań. Drugim, niemniej istotnym postulatem, jest wyłączenie z właściwości sądów upadłościowych na rzecz sądów cywilnych spraw o upadłość konsumencką, które ze względu na swój masowy charakter absorbują sąd upadłościowy, w znaczący sposób opóźniając jego działania w sprawach restrukturyzacyjnych przedsiębiorców.

Reasumując, po upływie trzech lat obowiązywania prawa restrukturyzacyjnego jego efekty należy ocenić pozytywnie, wskazując, że w latach 2016-2018 zawarto więcej układów (263) niż w latach 2003-2015, czyli w okresie funkcjonowania ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze. Powodzenie dalszego procesu upowszechniania instytucji restrukturyzacji zależeć będzie od sprawnego wdrożenia instrumentów teleinformatycznych, w szczególności Krajowego Rejestru Zadłużonych, jak również poprawy dynamiki postępowań sądowych.

40 M. Chruściak i in., *Restrukturyzacja finansowa przyjazna dla biznesu*, Rekomendacja Europejskiego Kongresu Finansowego 2018, s. 1.

41 C. Zalewski, *Sprawność postępowania upadłościowego – uwagi praktyczne*, „Doradca restrukturyzacyjny” nr 5/2016, s. 11.

42 Np. sądy w Warszawie, Poznaniu i Wrocławiu.

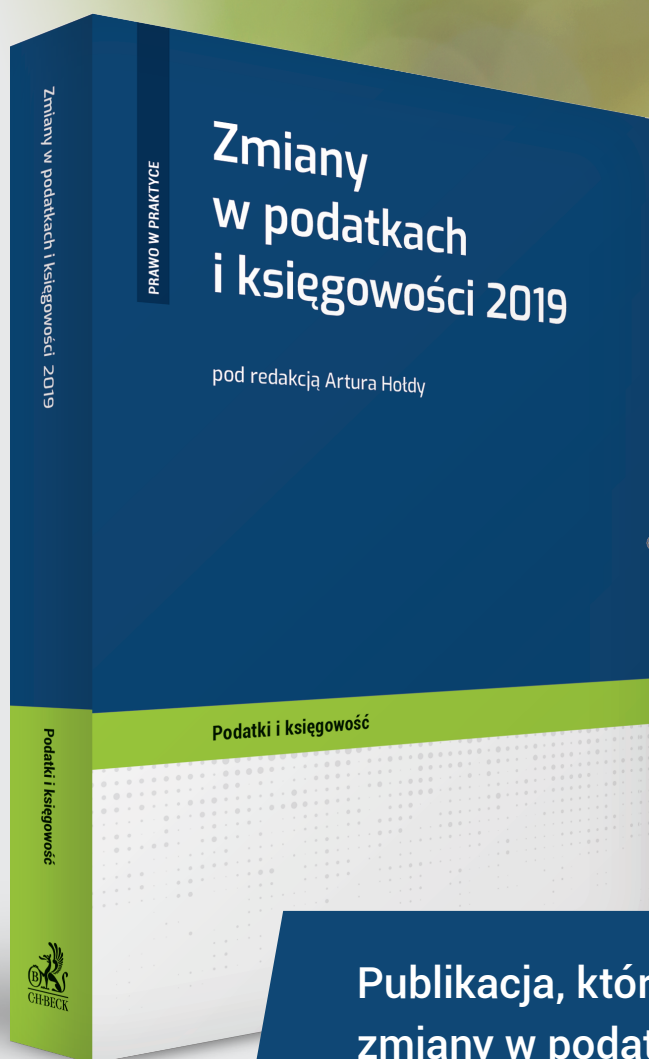
### Summary

Grzegorz Piotrowicz

#### Three years of validity of the Restructuring Law

The new restructuring law is effective from January 1, 2016. Summarizing the three-year period of validity of the Act, the implementation of solutions enabling restructuring as a form of improvement of the entrepreneur's situation in a crisis should be positively assessed. Restructuring has become a concrete alternative to systemic bankruptcy. The main obstacle to the success of restructuring processes is the difficulty in obtaining sources of financing current operations by the restructured entity. Financial market institutions are very cautious in the intention of financing entities during restructuring, assessing highly the risk associated with such a venture. Another element that negatively affects the attractiveness of restructuring processes is excessive length of proceedings, particularly felt at the appeal proceedings stage. While the average period of the first instance proceedings (especially accelerated arrangement proceedings) is satisfactory, the excessive problem is the excessive length of appeal procedures. Observing the length of the judicial procedure, a visible tendency becomes the need to concentrate restructuring proceedings in the largest courts specialized in conducting such proceedings.





Cena katalogowa: 169 zł

Liczba stron: 638

**Publikacja, która porządkuje i omawia wszystkie zmiany w podatkach, jakie pojawiły się w 2019 r.**

**Książka składa się z sześciu części. W pierwszej z nich przedstawiono tabelaryczne zestawienie zmian dotyczące wszystkich podatków, ZUS, PFRON oraz rachunkowości. W kolejnych częściach udzielono szczegółowych wyjaśnień m.in. w zakresie:**

- cen transferowych, leasingu, kosztów eksploatacji oraz ubezpieczeń samochodów osobowych, rozliczania strat podatkowych, podatku od nieruchomości komercyjnych, podatku u źródła, exit tax, daniny solidarnościowej, kryptowalut, IP Box, aportu wierzytelności do spółki kapitałowej, certyfikatu rezydencji, zeznania rocznego, schematów podatkowych, wiążącej informacji stawkowej;
- sporządzania, wysyłania i podpisywania sprawozdań w formie elektronicznej.



**[www.ksiegarnia.beck.pl](http://www.ksiegarnia.beck.pl)**

Zadzwoń: **81 46 13 300** E-mail: **[kontakt@beck.pl](mailto:kontakt@beck.pl)**

### Janina Fornalik

Doradca podatkowy. Partner w Zespole VAT MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy. Doradztwem podatkowym zajmuje się od kilkunastu lat, poprzednio w międzynarodowych firmach doradczych (Ernst & Young, Andersen). Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem VAT, m.in. w działalności sektora publicznego. Wieloletnia praktyka w międzynarodowych firmach konsultingowych pozwoliła jej zdobyć doświadczenie w zakresie różnorodnych projektów podatkowych, w tym w zakresie audytów podatkowych, przygotowania wewnętrznych procedur podatkowych, a także reprezentowania klientów w postępowaniach podatkowych i sądowych. Przez prestiżowy tytuł *International Tax Review* wymieniana jest w gronie najlepszych specjalistów VAT w Polsce. Autorka licznych publikacji prasowych z zakresu podatku VAT, współautorka komentarza do Dyrektywy VAT, autorka publikacji „VAT w samorządach”. Jest wykładowcą oraz prelegentem na szkoleniach i konferencjach z zakresu zagadnień w podatku VAT.

### Marek Przybylski

Doradca podatkowy oraz radca prawny. Menedżer w zespole VAT MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy. Ukończył Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, gdzie uzyskał tytułu zawodowy magistra administracji oraz magistra prawa. Już w trakcie studiów współpracował z zespołem zarządzania wiedzą podatkową jednej z firm tzw. wielkiej czwórki, dla którego opracowywał najnowsze orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. W branży doradztwa podatkowego pracuje od 2010 r. Specjalizuje się w podatku VAT oraz postępowaniach podatkowych.

**Słowa kluczowe:** podatki, VAT, mechanizm podzielonej płatności, split payment, rachunek VAT, VAT należny, odsetki, odpowiedzialność solidarna, należyta staranność, faktoring, MPP, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



## KORZYŚCI ZE STOSOWANIA MECHANIZMU PODZIELONEJ PŁATNOŚCI

Ustawodawca wprowadził kilka formalnych zachęt dla nabywcy do stosowania mechanizmu podzielonej płatności<sup>1</sup> (dalej MPP), chociaż wydają się one niewystarczające i zdaniem autorów powinny zostać rozszerzone, przede wszystkim o formalne uznanie płatności w formie *split payment* za dochowanie należytej staranności w zakresie weryfikacji transakcji i kontrahenta, co skutkowałoby brakiem możliwości kwestionowania odliczenia VAT z takiej faktury przez organy podatkowe w sytuacji nieświadomego udziału w łańcuchu dostaw, w którym doszło do procederu oszukańczego. Pożądane byłoby również wyłączenie odpowiedzialności karnej osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe w przypadku zastosowania *split payment*. W praktyce może się jednak okazać, że to nie wprowadzone korzyści formalne dla nabywcy, ale raczej zapłata w MPP przez klientów i konieczność upłynnienia środków z rachunku VAT będzie głównym czynnikiem decydującym o powszechnym lub ograniczonym stosowaniu tej metody płatności.

### 1. Brak dodatkowego zobowiązania podatkowego i odpowiedzialności solidarnej

Dwie podstawowe korzyści dla nabywcy ze stosowania MPP wynikają z art. 108c ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> (dalej u.p.t.u.), który stanowi, że do wysokości kwoty podatku odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej

faktury, zapłaconej z zastosowaniem MPP, nie stosuje się:

1) art. 112b ust. 1 pkt 1, art. 112b ust. 2 pkt 1 i art. 112c u.p.t.u., czyli dodatkowego zobowiązania podatkowego (tzw. sankcji VAT w wysokości 20%, 30% i 100%);

2) art. 105a ust. 1 u.p.t.u., czyli obowiązującej

<sup>1</sup> Mechanizm podzielonej płatności (ang. *split payment*) w podatku VAT, polegający na zapłacie przez nabywcę kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto na rachunek rozliczeniowy sprzedawcy, zaś kwoty podatku od towarów i usług – na jego odrębny rachunek VAT, został wprowadzony do polskiego porządku prawnego na podstawie przepisów ustawy z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2018 r. poz. 62. Rozwiązanie to obowiązuje, na razie na zasadzie dobrowolności, od 1 lipca 2018 r. i jest zupełnie nowe, jeśli chodzi o polski system podatkowy.

<sup>2</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 2174.

w pewnych okolicznościach solidarnej odpowiedzialności nabywcy wraz z dostawcą za rozliczenie podatku VAT należnego w stosunku do określonych towarów wymienionych w załączniku nr 13 do u.p.t.u.<sup>3</sup> (takich jak paliwa, olej rzepakowy, wyroby stalowe, dyski twarde i SSD).

Zachęty te mają zastosowanie, w przypadku dokonania przez nabywcę płatności w *split payment*, w odniesieniu do kwoty nieprzekraczającej kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury. W przypadku płatności częściowych w MPP, ochrona będzie uwzględniać kwotę odpowiadającą części kwoty podatku zapłaconego w MPP. Korzyści dla nabywcy stosuje się również, gdy jedynie kwota odpowiadająca kwocie podatku VAT zostanie zapłacona w MPP, a kwota odpowiadająca wartości netto zostanie uregulowana w inny sposób (np. w drodze potrącenia).

Przepis art. 108c ust. 1 u.p.t.u. można interpretować zdaniem autorów w ten sposób, że wyłącza on stosowanie sankcji VAT w odniesieniu do każdej kwoty zaległości nie wyższej niż kwota odpowiadająca VAT z faktur zapłaconych w MPP, nawet jeśli źródłem zaległości są nieprawidłowości w innych obszarach niż odliczenie VAT naliczonego z faktury zapłaconej w MPP (np. brak wykazania podatku należnego). W istocie nie ma nawet konieczności, aby wystąpiła zaległość podatkowa, aby zastosowanie miało dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Przyczyny nałożenia sankcji VAT mogą być różne i obejmują zarówno wykazanie w deklaracji kwoty zobowiązania podatkowego niższej od należnej, jak i zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku bądź kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przenoszonej na następny okres rozliczeniowy. Jest to więc instytucja odnosząca się do wyniku całego rozliczenia VAT za dany okres rozliczeniowy, nie zaś do konkretnych

elementów tego rozliczenia, jak odliczenie VAT z danej faktury. Artykuł 108c ust. 1 u.p.t.u. nie wiąże braku zastosowania sankcji z niesłusznym odliczeniem podatku naliczonego z konkretnej faktury zapłaconej przy użyciu MPP. Literalna wykładnia przepisu pozwala więc twierdzić, że kwota podatku wynikająca z faktur zapłaconych w MPP w danym okresie rozliczeniowym wyznacza jedynie maksymalną wysokość kwoty zaniżenia zobowiązania bądź zawyżenia nadwyżki VAT naliczonego, która nie skutkuje zastosowaniem sankcji administracyjnych. Należy się jednak spodziewać, że organy podatkowe zajmą odmienne stanowisko, stosując zawężającą interpretację art. 108c ust. 1 u.p.t.u., czyli powiążą brak sankcji z sytuacją, w której podatnik w sposób nieuprawniony dokonał odliczenia podatku VAT naliczonego z faktury zapłaconej w MPP. Taki zapewne był zamysł ustawodawcy, gdyż wskazana powyższej korzystna interpretacja przepisów pozwalałaby korzystać z przywileju w postaci braku sankcji w odniesieniu do błędnego rozliczenia VAT od transakcji, które zupełnie nie byłyby powiązane z płatnościami w MPP.

Powyższa wątpliwość nie dotyczy wyłączenia zasady solidarnej odpowiedzialności nabywcy i dostawcy za jego zaległości podatkowe, ponieważ w tym przypadku konsekwencje dla nabywcy w zakresie solidarnej odpowiedzialności wiążą się z konkretną kwotą, określoną jako „część podatku proporcjonalnie przypadającą na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika”. Ochrona może więc dotyczyć jedynie tej kwoty, która potencjalnie podlegałaby solidarnej odpowiedzialności, jeśli nabywca dokonał płatności za fakturę dokumentującą tę konkretną dostawę w MPP (do wysokości kwoty odpowiadającej VAT z faktury).

Ustawodawca wprowadził istotne ograniczenia w zakresie ochrony podatni-

ków płacących w MPP przed sankcjami administracyjnymi i solidarną odpowiedzialnością, wyłączając w pewnych okolicznościach stosowanie wymienionych wyżej korzyści (art. 108c ust. 2 u.p.t.u.). Nie będą one dotyczyły podatnika, który wiedział, że zapłacona z zastosowaniem MPP faktura:

- 1) została wystawiona przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdza czynności, które nie zostały dokonane,
- 3) podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- 4) potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c. (przewidujące nieważność czynności prawnej sprzecznej z ustawą albo mającej na celu obejście ustawy oraz nieważność oświadczenia woli złożonego drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów).

Należy zauważyć, że ww. przesłanki braku zastosowania benefitów dla nabywcy, wynikających z korzystania z MPP w większości pokrywają się z przesłankami wymienionymi w art. 88 ust. 3a u.p.t.u. w odniesieniu do faktur pozbawiających podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z jednej strony trudno odmówić słuszności takim ograniczeniom. Jeśli w analogicznych przypadkach podatnik nie ma prawa do odliczenia VAT z faktury, to tym bardziej nie powinien być chroniony przed sankcjami administracyjnymi czy solidarną odpowiedzialnością w przypadku, gdy takiego odliczenia dokona, a jednocześnie zapłaci należności z faktury przy użyciu MPP. Istotną różnicą między przepisem art. 88 ust. 3 a art. 108c ust. 3 u.p.t.u. jest to, że w tym drugim przypadku nie wystarczy, że faktura spełnia przesłanki wymienione w przepisie, podatnik dodatkowo powinien o tym wiedzieć, czyli świadomie uczestniczyć w procedurze oszukańczej. W ocenie autorów chodzi przy tym o posiadanie tej wiedzy

<sup>3</sup> Załącznik nr 13 – wykaz towarów, o których mowa w art. 99 ust. 3a oraz art. 105a ust. 1 u.p.t.u., Dz.U. 2018 poz. 2174.

w momencie dokonania zapłaty z użyciem MPP, chociaż wprost nie wynika to z przepisów. Nie powinien mieć znaczenia z punktu widzenia ochrony nabywcy stosującego MPP fakt, że w późniejszym czasie uzyskał on takie informacje (np. już w trakcie kontroli podatkowej).

Problemem może być podejście organów podatkowych do stosowania tych przepisów w konkretnych sytuacjach praktycznych, w czasie przeprowadzanych kontroli podatkowych. Można się spodziewać sporów w tym zakresie między podatnikami a organami podatkowymi, które analogicznie jak wcześniej kwestionowały odliczenie samego VAT, teraz mogą kwestionować zastosowanie ochrony, podnosząc argumenty o braku dochowania należytej staranności i dobrej wiary w weryfikacji kontrahentów i warunków transakcji. Sama zaś zapłata w *split payment* formalnie nie oznacza dochowania należytej staranności przez nabywcę (szerzej patrz pkt 3).

Jeszcze trudniejsze może być uchronienie się przed solidarną odpowiedzialnością za rozliczenie VAT należnego od dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 13 do u.p.t.u. przez nabywcę, który zapłacił za nie przy użyciu MPP. Należy wskazać, że jednym z warunków zastosowania przepisów o solidarnej odpowiedzialności nabywcy jest to, że „w momencie dokonania dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego (art. 105a ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.)”. Zatem podatnik, aby wyłączyć solidarną odpowiedzial-

ność w takiej sytuacji, w związku z zapłatą w MPP, powinien udowodnić z jednej strony, że wiedział o tym, iż VAT należny nie zostanie zapłacony (co spowodowało zastosowanie przepisów o solidarnej odpowiedzialności), a z drugiej strony nie wiedział o nieprawidłowościach po stronie dostawcy lub wadliwości dostawy (tj. warunkach wyłączających zastosowanie ochrony przed solidarną odpowiedzialnością).

Można przypuszczać, że w celu uniknięcia solidarnej odpowiedzialności podatnicy będą skupiać się – tak jak dotychczas – na udowodnieniu pierwszej z wymienionych przesłanek, czyli że nie wiedzieli i nie mogli przypuszczać, że VAT należny nie zostanie zapłacony przez dostawcę na rachunek urzędu skarbowego.

W tym zakresie art. 105a ust. 2 u.p.t.u. przytacza nieco bardziej rozbudowane okoliczności, które powinny być spełnione, aby pociągnięcie nabywcy do solidarnej odpowiedzialności było możliwe: „Podatnik miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego, jeżeli okoliczności towarzyszące tej dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, w szczególności jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej”.

## 2. Brak stosowania podwyższonych odsetek za zwłokę

Zgodnie z art. 108c ust. 2 u.p.t.u. zapłata z użyciem MPP kwoty odpowiadającej VAT z faktur zakupowych może

zabezpieczyć podatnika także przed obowiązkiem zapłaty podwyższonych odsetek za zwłokę. Odsetki według podwyższonej stawki (wynoszącej 150% stawki standardowej) są zasadniczo naliczane w przypadku, gdy zaległość podatkowa została ujawniona przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, a także gdy korekta deklaracji została złożona przez podatnika w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego prowadzonych przez organ<sup>4</sup> (art. 56b o.p.). Przy czym powyższe zasady dotyczące podwyższonej stawki odsetek nie mają zastosowania do zaległości w podatku VAT, jeśli ustalone jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112b lub 112c u.p.t.u. Ma to wykluczyć nałożenie na podatnika podwójnych sankcji. Art. 108c ust. 2 u.p.t.u. wyłącza stosowanie art. 56b o.p. do zaległości podatkowej powstałej za okres rozliczeniowy (miesiąc, kwartał), w którym co najmniej 95% podatku naliczonego wykazanego w deklaracji wynika z faktur zapłaconych z zastosowaniem MPP. W pewnych okolicznościach podatnicy nie będą mieli możliwości skorzystania z tego benefitu, jeśli w rozliczeniach VAT znaczna część podatku naliczonego (więcej niż 5%) wynika z transakcji rozliczanych przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, zarówno w przypadku zakupów krajowych (elektronika, złom, usługi budowlane nabywane od podwykonawców), jak i w WNT, imporcie usług czy też imporcie towarów.

Zasadne byłoby kalkulowanie kwot dla potrzeb spełnienia warunku zapłaty w MPP 95% kwoty podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do zakupów krajowych. Kalkulacja wymaganego progu byłaby wówczas nieco bardziej skomplikowana, ale możliwa do przeprowa-

<sup>4</sup> Art. 56b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (dalej o.p.), t.j. Dz.U. 2018 poz. 800.

dzenia w oparciu o dane z deklaracji VAT, a jednocześnie nie eliminowałyby możliwości skorzystania z ulgi dla części podatników.

Przepisy wprowadzają dodatkowe ograniczenie uniemożliwiające skorzystanie z przywileju niższych odsetek, jeżeli jego zaległość podatkowa w VAT przekroczy dwukrotność kwoty podatku naliczonego wykazanego w deklaracji VAT (art. 108c ust. 4 u.p.t.u.). Ochrona przed wyższymi odsetkami nie ma również zastosowania, podobnie jak ochrona przed sankcjami administracyjnymi i solidarną odpowiedzialnością, jeśli podatek wie-dział, że faktura zapłacona w MPP:

- 1) została wystawiona przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdza czynności, które nie zostały dokonane,
- 3) podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- 4) potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>5</sup> (dalej: k.c.).

Również w tym przypadku istotna jest wiedza podatnika dokonującego zapłaty w MPP na temat wymienionych przesłanek dotyczących faktury, kontrahenta i transakcji, którą dokumentuje. Należy zwrócić uwagę, że w odniesieniu do omawianej korzyści dla nabywcy, czyli braku stosowania podwyższonych odsetek za zwłokę, wystarczy spełnienie ww. przesłanek wyłączających ten benefit w odniesieniu do jednej faktury zakupu, a wówczas podatnikowi w ogóle nie przysługuje ten przywilej w zakresie zaległości, która wystąpi w tym okresie

(mimo że samo wyłączenie kwoty VAT z tej jednej faktury nie spowodowałyby obniżenia kwoty podatku naliczonego zapłaconego w MPP poniżej 95% całej kwoty podatku naliczonego wykazanego w deklaracji).

### 3. Dochowanie należytej staranności

Pomimo składania w tym zakresie deklaracji przez MF, w przepisach nowelizacji u.p.t.u. wprowadzającej MPP zabrakło stwierdzenia, że jego zastosowanie oznacza zachowanie należytej staranności albo stwarza jego domniemanie, co chroniłoby podatników przed kwestionowaniem odliczenia podatku naliczonego w sytuacjach, gdy nieświadomie brali udział w transakcjach, w których doszło do oszustwa. Organy podatkowe w praktyce często odmawiają podatnikom prawa do odliczenia VAT naliczonego, jeżeli nabycie towarów lub usług przez tych podatników wiązało się z oszustwem lub nadużyciem w VAT, nawet na wcześniejszym etapie obrotu, na którym podatek dokonujący odliczenia VAT naliczonego nie występował jako strona transakcji i nie miał takiej świadomości. Z orzecznictwa TSUE wynika tymczasem, że prawo do odliczenia podatku naliczonego nie może zostać odebrane podatnikowi, który nie wiedział, że transakcja nabycia towaru lub usługi została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, jeżeli podatek ten, dochowując należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie podatku VAT<sup>6</sup>.

Prawo do odliczenia VAT naliczonego zachowują zatem podatnicy, którzy z należytą starannością sprawdzili swoich

bezpośrednich kontrahentów oraz realizowaną transakcję i nie wiedzieli lub nie mogli się dowiedzieć przy zachowaniu należytej staranności o nieprawidłowościach w rozliczeniu VAT podmiotów uczestniczących w transakcjach dotyczących tych samych towarów lub usług. W praktyce dużym problemem jest udowodnienie przez podatnika, że działał w dobrej wierze i nie wiedział o ewentualnych zamiarach oszustwa na wcześniejszym etapie łańcucha transakcji, zaś organy podatkowe, a także niektóre sądy administracyjne bardzo rygorystycznie podchodzą do przesłanek, które powinny świadczyć o dochowaniu należytej staranności w zakresie weryfikacji kontrahenta i transakcji. MPP mógłby być zatem bardzo pomocnym narzędziem, stanowiącym twarde formalne zabezpieczenie dla uczciwych podatników przed kwestionowaniem odliczenia VAT z faktur uregulowanych w ten sposób. Tymczasem już w uzasadnieniu projektu nowelizacji u.p.t.u.<sup>7</sup> wspomniano jedynie o tym, że zastosowanie MPP „będzie jedną z mocniejszych przesłanek” dla wykazania należytej staranności. Oceniamy to jako niewystarczające.

MF odniosło się do tej kwestii wprost w opublikowanej 25 kwietnia 2018 r. „liście przesłanek należytej staranności”, która została wydana jako pismo wewnętrzne (pt. „Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych”) skierowane do organów podatkowych, a nie jako objaśnienia podatkowe czy interpretacja ogólna. W ocenie autorów, w dokumencie tym nie uregulowano jednak tego zagadnienia w sposób precyzyjny, wystarczająco chroniący uczciwych

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

6 Por. wyroki TSUE: z 12 stycznia 2006 r., Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise, Legalis; z 12 stycznia 2006 r. (sprawy połączone C-354/03, C-355/03, C-484/03), Legalis; z 6 lipca 2006 r., Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu (C-439/04) i państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04), Legalis; z 21 czerwca 2012 r., Mahagében Kft przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, sprawy połączone C-80/11 i C-142/11, Legalis; z 23 marca 2016 r., Dávid, sprawa C-142/11 (sprawy połączone C-80/11, C-142/11), Legalis.

7 Druk sejmowy nr 1864, Sejm VIII kadencji; <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1864>.

podatników. W metodyce wskazano, że „Jeżeli płatność na rzecz dostawcy towaru zostanie zrealizowana przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności, wówczas należy uznać, że podatnik dochował należytej staranności, jeżeli pozytywnie zweryfikował przesłanki formalne i nie zachodzą inne okoliczności, które w sposób jednoznaczny mogłyby wskazywać na brak dochowania należytej staranności”. Oznacza to, że podatnicy stosujący płatność w MPP powinni również badać wymogi formalne, takie jak:

- 1) sprawdzenie zarejestrowania kontrahenta w KRS/CEiDG,
- 2) sprawdzenie zarejestrowania dla potrzeb VAT,
- 3) umocowanie osób reprezentujących kontrahenta.

Ponadto zawsze będzie istniała możliwość powołania się przez organy podatkowe na „inne okoliczności, które w sposób jednoznaczny mogłyby wskazywać na brak dochowania należytej staranności”, co pozostawia duże pole niepewności po stronie podatników z uwagi na ocenny charakter tego zapisu, a tym samym może prowadzić podatników do uznania stosowania MPP za nieopłacalne z punktu widzenia wykazania dochowania należytej staranności. *Split payment* jest tylko jednym z dodatkowych argumentów, które podatnik będzie mógł przedstawić na obronę swojej staranności, zaś organy podatkowe i tak będą badać całościowo okoliczności i interpretować je według swojego uznania.

#### 4. Obniżenie kwoty zobowiązania VAT do zapłaty

Przepis art. 108d u.p.t.u. umożliwia obniżenie kwoty zobowiązania w podatku

VAT, jeśli zostanie ono zapłacone w całości z rachunku VAT. Z obniżki (skonta) będą mogli skorzystać podatnicy, którzy:

- 1) wpłacą zobowiązanie VAT do urzędu skarbowego w całości z rachunku VAT,
- 2) wpłacą zobowiązanie VAT przed terminem jego zapłaty.

Kwota, o jaką można zmniejszyć zobowiązanie podatkowe jest uzależniona od tego, kiedy podatnik wpłaci zobowiązanie VAT do urzędu skarbowego oraz od stopy referencyjnej NBP. Wcześniejsza zapłata VAT skutkuje większą kwotą obniżki. Należy przy tym podkreślić, że dla skorzystania z omawianego pomniejszenia zobowiązania podatnik nie musi dokonywać płatności należności wynikających z faktur zakupu z użyciem MPP. Podatnik może nie dokonać żadnej płatności w MPP. Istotne jest jedynie, aby podatnik posiadał na rachunku VAT środki (otrzymane od swoich klientów w MPP) w wysokości wystarczającej na pokrycie kwoty zobowiązania podatkowego i dokonał tej płatności przed terminem zapłaty podatku wynikającym z art. 103 u.p.t.u. (zasadniczo za dany miesiąc do 25. dnia następnego miesiąca).

Kwotę obniżającą zobowiązanie VAT należy obliczyć według wzoru:

$$S = \frac{S \times r \times n}{360}$$

gdzie:

S – kwota obniżenia zobowiązania z tytułu VAT (w zaokrągleniu do pełnych złotych),

Z – kwota zobowiązania podatkowego z tytułu VAT wynikająca z deklaracji (przed obniżeniem),

r – stopa referencyjna NBP obowiązująca na 2 dni robocze przed dniem zapłaty podatku,

n – liczba dni od dnia, w którym obciążono rachunek, z wyłączeniem tego dnia,

do dnia upływu terminu do zapłaty podatku, włącznie z tym dniem.

Wyliczenie skonta z tytułu wcześniejszej zapłaty zobowiązania VAT z rachunku VAT przedstawia poniższy przykład liczbowy.

Z = 1.000.000 zł (kwota zobowiązania w podatku VAT za listopad 2018 r.)

15 grudnia 2018 r. – zapłata zobowiązania za listopad 2018 r.

n = 10 (25 – 15)

r = 1,5% (stopa referencyjna NBP obowiązująca 13.12.2018 r.)

S = 1.000.000 × 1,5% × 10/360

S = 417 zł (kwota obniżenia zobowiązania VAT)

Jak wskazuje powyższy przykład, obniżka jest kwotowo niewielka, a wiąże się z istotnie zwiększonym nakładem pracy po stronie podatnika, który musi wcześniej przygotować i wysłać rozliczenie VAT, a dodatkowo posiadać wystarczająco dużo środków na rachunku VAT na pokrycie całej kwoty zobowiązania.

Przepisy nie precyzują, w jaki sposób podatnik powinien z technicznego punktu widzenia wyegzekwować obniżenie zobowiązania podatkowego – czy poprzez pomniejszenie kwoty zobowiązania wpłacanej na rachunek urzędu skarbowego, czy też wpłata powinna nastąpić w pełnej wysokości wynikającej z deklaracji, zaś urząd dokona zwrotu kwoty obniżającej zobowiązanie. Z jednej strony przepisy mówią o „obniżeniu zobowiązania podatkowego”, co przemawiałoby za pierwszym rozwiązaniem, zaś z drugiej strony, warunkiem obniżki jest zapłata zobowiązania podatkowego z tytułu VAT w całości z rachunku VAT. Do kwestii tej niestety nie odniosło się MF w objaśnieniach podatkowych z 29 czerwca 2018 r.<sup>8</sup>. Z kolei z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej

8 Opublikowane przez MF 12 lipca 2018 r., dalej: objaśnienia podatkowe MF z 29 czerwca 2018 r.

u.p.t.u. w zakresie MPP wskazano: „W celu skorzystania z obniżenia z tytułu dokonania przed obowiązującym terminem zapłaty zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług z rachunku VAT, podatnik jest obowiązany dokonywać zapłaty kwoty zobowiązania podatkowego z tytułu podatku wynikającej z deklaracji podatkowej, czyli w pełnej wysokości, przed obowiązującym terminem”<sup>9</sup>.

Należy także wskazać, że w związku z omawianymi regulacjami, choć zakładały to pierwsze wersje projektów, to zmianie nie uległy przepisy o.p. dotyczące wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 o.p.). Mimo to należy przyjąć, że ze względu na obowiązywanie art. 108d u.p.t.u. zobowiązanie podatkowe za dany okres z tytułu VAT wygasa w całości, pomimo zastosowania możliwości jego obniżenia na podstawie tego przepisu, jeśli organ podatkowy otrzymał wpłatę w całości z rachunku VAT przed ustawowym terminem zapłaty VAT. Stosowane powinno być więc pierwsze rozwiązanie.

Dodatkowo, w deklaracji składanej dla potrzeb rozliczenia podatku VAT (odpowiednio VAT-7 i VAT-7K) została wprowadzona nowa pozycja, która dotyczy zadeklarowania przez podatnika, czy korzysta z obniżenia zobowiązania podatkowego w związku z wcześniejszą zapłatą, jednak bez podania kwoty obniżki.

Brak wymogu podania kwoty skonta wynikać może z faktu, że nie zawsze podatnik w tym samym dniu składa deklarację i dokonuje wpłaty podatku VAT na rachunek urzędu skarbowego. Będzie to jedynie informacja dla organu podatkowego, że podatnik wyraził zamiar skorzystania z obniżki, ale jego realizacja i prawidłowość kalkulacji kwoty obniżki będzie wymagała analizy dokonanej wpłaty.

W kwestii zastosowania przepisów o obniżeniu zobowiązania VAT w związku z jego wcześniejszą zapłatą z rachunku VAT, podatnik chciał się upewnić, czy możliwa jest częściowa płatność zobowiązania VAT z rachunku VAT, do wysokości środków na nim zgromadzonych. Zagadnienie to jest wprost uregulowane w przepisach, gdyż art. 108d ust. 1 u.p.t.u. wymaga wpłaty kwoty zobowiązania w całości z rachunku VAT. Tak również stwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 18 maja 2018 r.<sup>10</sup>, uznając, że brak jest możliwości zastosowania obniżki na podstawie art. 108d u.p.t.u. w przypadku, gdy tylko część kwoty zobowiązania VAT wynikającego z deklaracji zostanie zapłacona przed terminem z rachunku VAT (do wysokości środków posiadanych na tym rachunku), podczas gdy pozostała część zostanie wpłacona z rachunku rozliczeniowego podatnika: „Powyższa regulacja wyklucza zatem możliwość skorzystania z prawa do obniżenia kwoty zobowiązania w sytuacji, gdy podatnik nie dysponuje na rachunku VAT środkami wystarczającymi dla pokrycia zobowiązania w całości. Nie jest bowiem możliwe pokrycie zobowiązania w części z rachunku VAT oraz w części z innego rachunku należącego do spółki, przy jednoczesnym zachowaniu prawa do obniżenia kwoty zobowiązania, o którym mowa w art. 108d ust. 1 ustawy zmieniającej”.

Zagadnieniem kontrowersyjnym jest skorzystanie z obniżenia zobowiązania VAT w sytuacji, gdy płatności dokonuje się z rachunku VAT w kilku transzach (w różnych terminach, ale przed obowiązującym terminem zapłaty) bądź z kilku rachunków VAT podatnika. Zdaniem autorów, zakładając, że cała kwota zobowiązania VAT ostatecznie zostanie wpłacona przed terminem zapłaty podatku,

podatnik powinien być uprawniony do skorzystania z ulgi. Przepisy nie wymagają bowiem, aby zapłata zobowiązania VAT nastąpiła jednorazowo czy z jednego rachunku VAT. Wiele firm (w szczególności firmy wielooddziałowe) posiada więcej niż jeden rachunek rozliczeniowy, często w różnych bankach. Dlatego mogą one posiadać środki pochodzące z wpłat od nabywców w MPP na różnych rachunkach VAT.

Jednocześnie przepisy nie przewidują możliwości przekazywania środków między rachunkami VAT w różnych bankach. Podatnik jest wówczas zmuszony dokonywać wpłaty zobowiązania VAT w częściach, z kilku rachunków VAT. Niezasadne byłoby odebranie w takiej sytuacji podatnikowi przysługujących w przepisach benefitów z tytułu wcześniejszej zapłaty zobowiązania. Niestety w tym zakresie stanowisko negatywne zaprezentowane zostało przez MF w objaśnieniach podatkowych z 29 czerwca 2018 r.: „Wprowadzono również możliwość obniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku VAT, jeżeli zapłata całości zobowiązania następuje jednorazowo w całości z rachunku VAT”. Uważamy, że MF dokonało nadinterpretacji przepisów i podatnicy mieliby szanse na pozytywne rozstrzygnięcie sporu w tym zakresie w postępowaniu sądowo-administracyjnym.

Inną kwestią budzącą wątpliwości jest w ocenie autorów potraktowanie kwoty obniżki zobowiązania podatkowego w podatku VAT, przyznanej podatnikowi na podstawie art. 108d u.p.t.u., jako przychodu dla celów rozliczeń podatków dochodowych. Tego rodzaju przysporzenie co do zasady mieści się w definicji przychodów w przepisach o podatkach dochodowych i żaden przepis wprost nie

9 Druk sejmowy nr 1864, *op. cit.*

10 Sygn. 0114-KDIP1-1.4012.104.2018.2.KBR, Legalis.

wyłącza takiej ulgi z tych definicji. Ministerstwo Finansów przyjęło w tej kwestii korzystne dla podatników stanowisko, z którego wynika, że obniżenie kwoty zobowiązania podatkowego w tej sytuacji nie stanowi przychodu dla celów podatków dochodowych. W objaśnieniach podatkowych z 29 czerwca 2018 r. uznano, że „Zastosowanie obniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku VAT z tytułu wcześniejszej jednorazowej zapłaty w całości z rachunku VAT nie powoduje powstania przychodu dla celów podatków dochodowych z tego tytułu. Rozwiązanie to jest skierowane do podatników podatku VAT bez wyodrębniania określonej grupy podmiotów tego podatku”. Jakkolwiek wątpliwa jest podstawa prawna powyższego stwierdzenia, to podatnicy mogą bezpiecznie stosować się do takiego stanowiska wyrażonego w objaśnieniach MF z uwagi na moc ochronną wynikającą dla nich z art. 14n par. 4 w zw. z art. 14k-14m o.p.

Problem praktyczny związany z zastosowaniem „skonta” z tytułu wcześniejszej zapłaty zobowiązania VAT wystąpi w sytuacji, gdy z jakiegoś powodu dojdzie do korekty rozliczenia VAT za dany okres, w wyniku której okaże się, że kwota zobowiązania została zaniżona i powstała zaległość podatkowa. Wówczas, oprócz wpłaty kwoty zaniżającej zobowiązanie VAT, podatnik będzie zobowiązany wpłacić również uzyskaną uprzednio obniżkę wraz z dsetkami. Nie ma znaczenia, czy korekta rozliczenia jest dokonana samodzielnie przez podatnika, czy też przez organ podatkowy.

### 5. Ochrona nabywcy w faktoringu

Kwestią budzącą wątpliwości w zakresie możliwości skorzystania przez nabywcę towarów lub usług z ochrony na podstawie art. 108c ust. 1 i 2 u.p.t.u. (tj. braku sankcji VAT, solidarnej odpowiedzialności za VAT należny w przypadku towarów wrażliwych oraz braku stosowania podwyższonej stopy odsetek) jest sytuacja zapłaty przez dłużnika na rachunek innego podmiotu niż dostawca, np. w związku z wykorzystaniem finansowania transakcji w formie faktoringu, gdy faktor (bank) przejął wierzytelność wynikającą z faktury. Technicznie taka wpłata jest możliwa do realizacji za pomocą komunikatu przelewu, tj. kwota odpowiadająca kwocie podatku VAT trafi na rachunek VAT faktora. Jednak powstaje pytanie, czy spełnione są wówczas przesłanki, które pozwolą uznać, że doszło do zastosowania MPP, a tylko w takim przypadku preferencje są uruchamiane. Wątpliwość wynika z faktu, że w takiej sytuacji podatnik będący dłużnikiem (nabywca towarów lub usług udokumentowanych fakturą) nie płaci należności wynikającej z faktury lecz kwotę wierzytelności, którą nabył faktor. Podstawowy przepis wprowadzający MPP (art. 108a ust. 1 u.p.t.u.) stanowi wyraźnie, że taka możliwość istnieje „przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury”. Jest to kolejny przykład niedopatrzenia ustawodawcy, zaś kwestia ta nie została też poruszona w objaśnieniach podatkowych z 29.6.2018 r. Należy mieć nadzieję, że MF w tym przypadku zastosuje wykładnię celowościową korzystną dla podatników, analogicznie jak uczyniło w przypadku przepisów dotyczących uwolnienia się faktora od solidarnej odpowiedzialności,

w sytuacji, gdy dokona płatności w MPP na rzecz faktoranta wcześniej niż otrzyma wpłatę od dłużnika.

Innym przykładem problematycznym w kontekście korzyści wynikających z zastosowania płatności w MPP jest sytuacja, w której nabywca wprawdzie podaje konkretną fakturę, dokonując płatności w MPP, natomiast sprzedawca zalicza tę płatność na poczet innej najstarszej wymagalnej wierzytelności. Jeśli strony ustaliły w tym zakresie stosowanie art. 451 k.c., to wierzyciel ma do tego prawo i zasad tych nie mogą modyfikować przepisy prawa podatkowego. Mogą w tym zakresie powstać spory między podatnikami na gruncie prawa cywilnego, zależnie od zapisów konkretnych umów. Wątpliwości wynikają z brzmienia art. 108c ust. 1 u.p.t.u., który stanowi, że nie stosuje się określonych regulacji sankcyjnych u.p.t.u. „do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury, zapłaconej z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności”. W konsekwencji powstaje wątpliwość, czy w istocie można mówić o zapłacie konkretnej faktury wskazanej przez nabywcę w komunikacie przelewu, jeśli wierzyciel zaliczył płatność na poczet innej wierzytelności. Jedynie wykładnia celowościowa może dostarczać argumentów przemawiających za zachowaniem ochrony przez nabywcę, gdyż w istocie jego zamiarem była płatność za wskazaną przez niego fakturę, a dodatkowo cel systemu MPP został osiągnięty, gdyż kwota wpłaconego VAT wpłynęła na rachunek VAT dostawcy, a zatem nie została narażona na wyprowadzenie jej z systemu podatku VAT.



Artykuł pochodzi z książki J. Fornalik i M. Przybylskiego „Mechanizm podzielonej płatności w pytaniach i odpowiedziach”, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17790-mechanizm-podzielonej-platnosci-w-pytaniach-i-odpowiedziach-janina-fornalik>





AKADEMIA

[www.rbakademia.pl](http://www.rbakademia.pl)



## SZKOLENIA WYJAZDOWE

**Dokumentacja cen  
transferowych w 2019  
oraz planowane zmiany  
na 2020 rok**

Mrągowo, Hotel Mrągowo,  
17-19 lipiec 2019

### Kontakt

Anna Brzustowska

Starszy Manager

T: +48 533 339 817

E: [szkolenia@russellbedford.pl](mailto:szkolenia@russellbedford.pl)

### Dr Maciej Chakowski

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, adiunktem i wykładowcą 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 wykładowcą 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 energetyce. 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 zatrudniania 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, praca tymczasowa, agencje pracy tymczasowej, pracodawca, pracownik, umowa o pracę, Kodeks pracy, Kodeks cywilny, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



## PRACA TYMCZASOWA W POLSKIM USTAWODAWSTWIE

Agencje pracy tymczasowej stają się coraz bardziej popularnym sposobem na prowadzenie działalności gospodarczej. Modele biznesowe oparte o swoiste wypożyczanie pracowników innym podmiotom notują w ostatnim czasie gwałtowny przyrost także w Polsce. Dla porównania – pod koniec 2013 r. było ich 4,5 tys., w 2016 r. już 7,5 tys., a w pierwszym kwartale 2019 r. ponad 8,5 tys. Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie ram prawnych zjawiska pracy tymczasowej, ze szczególnym uwzględnieniem praw i obowiązków nakładanych przez ustawodawcę na podmioty zajmujące się pośrednictwem pracy, a także na podmioty korzystające z tego typu usług.

### Wprowadzenie

Pierwsze agencje pracy tymczasowej zaczęły pojawiać się w Europie w pierwszej połowie XX w. Prekursorami tego typu opcji biznesowych były Francja oraz Hiszpania. W USA pierwsza agencja pracy tymczasowej została założona w 1948 r., gdzie obecnie jest ich najwięcej na świecie, z 39% udziałem w lokalnym rynku pracy. Aktualnie status prawny agencji pracy tymczasowej, a także pracowników tymczasowych w Unii Europejskiej jest zharmonizowany. Przyczynkiem ku prawnej standaryzacji tego zjawiska było wydanie dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/104/WE z 19 listopada 2008 r. w sprawie pracy tymczasowej<sup>1</sup>. Państwa członkowskie zostały zobligowane do transponowania treści tej dyrektywy do krajowych porządków prawnych do 5 listopada 2011 r. Postanowienia wska-

zanej dyrektywy mają zastosowanie tylko do pracowników zatrudnionych w agencji pracy tymczasowej w formie umowy o pracę lub innej pod warunkiem, iż osoba zatrudniona pozostaje z tą agencją w stosunku pracy.

Regulacja pracy tymczasowej ujęta została w polskim porządku prawnym wcześniej niż dokonał tego unijny legislator. Miarodajną w tym aspekcie pozostaje ustawa z 9 lipca 2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych<sup>2</sup> (dalej u.p.t.). Zawarte w niej zostały zasady zatrudniania pracowników tymczasowych przez firmy posiadające przymiot agencji pracy tymczasowej, które współpracują z innymi przedsiębiorcami, którzy uzyskują cechę pracodawcy użytkownika w rozumieniu wyżej wskazanej ustawy. Na uwagę zasługuje wielokrotność nowelizacji tego aktu prawnego, z których największe znaczenie miała ta, która weszła w życie 1 czerwca 2017<sup>3</sup> r.

1 Dz.Urz. UE L 327.

2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 594.

3 Dz.U. 2016 poz. 360.

Najważniejsze zmiany, które zostały wprowadzone, to ograniczenie maksymalnego okresu wykonywania pracy tymczasowej, dodatkowe obowiązki nałożone na pracodawcę użytkownika oraz agencję pracy tymczasowej, zmodyfikowane metody obliczania wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy, a także zaostreżenie kar z tytułu naruszenia przepisów ustawy.

### Ogólna charakterystyka pracy tymczasowej

Praca tymczasowa jest specyficzną formą zatrudnienia, łączącą w sobie trzy podmioty:

- pracownika zatrudnionego przez agencję pracy tymczasowej;
- agencję pracy tymczasowej, która zatrudnia pracownika, będąc w stosunku do niego pracodawcą właściwym i kierując go do pracy do pracodawcy użytkownika;
- pracodawcę użytkownika, na rzecz którego skierowany pracownik wykonuje realne czynności.

Agencja pracy tymczasowej jest niczym innym, jak agencją zatrudnienia w rozumieniu ustawy z 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy<sup>4</sup> (dalej: u.p.z.). Jednostka taka charakteryzuje się świadczeniem usług z zakresu pośrednictwa pracy, doradztwa personalnego, a także kierowania osób do wykonywania pracy tymczasowej. Ten ostatni element jest działalnością regulowaną i wymaga wpisu do odpowiedniego rejestru<sup>5</sup> podmiotów prowadzących agencje zatrudnienia. W art. 19d ust. 1 pkt 1 u.p.z. wskazuje się, iż agencja zatrudnienia nie może pobierać od osób, które korzystały z jej usług opłat innych niż faktycznie poniesione koszty na dojazd i powrót do osoby skierowanej, wydanie wizy, badania lekarskie oraz tłumaczenia dokumentów. Co ma szczególne znaczenie w przypadku aktualnego trendu zatrudniania cudzoziemców.

W społeczeństwie częstokroć dochodzi do trudności w odróżnieniu działalności polegającej na definitywnym wykonywaniu pracy tymczasowej od tzw. outsourcingu. W relacji outsourcingu występują dwie strony umowy: outsourcer – firma zewnętrzna oraz insourcer – firma zlecająca wykonanie podmiotowi zewnętrznemu.

Główną cechą różnicującą outsourcing pracowniczy od pracy tymczasowej jest brak bezpośredniego i stałego podporządkowania wykonawców w stosunku do podmiotu zlecającego wykonanie usługi – co jest charakterystyczne dla stosunków pracy. Jednakże ciekawostką jest możliwość przyznania insourcerowi pośredniego i krótkotrwałego zwierzchnictwa nad pracownikami outsourcera w przypadku skierowania ich do insourcera. Potwierdzone to zostało w wyroku Sądu Najwyższego z 27 stycznia 2016 r.<sup>6</sup>

### Prześlanki podmiotowe i przedmiotowe relacji pracy tymczasowej

Pracownikiem tymczasowym jest pracownik zatrudniony przez agencję pracy tymczasowej wyłącznie w celu wykonywania pracy tymczasowej na rzecz i pod kierownictwem pracodawcy użytkownika, jak zostało to określone w art. 2 pkt 2 u.p.t. Definicję pracownika tymczasowego należy korelować z definicją pracownika zawartą w art. 2 ustawy z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy<sup>7</sup> (dalej k.p.), z którego wynika, iż pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. W u.p.t. przewidziano możliwość dla agencji pracy tymczasowej kierowania osoby niebędącej pracownikiem tej agencji do wykonywania pracy tymczasowej na podstawie umowy prawa cywilnego. Zatem w zakresie definicyjnym pojęcia pracownika agencji pracy tymcza-

sowej nie ma miejsca dla osób zatrudnionych na umowach cywilnoprawnych.

Pracodawcą użytkownikiem jest pracodawca lub podmiot niebędący pracodawcą w rozumieniu k.p., wyznaczający pracownikowi skierowanemu przez agencję pracy tymczasowej zadania i kontrolujący ich wykonanie. Z powyższego wynika, że cechą pracodawcy użytkownika będzie również posiadał przedsiębiorca, który zawarł umowę z agencją pracy tymczasowej, wyznaczył zadania i kontroluje wykonywanie pracy przez osoby zatrudnione na podstawie umów cywilnoprawnych przez agencję pracy tymczasowej.

Sam fakt podporządkowania pracownika tymczasowego agencji pracy tymczasowej polegać będzie na obowiązku rozpoczęcia pracy u pracodawcy użytkownika i będzie stanowić główny obowiązek ciążyący na pracowniku tymczasowym. Pozostałe elementy stosunku pracy niejako z mocy prawa zostają oddelegowane na pracodawcę użytkownika w zakresie faktycznego kontrolowania prawidłowości wykonywania ustalonej pracy. W praktyce może dojść do sytuacji, gdy osoba zatrudniona na umowie cywilnoprawnej w agencji pracy tymczasowej faktycznie będzie spełniać cechy stosunku pracy w rozumieniu art. 22 § 1 k.p., a zatem teoretycznie nie będzie można wyłączyć w stosunku do takiej osoby norm wynikających z art. 22 § 1<sup>1</sup>. W uchwale<sup>8</sup> Sądu Najwyższego z 12 grudnia 2011 r. wskazano, że zastosowanie przepisu art. 22 § 1<sup>1</sup> nie jest wyłączone do zatrudnienia osób skierowanych do pracy tymczasowej na podstawie umowy prawa cywilnego. W takiej sytuacji dochodzi do faktycznego przekwalifikowania stosunku cywilnoprawnego na stosunek pracy.

Odnotować należy, że w art. 2 pkt 3 u.p.t. wskazuje się, że pracą tymczasową jest

4 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1265.

5 <http://stor.praca.gov.pl/portal/#/kraz/wyszukiwarka> - internetowy katalog agencji zatrudnienia.

6 Sygn. akt I PK 21/15.

7 T.j. Dz.U. 2018 poz. 917.

8 Sygn. akt I UZP 6/11.

wykonywanie na rzecz pracodawcy użytkownika zadań:

- o charakterze sezonowym, okresowym, doraźnym lub
- których terminowe wykonanie przez pracowników zatrudnionych przez pracodawcę użytkownika nie byłoby możliwe lub
- których wykonanie należy do obowiązków nieobecnego pracownika zatrudnionego przez pracodawcę użytkownika.

W art. 8 u.p.t. został przedstawiony katalog prac wyłączonych dla pracowników tymczasowych, do których należą prace:

- szczególnie niebezpieczne, w rozumieniu przepisów wydanych na podstawie art. 237<sup>15</sup> k.p.;
- na stanowisku pracy, na którym jest zatrudniony pracownik pracodawcy użytkownika, w okresie uczestniczenia tego pracownika w strajku;
- tego samego rodzaju co praca wykonywana przez pracownika pracodawcy użytkownika, z którym został rozwiązany stosunek pracy z przyczyn nie dotyczących pracowników w okresie ostatnich 3 miesięcy poprzedzających przewidywany termin rozpoczęcia wykonywania pracy tymczasowej przez pracownika tym-

czasowego, jeżeli taka praca miałaby być wykonywana w jakiegokolwiek jednostce organizacyjnej pracodawcy użytkownika położonej w gminie, na terenie której znajduje się lub znajdowała się jednostka organizacyjna, w której był zatrudniony zwolniony pracownik;

- wymagające uzbrojenia pracownika ochrony w broń palną bojową lub przedmioty przeznaczone do obywatelniancia osób za pomocą energii elektrycznej, których posiadanie wymaga uzyskania pozwolenia, o którym mowa w ustawie z 21 maja 1999 r. o broni i amunicji<sup>9</sup>.

### Pozostałe ważne elementy pracy tymczasowej

W art. 20 u.p.t. wskazuje się, że agencja praca tymczasowej może skierować pracownika tymczasowego do wykonywania pracy tymczasowej na rzecz jednego pracodawcy użytkownika przez okres nieprzekraczający łącznie 18 miesięcy w okresie obejmującym 36 kolejnych miesięcy. Z kolei pracodawca użytkownik może korzystać z pracy tego samego pracownika tymczasowego również przez okres nieprzekraczający łącznie 18 miesięcy w okresie obejmującym 36 kolejnych miesięcy.

W art. 12 u.p.t. ujęto zakaz zawierania postanowień umownych pomiędzy pracodawcą użytkownikiem a agencją pracy tymczasowej, mających na celu wyłączenie możliwości zatrudnienia pracownika tymczasowego jako pracownika już u pracodawcy użytkownika. Klauzula taka *ex lege* będzie obarczona sankcją nieważności.

Podstawą nawiązania stosunku pracy pomiędzy agencją pracy tymczasowej a pracownikiem tymczasowym jest wyłącznie umowa o pracę na czas określony, jak przewidziano w art. 7 u.p.t.

### Podsumowanie

Rozwijający się polski rynek pracy, co jest bezspornie wskaźnikiem wzrostu gospodarczego, od dłuższego czasu boryka się z niedoborem rąk do pracy. Poszukiwanie pracowników sprawia firmom wiele kłopotów, a przede wszystkim dodatkowych nakładów finansowych. W związku z zaistniałą sytuacją rynek niejako wtórnie kreuje podmioty, które tworzą modele biznesowe oparte tylko na rekrutacji pracowników i zatrudnianiu ich w formie pracowników tymczasowych, by później skierować do pracodawców użytkowników. Owe zaszczości biznesowe wymagają stosownych regulacji, które zostały zarysowane w tym opracowaniu, wskazując najbardziej newralgiczne i budzące niepewność momenty.

<sup>9</sup> Dz.U. 2019 poz. 284.

### Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

### Temporary work in Polish legislation

Temporary work agencies are becoming an increasingly popular way to do business. Business models based on specific lending of employees to other entities have recently recorded rapid growth also in Poland. For comparison, at the end of 2013 there were 4,500, in 2016 there were 7,500, and today there are over 8,500 of them. The aim of this study is to approximate the legal framework of the temporary work phenomenon, with particular emphasis on the rights and obligations imposed by the legislator on entities dealing with job brokerage, as well as on entities using such services.

Zapraszamy

ODWIEDŹ NASZĄ STRONĘ WWW,  
ZAREJESTRUJ SIĘ I KORZYSTAJ  
Z NIŻSZYCH CEN SZKOLEŃ I KONFERENCJI

**Potrzebujesz szkoleń, kursów lub usług doradczych?**

Wszystkie nasze usługi dofinansowane są z funduszy europejskich i z krajowego fundusz szkoleniowego

Temat:  Kategoria:  **Szukaj**

Potrzebujesz podpowiedzi? Szukaj wg kategorii, miasta lub przejdź do wyszukiwarki zaawansowanej

**V KONFERENCJA KADRY I PŁACE 2019 - REWOLUCYJNE ZMIANY**  
[więcej](#)

**AKTUALNOŚCI**

Katalog szkoleń finansowych, controllingowych i informatycznych kwiecień-czerwiec 2019

Obniżenie stawki CIT - co oznacza dla małych firm?

Katalog szkoleń kadrowo-płacowych kwiecień-czerwiec 2019

[przejdź do aktualności](#)

**NAJBLIŻSZE SZKOLENIA**

Zmiany w podatku od towarów i usług (VAT) w 2019 roku (1517KT)  
13 marca 2019 - 13 marca 2019

Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) - najnowsze przepisy (1515LU)  
13 marca 2019 - 13 marca 2019

**V KONFERENCJA KADRY I PŁACE 2019 - REWOLUCYJNE ZMIANY**  
[więcej](#)

**AKTUALNOŚCI**

Katalog szkoleń finansowych, controllingowych i informatycznych kwiecień-czerwiec 2019

Obniżenie stawki CIT - co oznacza dla małych firm?

Katalog szkoleń kadrowo-płacowych kwiecień-czerwiec 2019

[przejdź do aktualności](#)

**NAJBLIŻSZE SZKOLENIA**

Zmiany w podatku od towarów i usług (VAT) w 2019 roku (1517KT)  
13 marca 2019 - 13 marca 2019

Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) - najnowsze przepisy (1515LU)  
13 marca 2019 - 13 marca 2019

[www.rbakademia.pl](http://www.rbakademia.pl)

tel: 22 276 61 84

| [szkolenia@russellbedford.pl](mailto:szkolenia@russellbedford.pl)



**Michał Wasilenko**

Adwokat, Associate w Departamencie Prawnym. Z kancelaria Russell Bedford związany od 2018 roku. 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:** prawo, spółka, grupa spółek, interes, prawo spółek, Kodeks spółek handlowych, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## INTERES SPÓŁKI W GRUPIE SPÓŁEK

Dokonanie oceny aktualnie obowiązujących przepisów dotyczących interesów spółki w grupie kapitałowej wymaga uwzględnienia dwóch aspektów – czy obecne przepisy pozwalają przedsiębiorcom na sprawne zarządzanie grupą oraz czy regulacje te w dostateczny sposób chronią osoby trzecie. Ustawa z 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych<sup>1</sup> nie zapewnia instrumentów zarządzania holdingiem, ani nie chroni podmiotów zewnętrznych, potencjalnie zagrożonych istnieniem i działalnością grupy spółek. Zgodnie z obowiązującym prawem członkowie organów spółek są zobligowani do podejmowania działań wyłącznie w interesie spółki, którą zarządzają. Autor wskazuje w poniższym opracowaniu, dlaczego pożądanym byłoby wprowadzenie do k.s.h. nowego pojęcia prawnego – „interesu grupy”.

### 1. Wprowadzenie

Podjęcie rozważań na temat interesu spółki uczestniczącej w grupie spółek w polskim prawie handlowym<sup>2</sup> wymaga spojrzenia na zagadnienie z punktu widzenia różnych kategorii interesów występujących w każdej grupie kapitałowej. Są to: interes spółki dominującej (spółki matki), interes spółki zależnej (spółki córki), interes grupy spółek (jako całości), interes wspólników spółki uczestniczącej w grupie spółek oraz interes wierzycieli spółki uczestniczącej w grupie spółek<sup>3</sup>. Współcześnie wiele organizacji gospodarczych działa w postaci grup kapitałowych, które realizują wspólną strategię gospodarczą. Taka grupa

działa jak jedno przedsiębiorstwo, chociaż wykorzystuje w tym celu wiele powiązanych ze sobą, ale zachowujących odrębność prawną komponentów. Istota grupy spółek polega na jej organizacji, wykorzystującej wyposażoną w osobowość prawną spółkę (co do zasady) kapitałową, z zastosowaniem zasady ograniczonej odpowiedzialności wspólników. Umożliwia to przede wszystkim racjonalne zarządzanie ryzykiem. Ponadto zapewnia spółce dominującej, która wywiera aktywny wpływ na działalność spółek zależnych, taką samą ochronę, co pasywnemu inwestorowi, zaś wspólnikom spółki dominującej niejako podwójną ochronę. Mimo to w większości czołowych systemów prawnych

1 Ustawa z 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2019 poz. 505, zwana dalej k.s.h.

2 W miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” nr 4 (2018), s. 40, ukazał się artykuł P. Lacha *Interes spółki w polskim prawie spółek*; ciekawe ujęcie tego tematu skłoniło autora niniejszego tekstu do omówienia problematyki niejako powiązanej, zawężając zakres tematyki interesu spółek do interesu w grupie spółek.

3 A. Szumański, *Spór wokół roli interesu grupy spółek i jego relacji w szczególności do interesu własnego spółki uczestniczącej w grupie*, PPH 2010, Nr 5, s. 10.

regulacja zagadnień związanych z funkcjonowaniem grup kapitałowych jest nikła i ogranicza się do przeciwdziałania zjawiskom patologicznym<sup>4</sup>.

## 2. Polskie prawo grup spółek

Modele dotyczące uregulowania prawa grup spółek podzielić można na dwa rodzaje. Pierwszy model to regulacja kompleksowa i wyczerpująca, zaś drugi to szczątkowa i pozostawiająca pole interpretacji praktyce i orzecznictwu<sup>5</sup>. Pierwszy model zastosował ustawodawca niemiecki, wprowadzając szczególną regulację, jaką jest prawo koncernowe (Konzernrecht). W systemie prawa francuskiego, szwajcarskiego i krajów z porządkiem prawnym *common law* zastosowany został drugi model, wprowadzający rozwiązania odnoszące się wyłącznie do zjawisk patologicznych, np. nadużycia formy prawnej spółki. Problematykę próbowano uregulować również na poziomie prawa unijnego, jednak prace nie zostały ukończone, a sam projekt nie uzyskał nawet statusu oficjalnego projektu Rady Wspólnot Europejskich<sup>6</sup>.

Polski ustawodawca zastosował model szczątkowej regulacji prawa spółek<sup>7</sup>. Przejawia się on przede wszystkim w ograniczeniu do zdefiniowania stosunku zależności i dominacji (art. 4 § 1 pkt 4 lit. a-f ustawy z 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych<sup>8</sup> - dalej k.s.h.), ustanowienia obowiązku informowania o stosunku dominacji i sankcji za niedopełnienie tego obowiązku (art. 6 k.s.h.) oraz wyznaczenia ram przedmiotowych umów holdingowych (art. 7 § 1 k.s.h.). Artykuł 4 § 1 pkt 4 k.s.h. określa stosunek dominacji i stosunek zależności. Definiuje także stosunki powiązania. W ten sposób doszło do regulacji zagadnienia powią-

zań holdingowych. Zgodnie z powołanym przepisem spółka dominująca to spółka handlowa w przypadku gdy:

a) dysponuje bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, także jako zastawnik albo użytkownik, bądź w zarządzie innej spółki kapitałowej (spółki zależnej), także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub

b) jest uprawniona do powoływania lub odwoływania większości członków zarządu innej spółki kapitałowej (spółki zależnej) albo spółdzielni (spółdzielni zależnej), także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub

c) jest uprawniona do powoływania lub odwoływania większości członków rady nadzorczej innej spółki kapitałowej (spółki zależnej) albo spółdzielni (spółdzielni zależnej), także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub

d) członkowie jej zarządu stanowią więcej niż połowę członków zarządu innej spółki kapitałowej (spółki zależnej) albo spółdzielni (spółdzielni zależnej), lub

e) dysponuje bezpośrednio lub pośrednio większością głosów w spółce osobowej zależnej albo na walnym zgromadzeniu spółdzielni zależnej, także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub

f) wywiera decydujący wpływ na działalność spółki kapitałowej zależnej albo spółdzielni zależnej, w szczególności na podstawie umów określonych w art. 7 k.s.h.

Na marginesie warto wskazać, że struktury holdingowe określa również ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>9</sup> (dalej u.o.r.). Art. 3 ust. 1 pkt 37

u.o.r. określa jednostkę dominującą jako jednostkę będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, sprawującą kontrolę nad jednostką zależną, w szczególności:

a) posiadającą bezpośrednio lub pośrednio większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym jednostki zależnej, także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej, lub

b) będącą udziałowcem jednostki zależnej i uprawnioną do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej w sposób samodzielny lub przez wyznaczone przez siebie osoby lub jednostki na podstawie umowy zawartej z innymi uprawnionymi do głosu, posiadającymi na podstawie statutu lub umowy spółki, łącznie z jednostką dominującą, większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym, lub

c) będącą udziałowcem jednostki zależnej i uprawnioną do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących tej jednostki zależnej, lub

d) będącą udziałowcem jednostki zależnej, której więcej niż połowę składu organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących w poprzednim roku obrotowym, w ciągu bieżącego roku obrotowego i do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy stanowią osoby powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach tej jednostki zależnej, chyba że inna jednostka lub osoba ma w stosunku do tej jednostki zależnej prawa, o których mowa w lit. a, c lub e, lub

4 M. Olechowski, *Interes spółki kapitałowej wobec relacji kontraktowych w grupie spółek (zagadnienia wybrane)* [w:] M. Modrzejewska (red.), *Prawo handlowe XXI wieku. Czas stabilizacji, ewolucji czy rewolucji*. Księga jubileuszowa Profesora Józefa Okolskiego, Warszawa 2010, s. 669.

5 R.L. Kwaśnicki, *Prawo holdingowe - uwagi do projektu nowelizacji kodeksu spółek handlowych*, PPH 2011, Nr 3, s. 22.

6 Tamże, s. 22. Odnośnie do Projektu Dziewiątej Dyrektywy Unii Europejskiej o prawie koncernowym z 1985 r.

7 S. Włodyka (red.), *System Prawa Handlowego*, t. 2, Warszawa 2012, s. 1567.

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

9 T.j. Dz.U. 2018 poz. 395.

e) będącą udziałowcem jednostki zależnej i uprawnioną do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej, na podstawie umowy zawartej z tą jednostką zależną albo statutu lub umowy tej jednostki zależnej.

Pojęcie spółki dominującej i odpowiednio zależnej uregulowano również w ustawie z 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów<sup>10</sup> (dalej u.o.k.k.). Zgodnie z treścią zawartą w art. 4 pkt 3 powołanej ustawy, za przedsiębiorcę dominującego uważa się przedsiębiorcę, który posiada kontrolę nad innym przedsiębiorcą. Z kolei pojęcie przejęcia kontroli zostało zdefiniowane w art. 4 pkt 4 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów i należy przez nie rozumieć wszelkie formy bezpośredniego lub pośredniego uzyskania przez przedsiębiorcę uprawnień, które osobno albo łącznie, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności prawnych lub faktycznych, umożliwiają wywieranie decydującego wpływu na innego przedsiębiorcę lub przedsiębiorców. Uprawnienia takie tworzą w szczególności:

a) dysponowanie bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, także jako zastawnik albo użytkownik, bądź w zarządzie innego przedsiębiorcy (przedsiębiorcy zależnego), także na podstawie porozumień z innymi osobami;

b) uprawnienie do powoływania lub odwoływania większości członków zarządu lub rady nadzorczej innego przedsiębiorcy (przedsiębiorcy zależnego), także na podstawie porozumień z innymi osobami;

c) członkowie jego zarządu lub rady nad-

zorczej stanowiący więcej niż połowę członków zarządu innego przedsiębiorcy (przedsiębiorcy zależnego);

d) dysponowanie bezpośrednio lub pośrednio większością głosów w spółce osobowej zależnej albo na walnym zgromadzeniu spółdzielni zależnej, także na podstawie porozumień z innymi osobami,

e) prawo do całego albo do części mienia innego przedsiębiorcy (przedsiębiorcy zależnego);

f) umowa przewidująca zarządzanie innym przedsiębiorcą (przedsiębiorcą zależnym) lub przekazywanie zysku przez takiego przedsiębiorcę<sup>11</sup>.

Artykuł 6 k.s.h. kreuje po stronie spółki dominującej obowiązek polegający na zawiadomieniu spółki kapitałowej zależnej o powstaniu stosunku dominacji. Obowiązek ten obwarowany jest dwutygodniowym terminem, którego bieg rozpoczyna się od dnia powstania tego stosunku, pod rygorem zawieszenia wykonywania prawa głosu z akcji albo udziałów spółki dominującej reprezentujących więcej niż 33% kapitału zakładowego spółki zależnej. Dokonanie zawiadomienia spółki zależnej może przybrać dowolną formę i jest skuteczne z chwilą, gdy doszło do adresata (spółki zależnej) w taki sposób, że mógł on się zapoznać z jego treścią. Odnosząc się do formy dokonania zawiadomienia, należy mieć zawsze na względzie konieczność udowodnienia przez spółkę dominującą faktu dokonania zawiadomienia spółki zależnej (np. potwierdzenie odbioru listu, potwierdzenie odbioru faksu). Możliwe jest dokonanie zawiadomienia w formie elektronicznej, które staje się skuteczne z chwilą, gdy zostało wprowadzone do środka

komunikacji elektronicznej w sposób, który umożliwił adresatowi zapoznanie się z jego treścią (art. 61 § 2 k.c. w zw. z art. 2 k.s.h.)<sup>12</sup>. Uchwała zgromadzenia wspólników albo walnego zgromadzenia, powzięta z naruszeniem powyższego obowiązku, jest nieważna, chyba że spełnia wymogi kworum oraz większości głosów bez uwzględnienia głosów nieważnych. Paragrafy 4-5 opisywanego przepisu odnoszą się do praw wspólników (akcjonariuszy), członków zarządu, rady nadzorczej spółki kapitałowej (a więc bez komisji rewizyjnej w spółce z o.o.), którzy mają prawo żądania udzielenia informacji przez spółkę o istniejącym stosunku dominacji lub zależności. Poza udzieleniem informacji o pozostawaniu w stosunku dominacji lub zależności, można żądać ujawnienia liczby akcji lub głosów (spółka akcyjna), jak również liczby udziałów lub głosów (spółka z o.o.), jakie posiada spółka kapitałowa dominująca w spółce zależnej. Uprawnienie to obejmuje ponadto przysługujące jej prawo głosu jako zastawnikowi bądź użytkownikowi, a także na podstawie porozumień z innymi osobami. Wspólnikom spółki z o.o. i akcyjnej oraz członkom organów, tj. zarządu i rady nadzorczej, przysługuje roszczenie o udzielenie informacji o relacjach między spółkami i spółdzielniami dominującymi i zależnymi. Z przepisu tego wynika, że prawa te mają tylko wspólnicy, akcjonariusze oraz członkowie organów spółki kapitałowej. Artykuł 6 § 4 k.s.h. stanowi przykład tzw. prawa mniejszości wspólników<sup>13</sup>. Wspomniany obowiązek zawiadomienia stosuje się w przypadku zmiany stosunków; również gdy ustąpił stosunek dominacji. W takim przypadku była spółka dominująca powinna dokonać stosownych czynności zawiadomienia.

<sup>10</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 369.

<sup>11</sup> A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych* (Lex.pl).

<sup>12</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 12 lipca 2018 r., sygn. akt I AGa 32/18.

<sup>13</sup> Tamże.



W tym miejscu należy również wskazać, że przepis art. 6 k.s.h. nakłada na akcjonariusza obowiązek informacyjny, którego niespełnienie wiąże się z sankcją powstającą *ex lege* w postaci zawieszenia wykonywania prawa głosu z akcji. Powyższy obowiązek nie stanowi dobrowolnie zaciągniętego zobowiązania lecz zbliżony jest do norm o charakterze publicznoprawnym, mających na celu ochronę interesów spółki<sup>14</sup>.

Natomiast art. 7 k.s.h. wprowadza określone obowiązki w przypadku zawarcia dwóch rodzajów umów: umowy o zarządzanie spółką zależną i umowy o przekazywanie zysku przez spółkę zależną. Obowiązek ten polega na złożeniu do akt rejestrowych spółki zależnej wyciągu z umowy zawierającego postanowienia, które określają zakres odpowiedzialności spółki dominującej za szkodę wyrządzoną spółce zależnej z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy oraz zakres odpowiedzialności spółki dominującej za zobowiązania spółki zależnej wobec jej wierzycieli. Ujawnieniu podlega także okoliczność, że umowa nie reguluje lub wyłącza odpowiedzialność spółki dominującej, o której mowa w § 1. Natomiast skutkiem niedokonania zgłoszenia w ciągu trzech tygodni od dnia zawarcia umowy będzie nieważność postanowień ograniczających lub wyłączających odpowiedzialność spółki dominującej wobec spółki zależnej lub wobec jej wierzycieli. Wydaje się więc, że zainteresowanymi w złożeniu stosownego oświadczenia mogą

być zarządy spółki zależnej i dominującej. Zarząd spółki dominującej może być zainteresowany zgłoszeniem, gdyż uwolni to spółkę od odpowiedzialności. W razie niezgłoszenia postanowienia wyłączającego lub ograniczającego odpowiedzialność wobec wierzycieli spółki zależnej, postanowienia będą nieważne. Pozostałe postanowienia umowy pozostają ważne. Nieważność dotyczy tylko postanowień objętych obowiązkiem zgłoszenia<sup>15</sup>.

W doktrynie niejednokrotnie wskazuje się, że regulacja polskiego prawa grup spółek sprowadza się w zasadzie do jego jednego artykułu – art. 7 k.s.h.<sup>16</sup>. Przedstawiciele doktryny podnoszą, że regulacja prawa grup spółek nie jest dostosowana do potrzeb obecnego obrotu gospodarczego<sup>17</sup>. Naturalne dążenie do dywersyfikacji działalności oraz rozłożenia ryzyk wynikających z prowadzenia działalności gospodarczej powinno być postrzegane pozytywnie.

Zaznaczyć również należy, że instytucja spółki kapitałowej powinna być postrzegana przez pryzmat jej funkcjonalności, a nie patologii z nią związanych<sup>18</sup>. Polski ustawodawca umożliwił jednak umowne ukształtowanie zakresu odpowiedzialności spółki dominującej za szkodę wyrządzoną spółce zależnej oraz ukształtowanie zakresu odpowiedzialności spółki dominującej za zobowiązania spółki zależnej wobec jej wierzycieli<sup>19</sup>. Możliwość umownego kształtowania relacji między spółkami w grupie spółek wykorzystywana jest w celu prowadzenia

wspólnej strategii gospodarczej. Przykładowo niezwykle istotne dla całego holdingu jest zarządzanie zasobami gotówki. Dodatnia pozycja gotówkowa netto całej grupy kapitałowej mieści w sobie zarówno spółki generujące nadwyżki, jak i spółki wykazujące straty. Racjonalna gospodarka zasobami grupy spółek prowadzi do szeregu korzyści, takich jak: obniżenie kosztów finansowych przez korzystanie z wewnętrznych źródeł finansowania czy uzyskanie lepszych warunków oprocentowania lokat lub kredytów, niż byłoby to możliwe do uzyskania przez poszczególne spółki działające oddzielnie. Z uwagi na to, że spółki w grupie spółek posiadają odrębność majątkową, wykorzystuje się dziś różne rozwiązania, które wymagają współdziałania spółek wchodzących w skład holdingu. Rozwiązania te wyrażają z potrzeb samej grupy spółek, niekoniernie z potrzeby spółki uczestniczącej w grupie, co rodzi pytanie odnośnie do interesu spółki w grupie spółek<sup>20</sup>.

Należy tu wskazać, że istotnymi podstawami istnienia wyodrębnionego interesu spółki jest jej odrębna osobowość prawna i własny majątek<sup>21</sup>. Ekonomiczna (biznesowa) integralność grupy spółek podważa zatem jedną z podstawowych zasad prawa spółek, jaką jest odrębność cywilnoprawna spółek. Autonomia spółki prowadzi do sparaliżowania koncepcji ekonomicznej postrzegania grupy kapitałowej jako jednego organizmu gospodarczego.

Konkluzja polegająca na przyjęciu, że skoncentrowanie się na interesie spółki

14 Postanowienie Sądu Najwyższego z 26 stycznia 2011 r., sygn. akt IV CSK 284/10.

15 Tamże.

16 M. Romanowski, *W sprawie potrzeby nowej regulacji prawa grup kapitałowych w Polsce*, PPH 2008, Nr 7, s. 6.

17 R.L. Kwaśnicki, *Prawo holdingowe...*, *op. cit.*, s. 24.

18 M. Romanowski, *W sprawie potrzeby...*, *op. cit.*, s. 4.

19 R.L. Kwaśnicki, *Prawo holdingowe...*, *op. cit.*, s. 23.

20 M. Olechowski, *Interes spółki kapitałowej...*, *op. cit.*, s. 672.

21 J. Okolski, D. Wajda, *Zasada rządów większości i ochrona akcjonariuszy mniejszościowych wobec pojęcia „interesu spółki akcyjnej”* [w:] *Kodeks spółek handlowych po pięciu latach*, red. J. Frąckowiak, Wrocław 2006, s. 750.

wyklucza uwzględnienie interesu spółki dominującej jest niemożliwa do zaakceptowania, gdyż ignoruje realia gospodarcze. Przemawia za tym również wykładnia przyjęta w wyroku Sądu Najwyższego<sup>22</sup>, w którym wskazano, iż wypełnienie treścią ogólnej formuły, jaką jest interes spółki, wymaga uwzględnienia dążeń i zachowań wszystkich grup wspólników, z uwzględnieniem wspólnego celu, do którego wspólnicy zobowiązali się dążyć przez przystąpienie do spółki. Określenie interesu spółki w konkretnej sytuacji powinno uwzględniać całokształt stosunków faktycznych i prawnych, w których spółka funkcjonuje<sup>23</sup>. Dokonywanie analizy interesu spółki *in concreto* nie może przy tym prowadzić do automatyzmu. Znaczenie okoliczności działania spółki w grupie spółek może być bowiem różne. Jako że celem, dla którego spółki działają i łączą się w grupy spółek jest z reguły cel gospodarczy, ustalenie treści tego interesu powinno następować w oparciu o realia ekonomiczne.

Szczątkowa regulacja prawa grup spółek powoduje, że członkowie organów spółek zależnych wielokrotnie mają dylemat czy realizować interes podmiotu dominującego, czy interes spółki zależnej<sup>24</sup>. Wśród przedstawicieli doktryny można znaleźć różne odpowiedzi na tak posta-

wione pytanie. Obecnie w doktrynie przeważa pogląd, że należy wykluczyć możliwość podporządkowania zarządu spółki zależnej podmiotowi dominującemu<sup>25</sup>. W stosunkach podmiotu dominującego i podmiotu zależnego obowiązuje zasada, że odrębny interes holdingu jako całości nie może być realizowany kosztem podmiotów zależnych<sup>26</sup>. Z drugiej strony wskazuje się również na pogląd potwierdzony orzecznictwem, że członkowie zarządów spółek należących do grup spółek, określając interes spółki powinni brać pod uwagę interes całej grupy, o ile przynależność do tej grupy jest w dłuższym okresie korzystna dla spółki<sup>27</sup>.

Analiza stanowisk doktryny dotyczących interesu spółki w grupie spółek i interesu grupy spółek prowadzi do wniosku, że w tejże doktrynie istnieją dwa główne nurty. Pierwszy nurt podporządkowuje interes spółki zależnej spółce dominującej czy też grupie spółek, zaś drugi określa interes spółki jako autonomiczny od grupy spółek.

Efektom rozbieżności zdań doktryny była zaistniała swego czasu kuriozalna dla procesu legislacyjnego sytuacja, kiedy przygotowane zostały dwa konkurencyjne projekty rządowe, w wielu miejscach wzajemnie ze sobą sprzeczne<sup>28</sup>. Choć fi-

nalnie żaden z projektów nie wszedł w życie<sup>29</sup>, w syntetyczny sposób podsumowują one dorobek doktryny w przedmiocie postrzegania interesu grupy spółek i interesu spółki uczestniczącej w grupie, oraz interesu grupy spółek w relacji do interesu wspólników mniejszościowych oraz wierzycieli spółki zależnej.

### 3. Relacja interesu grupy spółek do interesu spółki (dominującej i zależnej)

Pierwszy z ww. projektów został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Cywilnego (dalej KKPC) działającą przy ministrze sprawiedliwości. Projekt zakładał koncepcję ograniczonej regulacji prawa holdingowego. Drugi projekt został przygotowany przez Ministerstwo Gospodarki (dalej MG) i zakładał wprowadzenie do k.s.h. nowego rozdziału zatytułowanego: „Zgrupowanie spółek”. Drugi projekt zakładał zatem koncepcję zbliżoną do pełnej regulacji prawa holdingowego. Oba projekty były zgodne co do konieczności uchYLENIA art. 7 k.s.h.<sup>30</sup> oraz co do konieczności wyróżnienia odrębnego interesu grupy spółek. Projekt KKPC definiował grupę spółek jako spółkę dominującą i spółkę lub spółki zależne, pozostające w powiązaniu organizacyjnym oraz mające wspólny interes gospodarczy (interes grupy spółek). Natomiast projekt MG stanowił, że spółka matka określa strategię realizacji celu

22 Wyrok SN z 5 listopada 2009 r., sygn. akt I CSK 158/09, Legalis,

23 J. Okolski, D. Wajda, *Zasada rządów większości...*, *op. cit.*, s. 750.

24 R.L. Kwaśnicki, *Prawo holdingowe...*, *op. cit.*, s. 24.

25 M. Olechowski, *Interes spółki...*, *op. cit.*, str. 673, powołując się na J. Okolski, J. Modrzejewski, Ł. Gasiński, *Zasada równego traktowania akcjonariuszy na gruncie k.s.h.*, PPH 2002, Nr 10, s. 24; A. Opalski, *Koncern w polskim prawie spółek – porównanie z prawem niemieckim*, PPH 1998, Nr 7, s. 21 oraz R.L. Kwaśnicki, D. Nilsson, *Legalne działanie na szkodę spółki zależnej*, s. 26.

26 J. Okolski, D. Wajda, *Zasada rządów większości...*, *op. cit.*, s. 750.

27 S. Soltysiński, *Czy regulować spółki w holdingu?* – Rozmowa M. Domagalskiego z prof. S. Soltysińskim, „Rzeczpospolita” z 8 października 2008 r., w której wskazuje, że wyrok sądu rozstrzygającego o odpowiedzialności członków zarządu Stoczni Szczecińskiej to precedens na miarę powołanego w jego uzasadnieniu wyroku francuskiego w sprawie Rosenblum z 1985 r., który przesądził, że osoby kierujące spółkami należącymi do zgrupowania mogą pod pewnymi warunkami kierować się interesem całego zgrupowania.

28 A. Szumański, *Spór wokół roli interesu...*, *op. cit.*, s. 9.

29 Jak wskazuje R.L. Kwaśnicki, *Prawo holdingowe*, *op. cit.* – uwagi do projektu nowelizacji Kodeksu spółek handlowych, „Przegląd Prawa Handlowego” 2011 Nr 3, s. 22, prace nad projektem Ministerstwa Gospodarki nie zostały oficjalnie wstrzymane ani zakończone, ale sam projekt został usunięty ze strony internetowej Ministerstwa Gospodarki na początku czerwca 2010 r. Co do projektu Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Cywilnego, to obecnie również nie jest on dostępny na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości. Jak wynika ze „Sprawozdania z działalności Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Cywilnego w latach 2011-2015”, prace legislacyjne wobec projektu zostały wstrzymane.

30 A. Szumański, *Spór wokół roli interesu...*, *op. cit.*, s. 10.

zgrupowania spółek z uwzględnieniem interesu wszystkich spółek zgrupowania (interes zgrupowania spółek)<sup>31</sup>. W związku z powyższymi definicjami wywnioskować należy, że interes grupy spółek nie powinien być utożsamiany z interesem spółki dominującej<sup>32</sup>. Jednak w praktyce określenie interesu grupy spółek będzie determinowane w najsilniejszym stopniu przez interes spółki dominującej. To prowadzi do określania interesu grupy kapitałowej przez pryzmat jednego z dwóch modeli relacji w grupie kapitałowej. Pierwszym modelem jest model kolonialny, w którym interes spółki stanie się interesem w całości podporządkowanym interesowi spółki dominującej. Może on przybrać skrajną postać skierowaną wyłącznie na interes spółki dominującej, przy instrumentalnym traktowaniu spółki zależnej, a tym samym całkowitym pominięciu interesu wierzycieli oraz wspólników (akcjonariuszy) tej spółki. Drugi model to model równoważenia interesów, zgodnie z którym dochodzi do rzeczywistej wspólnoty interesów spółek uczestniczących w grupie, wytyczanej i kierowanej przez spółkę dominującą w interesie całej grupy. Rozwiązanie takie w swoim założeniu ma w sposób długofalowy zapewnić korzyści zarówno dla spółki dominującej, jak i zależnej. Model ten nie wyklucza „poświęcenia” interesu spółki dominującej na rzecz interesu spółki zależnej, czy też sterowanego przez spółkę dominującą „poświęcenia” interesu spółki zależnej na rzecz innej spółki zależnej uczestniczącej w grupie. Jednak w dłuższej perspektywie wszyscy uczestnicy grupy kapitałowej powinni skorzystać na takim właśnie działaniu bądź zaniechaniu<sup>33</sup>.

W projekcie KKPC przyjęto założenia zgodne z modelem równoważenia interesów. Wyrazem tego jest zawarty w nim przepis będący klauzulą generalną, z której wynika, że uwzględnienie interesu grupy spółek nie stanowi kategorii nadrzędnej nad interesem samej spółki (zarówno dominującej jak i zależnej). Ponadto silnie jest w nim zaakcentowana możliwość kierowania się interesem grupy spółek przez spółkę dominującą. Zaproponowane w projekcie KKPC stanowisko było zgodne z międzynarodowymi tendencjami do kompromisu między eliminowaniem interesu grupy spółek, a całkowitym eliminowaniem interesu spółki zależnej na rzecz interesu grupy spółek<sup>34</sup>. W projekcie MG przyjęto założenia zgodne z modelem kolonialnym; określanie strategii zgrupowania spółek przez spółkę matkę, przy uwzględnieniu interesu wszystkich spółek zgrupowania. Zakładano też przy tym podporządkowanie interesu spółki uczestniczącej w zgrupowaniu interesowi tego zgrupowania. Jako że ten miał być określany przez spółkę dominującą, w praktyce oznaczałoby to podporządkowanie interesu spółki zależnej interesowi spółki dominującej. Ponadto projekt MG zakładał możliwość wydawania przez spółkę matkę spółce córce wiążących poleceń dotyczących prowadzenia spraw spółki, nie przyznając jej przy tym prawa weta. Mogłoby to w prosty sposób prowadzić do sytuacji, w której interes spółki zależnej mógłby być legalnie niedostatecznie uwzględniany, a nawet pomijany. Projekt MG prowadził więc do utożsamienia interesu grupy spółek z interesem spółki dominującej<sup>35</sup>.

#### 4. Interes spółki dominującej w relacji do interesu wierzycieli spółki zależnej oraz do interesu wspólników mniejszościowych spółki zależnej

W dotychczasowych rozważaniach wskazano na pogląd, zgodnie z którym wyznacznikiem interesu spółki może być jedynie interes jej wspólników, a interes otoczenia powinien być uwzględniany jedynie w granicach interesu wspólników<sup>36</sup>. Jest to konsekwencją okoliczności, że wspólnik posiadający całość kapitału spółki w sposób autonomiczny określa, co stanowi interes spółki zależnej<sup>37</sup>. Obydwa przedstawione projekty, będące efektem różnicy zdań doktryny, nie są ze sobą zgodne także co do kwestii potrzeby uwzględnienia interesu wspólników mniejszościowych i wierzycieli spółki zależnej. Interesy tych grup wymagają ochrony ze względu na ryzyko wynikające z możliwości wydania przez spółkę dominującą wiążących poleceń spółce zależnej, podczas gdy wykonanie tych poleceń oznaczałoby ponoszenie strat przez tę spółkę. Stałe uszczuplanie majątku oznacza w dłuższej perspektywie ograniczenie możliwości zaspokojenia roszczeń jej wierzycieli. Żadna regulacja nie przewiduje ustawowej odpowiedzialności spółki dominującej względem wierzycieli spółki zależnej. Podobnie w przypadku akcjonariuszy mniejszościowych spółek zależnych, gdzie uszczuplanie majątku spółki prowadzi do obniżenia wartości praw wynikających z uczestnictwa w spółce, podczas gdy wspólnik większościowy – spółka dominująca, w inny sposób zapewnia sobie zwrot wartości wniesionego wkładu<sup>38</sup>.

31 Różnice terminologiczne spowodowane są różnicami występującymi w obu projektach. W projekcie KKPC posłużono się terminami: „grupa spółek”, „spółka dominująca”, „spółka zależna”, a w projekcie MG odpowiednio: „zgrupowanie spółek”, „spółka matka”, „spółka córka”. Jak wskazuje A. Szumański, *Spór wokół roli interesu grupy spółek i jego relacji w szczególności do interesu własnego spółki uczestniczącej w grupie*, PPH 2010, Nr 5, s. 10, posługiwanie się pojęciami określonymi w projekcie KKPC jest poprawniejsze, gdyż występują one już *de facto* w praktyce (Grupa PKN Orlen, Grupa PZU), a ponadto pojęcie „zgrupowanie” jest nieodpowiednie, gdyż należy je rezerwować dla już istniejącej kategorii normatywnej prawa polskiego, jaką stanowi: „europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych”, które jest odrębnym typem spółki. Odnośnie do pojęć „spółka dominująca” i „spółka zależna”, to są one kategoriami normatywnymi, w przeciwieństwie do czysto doktrynalnych „spółka matka” i „spółka córka” i ich odrzucenie kierowane jest zasadą nietworzenia nowych bytów ponad potrzebę.

32 A. Szumański, *Spór wokół roli interesu...*, *op. cit.*, s. 11.

33 Tamże.

34 Tamże.

35 Tamże, s. 11-12.

36 A. Opalski, *O pojęciu interesu spółki handlowej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2008, Nr 11, s. 18-20.

37 Tamże.

38 A. Szumański, *Spór wokół roli interesu...*, *op. cit.*, s. 15.

Projekt KKPC określał interes wierzycieli spółki zależnej, jako jeden ze współczynników wyznaczających interes spółki zależnej i dominującej. W projekcie KKPC przyjęto negatywne ujęcie tego współczynnika poprzez wskazanie, że spółka dominująca lub spółka zależna nie powinna naruszać uzasadnionych interesów wierzycieli. To oznacza, że spółka powinna dbać jedynie o to, by interesu wierzycieli nie naruszać, co nie jest tożsame z obowiązkiem uwzględnienia tego interesu. Mimo że projekt zakładał obowiązek nienaruszania tylko uzasadnionych, a nie wszystkich interesów wierzycieli, to przepis ten byłby (gdyby projekt wszedł w życie) wystarczający, by uznać za obowiązującą w polskim prawie spółek koncepcję przyjęcia w wyjątkowych przypadkach odpowiedzialności spółki dominującej za zobowiązania spółki zależnej względem jej wierzycieli. Projekt MG nie odnosił się do tej kwestii, pozostawiając regulację zasadam ogólnym wynikającym z art. 415, 471, 556, 576 k.c. czy też regulacjom wynikającym z ustawy z 23 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze<sup>39</sup>. Są to jednak regulacje chroniące w nikły sposób wierzycieli spółki zależnej i przyjęcie projektu MG spowodowałoby praktyczne trudności w znalezieniu na gruncie prawa polskiego podstawy prawnej do przypisania w tym przypadku odpowiedzialności spółce dominującej<sup>40</sup>.

Podobnie jak w relacji do interesu wierzycieli, projekty odnoszą się do interesu współników mniejszościowych. Projekt KKPC uznaje uzasadniony interes współników mniejszościowych spółki zależnej

jako jeden ze współczynników wyznaczających interes spółki zależnej i dominującej. Współczynnik ten został również ujęty od strony negatywnej i ma to takie same konsekwencje. Ponadto KKPC przewidywał regulację uprawniającą inwestorów mniejszościowych spółki zależnej do żądania wyznaczenia przez sąd podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych grupy spółek. Projekt MG nie przewidywał żadnego z powyższych, jednak w przeciwieństwie do projektu KKPC przewidywał regulację prawa odkupu udziałów czy akcji współników mniejszościowych spółek zależnych. Regulacja ta miała się jednak ograniczać jedynie do tych współników mniejszościowych spółki zależnej, którzy głosowali przeciwko przystąpieniu do zgrupowania spółek. W konsekwencji przewidziana projektem MG ochrona współników mniejszościowych odnosi się tylko do zakładania, a nie do funkcjonowania zgrupowań spółek<sup>41</sup>.

Przedstawione wyżej rozważania pozostają rozważaniami czysto doktrynalnymi. Część spośród przedstawicieli doktryny<sup>42</sup> pozytywnie przyjęła projekt KKPC, a w ślad za tym opowiedziała się za koncepcją ograniczonej regulacji prawa holdingowego. Natomiast część<sup>43</sup> opowiadała się za projektem MG, czyli za koncepcją zbliżoną do pełnej regulacji prawa holdingowego w szczególności, za podporządkowaniem interesu spółki zależnej interesowi grupy spółek.

W konsekwencji należy przyjąć, że przy ustalaniu treści interesu spółki należącej do grupy spółek powinno się uwzględnić szeroki

kontekst gospodarczy, jaki tworzą powiązania kapitałowe spółki. Interes spółki należy pojmować w tym przypadku perspektywicznie, czyli trzeba uwzględnić korzyści zarówno przeszłe, jak i przyszłe, uzyskiwane pośrednio i bezpośrednio z przynależności do grupy kapitałowej. Granicą wyznaczającą interes spółki powinien być uszczerbek na majątku spółki, który nie jest kompensowany nawet w dłuższej perspektywie czasowej, co godzi w podstawę bytu prawnego spółki i może prowadzić do jej niewypłacalności<sup>44</sup>.

### 5. Podsumowanie

Orzecznictwo nad wyraz rzadko zajmuje się zagadnieniem abstrakcyjnego ujęcia interesu spółki. Wyjątek stanowi wielokrotnie przywoływany i wspomniany wyżej wyrok Sądu Najwyższego z 5 listopada 2009 r., w którym wskazano, że interes spółki handlowej jest wypadkową wszystkich grup jej współników, określoną z uwzględnieniem opisanego w umowie lub statucie spółki wspólnego celu, do osiągnięcia którego zobowiązali się dążyć wspólnicy. Sąd Najwyższy wskazał również, że nie może istnieć odrębny, samodzielny interes spółki jako osoby prawnej, nie uwzględniający wypadkowej interesu wszystkich współników. Jako że jest to prawdopodobnie jedyny wyrok, który w niemal kompleksowy sposób odnosi się do interesu spółki, jest on często cytowany w uzasadnieniach wyroków sądów, w tym Sądu Najwyższego. Przykładem może być wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 4 grudnia 2013 r.,

39 Dz.U. 2003 Nr 60 poz. 535.

40 A. Szumański, *Spór wokół roli interesu...*, *op. cit.*, s. 15.

41 Tamże, s. 15-16.

42 J.J. Zięta, *Projekt zmian w zakresie prawa grup spółek (próba oceny)*, „Państwo i Prawo” 2010 Nr 3, s. 20-31; P. Błaszczuk, *Odpowiedzialność cywilna spółki dominującej w projekcie nowelizacji Kodeksu spółek handlowych w zakresie grup spółek (cz. I)*, PPH 2010 Nr 2, s. 13-21; P. Błaszczuk, *Odpowiedzialność cywilna spółki dominującej w projekcie nowelizacji Kodeksu spółek handlowych w zakresie grup spółek (cz. II)*, PPH 2010 Nr 3, s. 24-32.

43 M. Romanowski, *W sprawie potrzeby...*, *op. cit.*, s. 11; M. Romanowski, A. Opalski, *O potrzebie zasadniczej reformy polskiego prawa spółek*, PPH 2008 Nr 6, s. 9.

44 M. Olechowski, *Interes spółki kapitałowej...*, *op. cit.*, s. 678-680.

w uzasadnieniu którego Sąd wskazuje, że „niedopuszczalne jest również utożsamianie interesu spółki akcyjnej wyłącznie z interesem akcjonariusza większościowego, podobnie jak nie można uznać, że działanie obronne akcjonariusza mniejszościowego zawsze podyktowane jest interesem spółki lub zostaje podjęte w obiektywnym jej interesie. Interes spółki handlowej jest bowiem wypadkową interesów wszystkich grup jej wspólników, określaną z uwzględnieniem zastrzeżonego w umowie lub w statucie spółki wspólnego celu, do osiągnięcia którego wspólnicy zobowiązali się dążyć”. Nie ma przy tym kodeksowych podstaw do uznania, że interes spółki może być również wyznaczany przez interes jakichkolwiek innych grup niż wspólnicy (akcjonariusze)<sup>45</sup>.

Dokonanie oceny aktualnie obowiązujących przepisów dotyczących interesów spółki w grupie kapitałowej wymaga wzięcia pod uwagę dwóch kryteriów, tzn. czy obecne przepisy pozwalają przedsiębiorcom na sprawne zarządzanie grupą oraz czy przepisy te w dostateczny sposób chronią osoby trzecie. Mając na uwadze przedstawione kryteria należy wskazać, że k.s.h. nie zapewnia instrumentów zarządzania holdingiem, ani nie chroni podmiotów zewnętrznych poten-

cjalnie zagrożonych istnieniem i działalnością grupy spółek. Należy też wskazać, że zgodnie z obowiązującym prawem członkowie organów spółek są zobligowani do podejmowania działań wyłącznie w interesie spółki, którą zarządzają. Powyższy obowiązek jest obwarowany zarówno sankcjami cywilnymi (z art. 293 i nast. k.s.h. oraz 483 i nast. k.s.h.) jak i karnymi (art. 296 k.k.). Obowiązujące przepisy prawa bez wyjątków zakazują członkom organów spółek podejmowania działań, których celem jest realizacja interesu grupy kapitałowej i które mogą nie przynosić spółce bezpośrednich korzyści w krótkiej perspektywie, zaś dalekosiędnie będą dodatkowo oddziaływały na otoczenie gospodarcze spółki, w związku z czym korzystnie wpłyną na samą spółkę. Powyższe prowadzi do sytuacji, w której członek organu z jednej strony nie może nie uczestniczyć we wdrażaniu czynności zarządczych odnoszących się do całości grupy kapitałowej, zaś z drugiej nie wolno mu działać z pominięciem interesu spółki, choćby takie działanie generalnie miało przynieść korzyść całej grupie.

Za niekorzystną, w świetle obowiązujących przepisów, uznać należy także sytuację wierzycieli spółki zależnej oraz jej wspólników mniejszościowych. Zarów-

no dla jednych i drugich niebezpieczna jest sytuacja, w której spółka zaangażowana jest w realizację polityki grupy kapitałowej, w której nie funkcjonują instrumenty prawne chroniące ich prawa. Na kanwie powyższych rozważań pożądanym byłoby wprowadzenie do k.s.h. nowego pojęcia prawnego – „interesu grupy”. Trafne pojmowanie przedmiotowego terminu zostało wypracowane w dotychczasowym orzecznictwie, np. we wspomnianym już wyroku Sądu Najwyższego<sup>46</sup>. Zatem „interes grupy” powinien być rozumiany jako konglomerat interesów spółek wchodzących w jej skład, co perspektywicznie umożliwiłoby osiągnięcie korzyści nie tylko samym spółkom, ale również wspólnikom mniejszościowym oraz wierzycielom spółek wchodzących w skład grupy kapitałowej. Wprowadzenie nowej regulacji ustawowej, ujmującej zagadnienia związane z funkcjonowaniem grupy spółek jest ważne z punktu widzenia potrzeb obrotu gospodarczego.

Pozwoliłoby to na stworzenie instrumentów, które umożliwią spółkom funkcjonowanie w ramach grupy kapitałowej oraz na zapewnienie skutecznych środków ochrony dla wspólników mniejszościowych i wierzycieli.

45 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 4 grudnia 2013 r., sygn. akt VI ACa 290/13.

46 Wyrok SN z 5 listopada 2009 r., *op. cit.*

## Summary

Michał Wasilenko

### Company's interest in a group of companies

Describing the subject connected with the interest of the company in a group of companies in a Polish commercial law requires a division of this subject into categories: interest of parent company, interest of subsidiary company, interest of group of companies, interest of partners of the company in holding and interest of the company's in holding creditors. In my article I also indicated the problems connected with lack of legal regulations. Polish commercial law does not provide the sufficient holding management instruments and doesn't protect external entities which are potentially endangered by the holding's activity.



### **Paweł Dymlang**

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym; prowadzi własną kancelarię ([www.kancelariadymlang.pl](http://www.kancelariadymlang.pl)). Trener i wykładowca z prawa podatkowego. Autor licznych publikacji prasowych i książkowych.

<http://www.kancelariadymlang.pl/>



**Słowa kluczowe:** podatki, podatnicy, przychody, koszty uzyskania przychodów, źródło przychodów, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## DOCHOWANIE NALEŻYTEJ STARANNOŚCI W KONTEKŚCIE OBOWIĄZKÓW PŁATNIKA PODATKU U ŹRÓDŁA

Od 1 stycznia 2019 r. zmieniły się przepisy w zakresie poboru podatku zryczałtowanego, tzw. podatku u źródła<sup>1</sup> oraz poboru podatku zryczałtowanego od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (m.in. dywidend)<sup>2</sup>. Jako główny powód zmian ustawodawca podaje mobilność tzw. dochodów pasywnych (dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne) powiązaną z często występującymi w praktyce trudnościami w ustaleniu prawidłowej stawki podatkowej, np. z uwagi na kryterium rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*). Obecnie przepisy wprost wskazują, że warunkiem stosowania preferencyjnych zasad poboru podatku wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest dochowanie przez płatnika należytej staranności. W tym celu, przy wypłacie należności powinien on każdorazowo podejmować określone czynności w celu weryfikacji uprawnień do korzystania z tychże preferencji. Niniejszy artykuł jest próbą zdefiniowania przesłanek spełnienia warunku należytej staranności.

### **Dochowanie należytej staranności jako przesłanka ogólna**

Zgodnie z treścią nowych przepisów, w przypadku wypłat należności z tytułów wymie-

nionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika, płat-

<sup>1</sup> Odpowiednio art. 21 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; tj. Dz.U. 2018 poz. 1036, dalej u.p.d.o.p. oraz art. 29 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; tj. Dz.U. 2018 poz. 1509, dalej u.p.d.o.f.

<sup>2</sup> Przychody, o których mowa odpowiednio w art. 22 w zw. z art. 7b ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

nik jako zobowiązany do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego może pobrać podatek z zastosowaniem stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo nie pobrać podatku zgodnie z taką umową. Podstawowym warunkiem ustawowym w tym przypadku jest udokumentowanie siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Nowy wymóg to obowiązek dochowania należytej staranności przy poborze podatku. Stosownie do treści przepisów<sup>3</sup> przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż ustawowa (określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p.), zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności.

Należy przede wszystkim zwrócić uwagę, że przesłanka ta obowiązuje bez względu na przekroczenie progu 2 mln złotych. Warunek ten dotyczy więc nie tylko największych płatników. Obecnie dość powszechne jest dokonywanie zakupu usług, które co do zasady rodzą obowiązek poboru tzw. podatku u źródła. Najprostszym przykładem jest zakup usług reklamowych związanych z usługą *Adwords* świadczoną przez Google.

Co do zasady zapłata za taką usługę na rzecz nierezydenta (usługa reklamowa została wymieniona w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. i odpowiednio w art. 29 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f) wiąże się z obowiązkiem pobrania zryczałtowanego 20% podatku. Oczywiście, w przypadku tego typu powszechnych usług nie ma w praktyce możliwości potrącenia takiego podatku. To płatnik z własnej kieszeni musi finansować kwotę tego podatku. Rozwiązaniem w tej sytuacji jest skorzystanie z odpowiednich przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (w tym przypadku art. 7) i zastosowania zwolnienia z obowiązku pobrania podatku<sup>4</sup>.

Potwierdzenie spełnienia wymogu dochowania staranności ma jednak szczególne znaczenie dla tych płatników, którzy decydują się korzystać z pewnych uproszczeń wprowadzonych jako alternatywa dla zmiany systemu poboru podatku, tj. z możliwości złożenia przez płatnika oświadczenia i zastosowania preferencji w momencie gdy wyplaty należności na rzecz tego samego podatnika przekraczają 2 mln złotych, a przepisy ustawy<sup>5</sup> obligują do pobrania podatku w wysokości określonej w ustawie bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych

lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Składając oświadczenie płatnik potwierdza, że:

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;

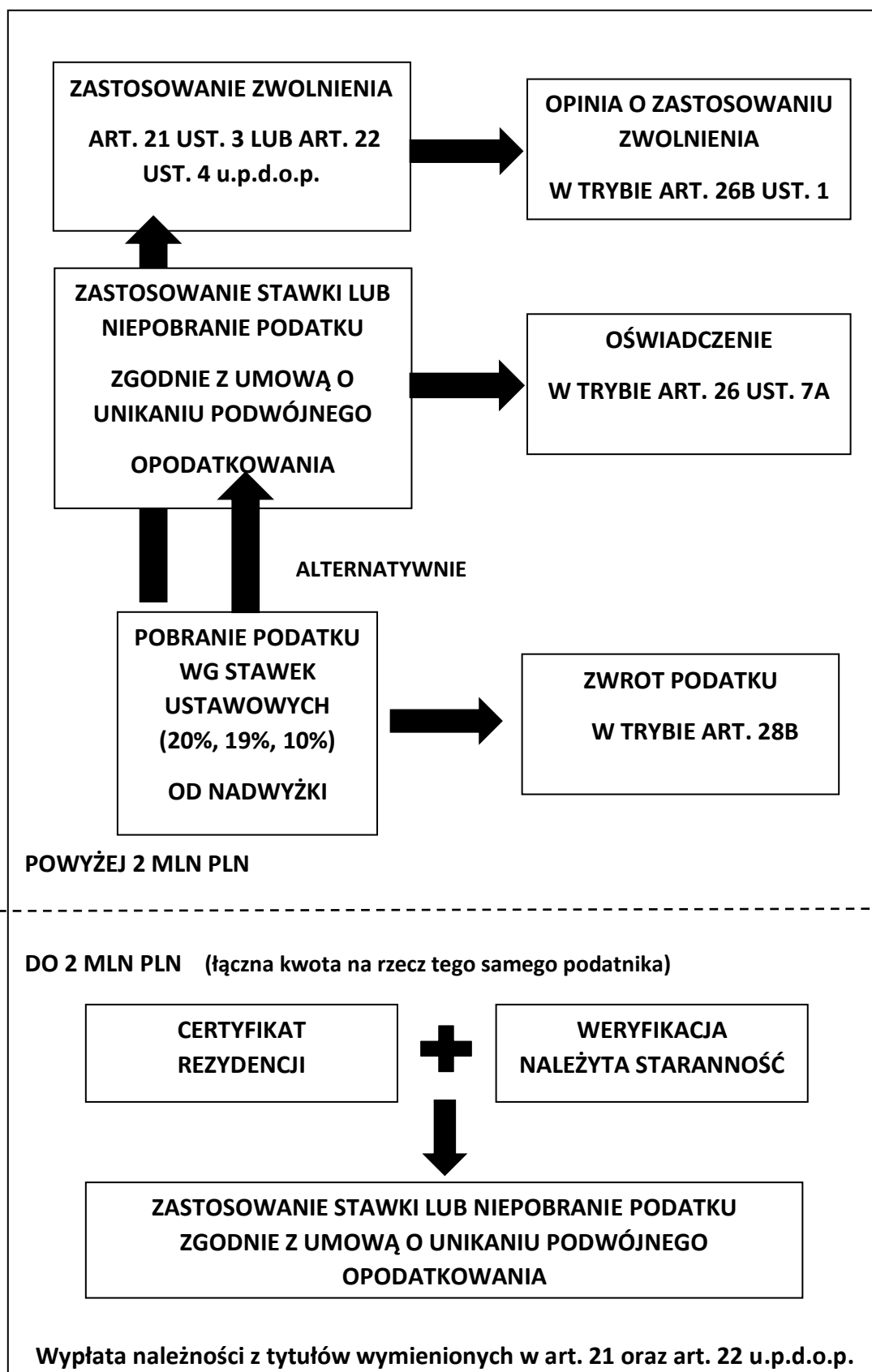
2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 41 ust. 4aa u.p.d.o.f (płatnik, w myśl tych przepisów jest obowiązany do dochowania należytej staranności) nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa odpowiednio w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p. oraz art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5 u.p.d.o.f<sup>6</sup>. Weryfikacja przeprowadzona wówczas przez płatnika – z zachowaniem należytej staranności – ma stanowić podstawę do złożenia przez płatnika skutecznego oświadczenia.

<sup>3</sup> Art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz odpowiednio art. 41 ust. 4aa u.p.d.o.f.

<sup>4</sup> Opodatkowanie podatkiem u źródła przychodów z tytułu usług niematerialnych (np. świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, reklamowych) nie jest uregulowane w ramach Unii Europejskiej. Wysokość obciążeń podatkowych w podatku u źródła w Polsce dla tych należności współkształtowana jest przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. W przypadku takich umów, w tym również z państwami członkowskimi UE, dochody uzyskiwane na terytorium RP z tytułu świadczenia takich usług przez podatników nie posiadających w Polsce zagranicznego zakładu, podlegają – co do zasady – zwolnieniu z podatku pobieranego u źródła w Polsce (tj. w państwie źródła).

<sup>5</sup> Art. 26 ust. 2e oraz ust. 7a u.p.d.o.p. oraz odpowiednio art. 41 ust. 12 oraz ust. 15 u.p.d.o.f.

<sup>6</sup> W przepisach art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p. oraz art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5 u.p.d.o.f mowa jest m.in. o oświadczeniu podatnika, że jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy z tytułu wypłacanych należności oraz że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód.



Schemat. Pobór podatku u źródła od 1.01.2019 r. wg przepisów u.p.d.o.p.



## Charakter i skala prowadzonej działalności

Sęk w tym, że przepisy nie precyzują dokładnie, co w kontekście obowiązków płatnika zobowiązanego do pobrania zryczałtowanego podatku należy rozumieć pod pojęciem „dochowania należytej staranności”. Ustawodawca ograniczył się jedynie do wskazania, że płatnicy mają obowiązek dochowania należytej staranności bez jednoczesnego doprecyzowania, jakie czynności powinny zostać wykonane, aby obowiązki w tym zakresie mogły zostać uznane za wypełnione. Przepisy nie określają czynności, jakich w określonych okolicznościach należy dokonać, by spełnić ten wymóg. Stanowią jedynie, że przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji<sup>7</sup> przepisów prawodawca wyjaśnił, że przepis zobowiązuje płatnika do dochowania staranności w celu weryfikacji, czy warunki niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów prawa podatkowego są spełnione. Zakres i stopień weryfikacji powinien uwzględniać charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Wynika z tego, że to charakter oraz skala działalności prowadzonej przez płatnika implikuje zakres i stopień weryfikacji, która musi zostać przeprowadzona. Ustawodawca wskazał, że jednym z głównych wyznaczników tego, jakie czynności należy podjąć w ramach czynności weryfikacyjnych, jest branża, w której działa płatnik. Nie definiując wprost, jakie podmioty lub jakie branże ma na myśli, wyjaśnia, że „w sektorach szczególnie narażonych na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych wymagane może być stosowanie analizy analogicznej do

podejmowanej przez tzw. instytucje zobowiązane w ramach stosowania środków bezpieczeństwa finansowego w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. W innych przypadkach wymagana może zaś być analiza struktury kapitałowej odbiorcy płatności w komercyjnych bądź publicznych bazach danych”. Jeśli chodzi o przykładowy zakres czynności dokonywanych w celu weryfikacji, projektodawca wspomina o analizie treści umowy z kontrahentem, weryfikację (choćby zdalną) adresu jego siedziby, uzyskanie od kontrahenta dodatkowych informacji itp.

### Rzeczywisty właściciel

Większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które pozwalają na zastosowanie preferencyjnej stawki podatku u źródła lub na zwolnienie z opodatkowania, zawiera w swojej treści tzw. klauzulę (z ang.) *beneficial owner*. W tym przypadku skorzystanie z tych preferencji uzależnione jest od tego, czy odbiorca danych płatności jest równocześnie ich faktycznym (rzeczywistym) właścicielem. Zgodnie ze zmodyfikowaną, a w przypadku u.p.d.o.f. nową definicją<sup>8</sup>, „rzeczywisty właściciel” oznacza podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należ-

ności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą<sup>9</sup>.

W praktyce płatnik dokonujący wypłat na rzecz nierezydenta zobowiązany jest do weryfikacji czy otrzymujący zapłatę jest jej „uprawnionym odbiorcą” czy jedynie „pośrednikiem” przekazującym należności do finalnego odbiorcy.

Abstrahując od pojęcia „rzeczywisty właściciel” ustawodawca zwraca uwagę, że w użyte w ustawie<sup>10</sup> sformułowanie dotyczące wypłat dokonanych „temu samemu podatnikowi” lub postawionych do dyspozycji „temu samemu podatnikowi” pieniędzy lub wartości pieniężnych, wymaga weryfikacji statusu odbiorcy danej płatności. Chodzi tu o zweryfikowanie, czy podmiot otrzymujący daną płatność posiada status podatnika (a zatem czy występuje u niego trwałe przysporzenie majątkowe), nie zaś jedynie status podmiotu pośredniczącego w płatności<sup>11</sup>. Dodatkowo należy również zwrócić uwagę, że przepisy ustawy<sup>12</sup>, wprowadzające domniemanie przekroczenia progu 2 mln zł w przypadku braku możliwości ustalenia wysokości wypłaconych należności podatnikowi, implikują tym samym również obowiązek identyfikacji wysokości kwot wypłacanych „konkretnemu” podatnikowi.

Punktem wyjścia przy opodatkowaniu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów jest zatem przede wszystkim ustalenie osoby podatnika, a więc ustalenie, wobec kogo powstał obowiązek podatkowy. W sytuacji, gdy bezpośredni odbiorca wypłacanej przez płatnika należności pełni funkcję pośrednika, właściwe zastosowanie przepisów regulujących opodatkowanie u źródła wymaga ustalenia podatnika<sup>13</sup>.

7 <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>.

8 Art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p. oraz odpowiednio art. 5a pkt 33d u.p.d.o.f.

9 Przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą należy brać pod uwagę przesłanki określone w przepisach art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p. oraz odpowiednio art. 30f ust. 20 u.p.d.o.f.

10 W art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz w art. 41 ust. 12 u.p.d.o.f.

11 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 82/14.

12 Art. 41 ust. 14 u.p.d.o.f.

13 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2594/15.

### Czynności weryfikacyjne

Ogólny obraz tego, co należy rozumieć pod pojęciem należytej staranności, przedstawiają uwagi Sądu Najwyższego, który w jednym z wyroków stwierdził, że „(...) o tym, czy na tle konkretnych okoliczności można osobie zobowiązanej postawić zarzut braku należytej staranności w dopełnieniu obowiązków, decyduje nie tylko niezgodność jej postępowania z modelem, lecz także uwarunkowana doświadczeniem życiowym możliwość i powinność przewidywania odpowiednich następstw zachowania. Miernik postępowania dłużnika, którego istotą jest zaniechanie dotożenia staranności, nie może być formułowany na poziomie obowiązków niedających się wyegzekwować, oderwanych od doświadczeń, reguł zawodowych, konkretnych okoliczności czy typu stosunków<sup>14</sup>. Z kolei w innym dokumencie<sup>15</sup> czytamy: „podmiot powinien każdorazowo odnosić się do tzw. wzorca należytej staranności, rozumianego jako wzorzec starannego przedsiębiorcy. Wzorzec taki musi uwzględniać szczególną zdolność przewidywania, zapobiegliwość i rzetelność (sumienność) w sposobie działania profesjonalisty oraz duże wymagania w zakresie jego wiedzy i umiejętności praktycznych (fachowość)”. Wynika z tego, że dochowanie należytej staranności oznacza przede wszystkim weryfikację kontrahentów płatnika.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy prawa krajowego (w tym implementującego prawo UE<sup>16</sup>) oraz wymogi międzynarodowego prawa podatkowego, dochowanie należytej staranności powinno przede wszystkim obejmować:

- analizę warunków transakcji w kontekście identyfikacji obowiązku pobrania podatku u źródła,
- identyfikację odbiorcy należności oraz podatnika i ustalenie ich rezydencji podatkowej,
- weryfikację formalną otrzymanych od nierezydenta dokumentów (certyfikatu rezydencji, oświadczeń np. potwierdzających, że jest rzeczywistym właścicielem lub że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą),
- ustalenie, czy możliwe jest zastosowanie preferencji, jakie dają umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub ustawa (zwolnienia<sup>17</sup>),
- ustalenie (jeśli jest to wymagane) czy odbiorca należności jest ich rzeczywistym właścicielem.

Należy pamiętać, że odmienność i różnorodność stosunków gospodarczych może implikować pewne czynności, które będą wykraczać poza przyjęte standardy. W przypadku, gdy charakter i skala prowadzonej przez płatnika działalności gospodarczej lub też charakter i skala samej transakcji,

w tym niepewność odnośnie wykładni przepisów tego wymagają, płatnik winien udokumentować przeprowadzoną weryfikację stosownym dokumentem, sporządzonym np. w formie protokołu. Z pewnością pomocą przy przeprowadzaniu oraz dokumentowaniu weryfikacji może być wdrożona u płatnika stosowana procedura, określająca zasady tejże weryfikacji (np. z listą alertów – wymogów, na które powinno się zwrócić szczególną uwagę w poszczególnych przypadkach).

### Podsumowanie

Wprowadzenie do ustawy *expressis verbis* przesłanki należytej staranności z pewnością uwrażliwi płatników na konieczność dokładnej analizy warunków stosowania preferencji, jakie dają regulacje prawa międzynarodowego. W praktyce bowiem analiza warunków ograniczała się często jedynie do uzyskania certyfikatu rezydencji kontrahenta zagranicznego. Świadomość istnienia takich pojęć jak „rzeczywisty właściciel” wśród przedsiębiorców jest mała – praktyka pokazuje, że u kontrahentów zagranicznych jest ona jeszcze mniejsza. Brak samej definicji należytej staranności w ustawie to duży minus. Brak wskazań co do czynności weryfikacyjnych z pewnością będzie zarzewiem licznych sporów z organami podatkowymi. Analogia do regulacji ustawy o podatku od towarów i usług jest tu aż nadto widoczna.

14 Wyroki SN z 17 maja 2002 r., sygn. akt I CKN 1180/99, LEX nr 1 172 457; z 23 października 2003 r., sygn. akt V CK 311/02, LEX nr 82 272; z 8 lipca 1998 r., sygn. akt III CKN 574/97, LEX nr 462 941.

15 Ministerstwo Sprawiedliwości w uzasadnieniu do projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, s. 13, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1211-2019/\\$file/8-020-1211-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1211-2019/$file/8-020-1211-2019.pdf).

16 Przykładowo zwolnienia zawarte w art. 21 ust. 3 oraz 22 ust. 4 u.p.d.o.p.

17 *Idem*.

### Summary

Paweł Dymłang

#### Duty of due diligence as an obligation of the withholding tax payer

In 2019, the due diligence requirement was introduced to the Income Tax Act. This is a formal requirement, which now directly follows from the Act and is to apply to every payer withholding tax. However, the requirement to verify the correctness of the settlement does not go hand in hand with the precision of the provisions that should make this obligation more specific. Otherwise, there is a risk that the regulation will be freely interpreted by both the tax authorities and taxpayers. And again, the administrative courts will be forced to settle disputes. This publication is an attempt to indicate the elements that make up the requirement to exercise due diligence.



## APORT WIERZYTELNOŚCI DO SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ

Niniejszy artykuł jest poświęcony zmianom wprowadzonym na gruncie podatków dochodowych w zakresie aportu wierzytelności do spółki kapitałowej. Dotyczą one określenia kosztu uzyskania przychodu przy aporcie wierzytelności własnych i wpisują się w długi spór pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi w tym zakresie. Jakie było w tej kwestii stanowisko orzecznictwa, jakie interpretacje wydawały organy podatkowe i co uległo zmianie w stanie prawnym po 1 stycznia 2019 roku?

### 1. Opodatkowanie aportu na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych i osób fizycznych

Z perspektywy podatków dochodowych aport aktywów do spółki kapitałowej jest opodatkowany dla wnoszącego aport na takich samych zasadach jak sprzedaż aktywów. Oczywiście w tym przypadku, zamiast ceny płatnej w gotówce lub w naturze, zapłatą za przeniesienie własności aktywów są wydane udziały. Wyjątkiem jest aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, który jest neutralny, tzn. nie jest opodatkowany dla wnoszącego aport i równocześnie nie prowadzi do podniesienia bazy kosztowej/podstawy amortyzacji w spółce otrzymującej aport – obowiązuje tu zasada kontynuacji bazy kosztowej/podstawy

amortyzacji (art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b i art. 16g ust. 9 i 10a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – dalej u.p.d.o.p.<sup>1</sup> oraz art. 21 ust. 1 pkt 109 i art. 22g ust. 12 i 14a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – dalej u.p.d.o.f.<sup>2</sup>). Należy przy tym pamiętać, że na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych przychód z tytułu aportu aktywów jest przychodem zaliczanym do źródła przychodów z zysków kapitałowych<sup>3</sup>. W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych jest to przychód z kapitałów pieniężnych<sup>4</sup> lub przychód z działalności gospodarczej<sup>5</sup> – w zależności od okoliczności i rodzaju wnoszonego aktywa (np. przychód z tytułu wniesienia aportem wierzytelności związanej z działalnością gospodarczą będzie się kwalifikował do tej drugiej kategorii).

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509.

3 Art. 7b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

4 Art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

5 Art. 14 ust. 2 pkt. 7ca u.p.d.o.f.

### Michał Thedy

Doradca podatkowy i wspólnik w Thedy & Partners. Absolwent Wydziałów Nauk Społecznych oraz Prawa i Administracji na Uniwersytecie Wrocławskim. Zajmuje się głównie doradztwem transakcyjnym. Kilukrotnie wyróżniany w ogólnopolskich rankingach doradców podatkowych jako jeden z najlepszych specjalistów w międzynarodowym prawie podatkowym oraz podatku dochodowym od osób prawnych.

### Mateusz Paprocki

Student Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Warszawskim. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatków dochodowych.

**Słowa kluczowe:** podatki, aport, wierzytelności, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, koszty, spółka kapitałowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Aport jest opodatkowany i dlatego trzeba określić, co stanowi przychód do opodatkowania i jak należy ustalić koszt uzyskania przychodu. W tej sytuacji przychodem do opodatkowania jest wartość wkładu określona w statucie lub w umowie spółki (lub innym dokumencie) – jeżeli wartość wkładu nie została określona lub została określona w wysokości niższej od rynkowej, przychodem jest wartość rynkowa określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu<sup>6</sup>. Przepisy określają przy tym, że przychód co do zasady powinien zostać rozpoznany w momencie zarejestrowania podwyższenia kapitału<sup>7</sup>.

Należy zwrócić uwagę, że jeżeli wartość wkładu zostanie określona w wysokości niższej niż rynkowa, wówczas organy podatkowe mogą dokonać doszacowania przychodu z tego tytułu, tak jak w przypadku standardowej transakcji sprzedaży pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Można tu wspomnieć, że do końca 2016 r. przepisy przy określeniu wysokości przychodu odwoływały się do wartości nominalnej wydanych udziałów. Powodowało to liczne wątpliwości, w szczególności w przypadku wniesienia aportu na kapitał zakładowy oraz na kapitał zapasowy, i budziło pytania o możliwość szacowania przychodu przez organy podatkowe w wysokości przewyższającej nominalną wartość udziałów.

Zasady ustalenia kosztu przy aportie zależą od rodzaju wnoszonego aktywa. Generalnie, zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, kosztem są wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie aktywów niebędących środkami trwałymi ani WNiP (niezaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodu) lub podatkowa wartość netto środków trwałych lub WNiP będą-

cych przedmiotem aportu (art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f.<sup>8</sup>).

### 2. Aport wierzytelności

Przedmiotem aportu może być też wierzytelność – zarówno wierzytelność własna, jak i nabyta od podmiotu trzeciego. Zgodnie z ogólną regułą w tym przypadku wnoszący aport powinien rozpoznać przychód w wysokości wartości rynkowej wnoszonej wierzytelności<sup>9</sup>. Niewątpliwie powinien również rozpoznać odpowiedni koszt uzyskania przychodu. Niestety w tym zakresie od dawna toczyły się spory pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi.

### 3. Stan prawny do 31 grudnia 2018 r.

Do 31 grudnia 2018 r. przepisy ustaw podatkowych – poza przypadkiem odnoszącym się do wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki do podmiotu prowadzącego działalność innowacyjną<sup>10</sup> – nie regulowały wprost sposobu określania przez podatników podatku dochodowego wysokości kosztów uzyskania przychodów w przypadkach, gdy przedmiotem wkładu jest wierzytelność. Przepisy dotyczące rozpoznania kosztów stanowiły o wydatkach na nabycie przedmiotu wkładu niepieniężnego, co oznaczało, że koszt nabycia wierzytelności powinien zostać rozpoznany jako koszt dla celów podatkowych w przypadku jej aportu (odmienną kwestią było to, że rozpoznanie straty na aportcie takiej wierzytelności jest problematyczne). Większe problemy stwarzała sytuacja, gdy przedmiotem aportu była wierzytelność własna, czyli nie wierzytelność nabyta od innego podmiotu, ale wierzytelność powstała u wnoszącego aport (np. wierzytelność handlowa z tytułu dostaw towarów lub usług, wierzytelność pożyczkowa z tytułu udzielenia pożyczki itd.).

Pojawiały się co prawda argumenty, że w tym przypadku przez nabycie należy rozumieć „wykreowanie” wierzytelności przez wykonanie usług/dostarczenie towarów (wierzytelność handlowa) lub wydanie pieniędzy (wierzytelność pożyczkowa), ale takie stanowisko nie było akceptowane ani przez organy podatkowe, ani sądy administracyjne<sup>11</sup>.

### Przykład

Podatnik pożyczył spółce zależnej 100 zł. Od tej kwoty narosły odsetki w wysokości 10 zł, co spowodowało, że wierzytelność podatnika wobec spółki zależnej wyniosła 110 zł. Następnie podatnik zdecydował się wnieść przedmiotową wierzytelność aportem do tej spółki, podnosząc kapitał zakładowy o 110 zł (wartość rynkowa wierzytelności była równa jej wartości nominalnej). W konsekwencji podatnik rozpoznał przychód w związku z aportem w wysokości 110 zł. Z ekonomicznego punktu widzenia kwota główna wierzytelności w wysokości 100 zł powinna stanowić jego koszt (jako że ta wartość reprezentuje wydane pieniądze) i opodatkowaniu powinna podlegać tylko wartość narosłych odsetek. Jednakże zgodnie z negatywnym podejściem organów podatków podatnik nie mógł rozpoznać kosztu, zatem opodatkowaniu powinno podlegać 110 zł.

Z systemowego punktu widzenia stanowisko organów i sądów było niezasadne, gdyż jest oczywiste, że takie wierzytelności nie są „wykreowane” bezkosztowo. Ich powstanie wiąże się z realnym/faktycznym ubytkiem/uszczupieniem w majątku podatnika, co powinno upoważniać go do rozpoznania kosztu (ponadto wierzytelność handlowa już w momencie powstania stanowiła przychód opodatkowany, więc odmowa rozpoznania kosztu przy jej

6 Art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

7 Art. 12 ust. 1b u.p.d.o.p. oraz art. 17 ust. 1a u.p.d.o.f.

8 Te przepisy przewidują dodatkowo specyficzne reguły w przypadku aportu udziałów/akcji, które jednak w ramach niniejszego artykułu nie są analizowane.

9 Art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

10 To specyficzne zagadnienie nie jest szerzej analizowane w ramach niniejszego artykułu.

11 Zob. wyrok NSA z 5 września 2017 r., sygn. akt II FSK 1993/15, Legalis.

aporcie powodowała jej podwójne opodatkowanie). Na korzyść podatnika działały też zmiany dokonane na mocy ustawy z 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw<sup>12</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 2015 r. Ta nowelizacja wskazała, że kosztem jest wydatek poniesiony na nabycie lub wytworzenie składnika majątkowego wnoszonego aportem (który nie jest środkiem trwałym ani WNIPI). To jeszcze bardziej uzasadniało dopuszczenie możliwości rozpoznania kosztu w przypadku aportu wierzytelności własnych.

Niestety również na gruncie tych przepisów organy podatkowe czasami zajmowały negatywne stanowisko, ograniczając pojęcie wytworzenia do „fizycznego” wytworzenia (wyprodukowania) składników majątkowych – zobacz interpretację indywidualną Dyrektora IS w Warszawie z 21 stycznia 2016 r.<sup>13</sup>. Na szczęście orzecznictwo sądowe przychyliło się do interpretacji korzystnej dla podatników, ponadto część interpretacji organów podatkowych także szła w tym kierunku<sup>14</sup>.

#### 4. Stan prawny od 1 stycznia 2019 r.

Od 1 stycznia 2019 r., na mocy ustawy 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 ustaw<sup>15</sup> zostały wprowadzone przepisy, które stanowią, że kosztem jest<sup>16</sup>:

1) wartość odpowiadająca kwocie pożyczki/kredytu, która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki (jednak nie wyższa

niż wartość rynkowa wkładu z tytułu tej pożyczki/kredytu),

2) wartość wierzytelności w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład.

Powyższe przepisy potwierdzają możliwość rozpoznania kosztów w przypadku aportu wierzytelności własnych. Nawiązując do wcześniej podanego przykładu, w przypadku aportu wierzytelności o wartości 110 zł podatnik będzie uprawniony do rozpoznania kosztu w wysokości 100 zł i opodatkowaniu będzie podlegał tylko wartość narosłych odsetek w wysokości 10 zł. Z uwagi na orzecznictwo sądowe ukształtowane przed wprowadzeniem powyższych przepisów trzeba się opowiedzieć za ich doprecyzującym charakterem.

Innymi słowy, wprowadzenie tych przepisów od 1 stycznia 2019 r. nie oznacza, że wcześniej taka możliwość nie istniała. W przypadku wierzytelności z tytułu pożyczek i kredytów przepisy dopuszczają rozpoznanie kosztu w wysokości wartości nominalnej. To oznacza, że kosztem nie może być wartość naliczonych odsetek. Wydaje się to słuszne, ponieważ takie odsetki nie stanowią realnego wydatku, ani też nie były wcześniej rozpoznane jako przychód należny. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że literalne brzmienie przepisów art. 15 ust. 1j pkt 2a u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1e pkt 2a i ust. 1ea pkt 1 u.p.d.o.f. wydaje się zawężać ich zastosowanie do pożyczek lub kredytów udzielonych spółce, do której wnoszony jest aport. Nie jest to zasadne i chyba stanowi przeoczenie ustawodawcy, gdyż równie dobrze przedmiotem aportu może być wierzytelność pożyczkowa w sto-

sunku do podmiotu trzeciego – w tym przypadku wnoszący również powinien być uprawniony do rozpoznania kosztu. Zdaniem autorów, powinien on mieć taką możliwość na podstawie art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. mówiących o koszcie wytworzenia składnika majątkowego wnoszonego aportem. Dodatkowo przepisy art. 15 ust. 1j pkt 2a u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1e pkt 2a i ust. 1ea pkt 1 u.p.d.o.f. wprost nawiązują wyłącznie do pożyczek i kredytów, podczas gdy powinny one objąć również inne instrumenty dłużne, np. obligacje. W tej sytuacji w celu rozpoznania kosztu także należałoby się odwołać do kosztu wytworzenia składnika majątkowego.

W przypadku wierzytelności niestawiających pożyczki ani kredytu, przepisy art. 15 ust. 1j pkt 2b u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1ea pkt 2 u.p.d.o.f. dopuszczają rozpoznanie kosztu wówczas, gdy wierzytelność była rozpoznana jako przychód należny u podmiotu wnoszącego – do wysokości tego przychodu. Co do zasady przychodem należnym będą wierzytelności handlowe z tytułu dostawy usług i towarów (są one rozpoznawane jako przychód należny w momencie wykonania usługi lub dostawy towaru). Odmienna sytuacja będzie miała miejsce natomiast w przypadku wierzytelności z tytułów, z których przychód powstaje na bazie kasowej, np. z tytułu kar umownych. Przy aporcie takich wierzytelności nie będzie można rozpoznać kosztu, gdyż nie były one rozpoznane wcześniej jako przychód należny.

Dodatkowo należy zauważyć, że ograniczenie kosztu do wysokości rozpoznanego wcześniej przychodu oznacza, że kosztem będzie wierzytelność w kwocie netto (tzn. bez należnego VAT). Takie podejście jest spójne z regulacjami dotyczącymi rozpoznania kosztów w przypadku

12 Dz.U. 2014 poz. 1328.

13 Sygn. IPPB3/4510-896/15-2/DP, Legalis.

14 Zob. wyr. NSA z 21 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2698/13, Legalis oraz z 21 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2646/13, Legalis, a także interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 25 lipca 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.196.2018.1.BKD, Legalis.

15 Dz.U. 2018 poz. 2193.

16 Art. 15 ust. 1j pkt 2a i 2b u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1e pkt 2a i ust. 1ea pkt 1 i 2 u.p.d.o.f.

standardowej sprzedaży wierzytelności. Do końca 2017 r. przepisy dotyczące sprzedaży wierzytelności nie precyzowały tej kwestii, ale orzecznictwo sądowe w przeważającej części zajmowało stanowisko, że kosztem przy sprzedaży wierzytelności jest ich wartość brutto, tj. razem z należnym VAT<sup>17</sup>.

W odpowiedzi na to ustawodawca, 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 fizyczne<sup>18</sup>, zmienił przepisy od 1 stycznia 2018 r., jasno określając, że kosztem przy sprzedaży

wierzytelności jest wyłącznie ich wartość netto. Ta sama zasada została powtórzona w powyższych przepisach dotyczących rozpoznania kosztu przy aporcje wierzytelności.

#### 4. Aport wierzytelności przez potrącenie

W przypadku wierzytelności wobec spółki, w której chcemy podwyższyć kapitał, istnieją dwa sposoby pokrycia podniesienia kapitału przedmiotową wierzytelnością. Pierwszy sposób polega na tym, że przedmiotowa wierzytelność jest przedmiotem wkładu niepieniężnego. Zgodnie z drugim sposobem można dokonać gotówkowego podniesienia kapitału, a następnie zobowiązanie udziałowca z tytułu pokrycia

gotówkowego podniesienia kapitału jest potrącone z jego wierzytelnością wobec spółki. Efektywnie oba sposoby prowadzą do podobnego efektu. Wniesienie wkładu niepieniężnego jest nieco bardziej skomplikowane prawnie, dlatego bardzo często stosowany jest drugi sposób, tj. podniesienie gotówkowe kapitału i potrącenie z wierzytelnością wobec spółki.

Mimo że w takim przypadku nie chodzi o klasyczny wkład niepieniężny, praktyka organów podatkowych i orzecznictwo sądowe zrównują tę operację dla celów podatkowych z wkładem niepieniężnym<sup>19</sup>. Innymi słowy, skutki podatkowe należy wówczas określić analogicznie do sytuacji wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności.

17 Zob. wyrok NSA z 16 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 421/14, Legalis.  
18 Dz.U. 2017 poz. 2175.

19 Zob. wyroki NSA z 25 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1799/12, Legalis; z 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2758/12, Legalis; z 25 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 349/13, Legalis oraz z 3 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 2648/13, Legalis.

### Summary

Michał Thedy, Mateusz Paprocki

#### Contribution in-kind of a receivable into a company

Tax treatment of the contribution in kind of receivables into a capital company has raised disputes between the taxpayers and tax authorities for years. For example the tax authorities claimed that in case of loan receivables, the taxpayers could not recognize the nominal value of the loan as a cost offsetting the revenue arising on the contribution. Fortunately, this issue has been clarified due to the changes introduced as of 1 January 2019. However, the new provisions still leave some aspects open for discussion.

## „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

**Cykl ukazowania się:** miesięcznik

### **Redakcja:**

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, [slawomir.wach@russellbedford.pl](mailto: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.  
Ul. Marynarska 11  
02-674 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](http://www.russellbedford.pl)

 Russell Bedford  
taking you further