

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Sebastian Golański

**Fundacja rodzinna jako narzędzie zarządzania majątkiem prywatnym – wybrane aspekty opodatkowania w świetle interpretacji indywidualnych prawa podatkowego**

Milena Hęglewicz

**Podział przez wyodrębnienie jako nowy sposób reorganizacji spółki. Istota oraz kluczowe skutki prawne i podatkowe podziału**

Damian Kuszewski

**Historyczne i funkcjonalne aspekty systemu podatkowego w kontekście sprawiedliwości opodatkowania**

Michał Witek

**Informacja poufna oraz obowiązek zachowania poufności wynikający z powszechnie obowiązującego prawa, a także stosunku zobowiązaniowego umowy typu non-disclosure agreement**

Nr 2 (47) kwiecień-czerwiec 2024

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



**Russell Bedford**  
taking you further

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

## PODATEK MINIMALNY

OKREŚLANY JAKO „PODATEK OD SPÓŁEK” CZY „PODATEK OD STRATY I NISKICH DOCHODÓW” Z ZAŁOŻENIA MA NA CELU OGRANICZENIE SYTUACJI, W KTÓREJ DUŻE SPÓŁKI W RAMACH DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ WYKAZUJĄ STALE NISKI DOCHÓD ALBO STRATĘ, A TAKŻE USZCZELNIENIE SYSTEMU PODATKOWEGO ORAZ OGRANICZENIE CHĘCI PRZERZUCANIA DOCHODÓW Z POLSKICH SPÓŁEK DO JURYSDYKCJI O KORZYSTNIEJSZYM REŻIMIE OPODATKOWANIA.

Zasadniczo podatek minimalny zaczął obowiązywać od 1 stycznia 2024 r. Wyjątek stanowią podatnicy, którzy mają rok podatkowy inny niż rok kalendarzowy. Jeśli rok podatkowy rozpoczął się przed 1 stycznia 2024 r., a zakończy po 31 grudnia 2023 r. stosowanie nowych przepisów będzie zawieszane jeszcze do zakończenia takiego roku podatkowego. Ustalenie obowiązków w zakresie podatku minimalnego nie oznacza zwolnienia z obowiązku rozliczenia „klasycznego” CIT.



### Zapraszamy do kontaktu.

Nasi eksperci są dostępni dla Państwa, aby pomóc i rozwiązać wszelkie problemy związane z tą tematyką.  
tel: 22 276 61 80  
email: [office@russellbedford.pl](mailto:office@russellbedford.pl)



# TAX



## Szanowni Czytelnicy

MAMY PRZYJEMNOŚĆ PRZEDSTAWIĆ PAŃSTWU NAJNOWSZE WYDANIE NASZEGO BIULETYNU, W KTÓRYM ZGROMADZILIŚMY BOGATY ZBIÓR ARTYKUŁÓW, ANALIZ I OPRACOWAŃ DOTYCZĄCYCH AKTUALNYCH ZAGADNIEŃ Z ZAKRESU PRAWA PODATKOWEGO CZY ZARZĄDZANIA MAJĄTKIEM. PRAGNIEMY DOSTARCZYĆ RZETELNEJ WIEDZY NA TEMAT NAJWAŻNIEJSZYCH ZMIAN I WYZWAŃ, Z JAKIMI SPOTYKAJĄ SIĘ M.IN. PRZEDSIĘBIORCY.

W przeglądzie aktualności naszego biuletynu znajdą Państwo obszernie omówienia najświeższych zagadnień prawnopodatkowych. Anna Szwed opowiada o zakończeniu rozpraw online, które stanowiły istotny krok w funkcjonowaniu wymiaru sprawiedliwości w okresie pandemii. Mateusz Krawczyński przedstawia najnowsze zmiany dotyczące kasowego rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Olga Skonieczna omawia ustawy wymóg podpisania dokumentu przez wszystkich członków zarządu, Kamila Sauer bierze na tapet analizę benchmarkingową, a Michał Pankiewicz przybliża Państwu założenia planowanych zmian w składce zdrowotnej

przedsiębiorców. Na koniec tej sekcji, Bożena Pawłowska przedstawi najnowsze wytyczne OECD, a Olga Skonieczna, w drugim swoim artykule, dzieli się informacją na temat podziału SKA na gruncie KSH.

W analizach i opracowaniach prezentujemy Państwu głębsze studia przypadków dotyczące ważnych zagadnień prawnopodatkowych. Sebastian Golański omawia rolę fundacji rodzinnej jako narzędzia zarządzania majątkiem prywatnym. Milena Hęglewicz w swojej publikacji recenzowanej skupia się na podziale przez wyodrębnienie jako nowym sposobie reorganizacji spółki, natomiast Damian Kuszewski przedstawia historyczne i funkcjonalne

aspekty systemu podatkowego w kontekście sprawiedliwości opodatkowania, a Michał Witek analizuje informację poufną oraz obowiązek zachowania poufności.

Mamy nadzieję, że lektura naszego biuletynu przyniesie Państwu cenne informacje i inspiracje do dalszej pracy oraz pozwoli na jeszcze lepsze zrozumienie zagadnień związanych z prawem i zarządzaniem.

*Dr Andrzej Dmowski*

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

## SPIS TREŚCI

PRZEGLĄD AKTUALNOŚCI

Anna Szwed	
<b>Koniec z rozprawami online</b>	3
Mateusz Krawczyński	
<b>Kasowy PIT</b>	5
Olga Skonieczna	
<b>Ustawowy wymóg podpisania dokumentu przez wszystkich członków zarządu</b>	6
Kamila Sauer	
<b>Korekta porównywalności w analizie benchmarkingowej – kiedy z niej skorzystać, jakie czynniki wziąć pod uwagę</b>	9
Michał Pankiewicz	
<b>Założenia planowanych zmian w składce zdrowotnej przedsiębiorców</b>	11
Bożena Pawłowska	
<b>Najnowsze wytyczne OECD</b>	12
Olga Skonieczna	
<b>Podział SKA na gruncie KSH</b>	13

ANALIZY I OPRACOWANIA

Sebastian Golański	
<b>Fundacja rodzinna jako narzędzie zarządzania majątkiem prywatnym – wybrane aspekty opodatkowania w świetle interpretacji indywidualnych prawa podatkowego</b>	15
<b>PUBLIKACJA RECENZOWANA</b>	
Milena Hęglewicz	
<b>Podział przez wyodrębnienie jako nowy sposób reorganizacji spółki. Istota oraz kluczowe skutki prawne i podatkowe podziału</b>	26
Damian Kuszewski	
<b>Historyczne i funkcjonalne aspekty systemu podatkowego w kontekście sprawiedliwości opodatkowania</b>	30
Michał Witek	
<b>Informacja poufna oraz obowiązek zachowania poufności wynikający z powszechnie obowiązującego prawa, a także stosunku zobowiązaniowego umowy typu non-disclosure agreement</b>	38

Anna Szwed

## KONIEC Z ROZPRAWAMI ONLINE

Do 2020 r. zasadą był bezpośredni udział w rozprawach i posiedzeniach w toku postępowania. Rozprawy online zostały wprowadzone w związku rozprzestrzeniającą się pandemią COVID-19. Możliwość przeprowadzenia rozprawy w formie zdalnej została wprowadzona art. 15zzs1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1327 z późn. zm.; dalej jako: „Ustawa o COVID-19”), zgodnie z którym w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich, w sprawach rozpoznawanych według przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, rozprawę lub posiedzenie jawne przeprowadza się w formie zdalnej, chyba że przeprowadzenie rozprawy lub posiedzenia jawnego bez użycia powyższych urządzeń nie wywoła nadmiernego zagrożenia dla zdrowia uczestników. Zasadniczo wszystkie rozprawy miały odbywać się z użyciem środków porozumiewania na odległość, a jedynie w wyjątkowych przypadkach stacjonarnie w budynku sądu. Rozwiązanie to, wobec szalejącej pandemii, zostało szybko wprowadzone przez sądy. Przepisy dotyczące rozpraw zdalnych wprowadzone ustawą o COVID-19 były bardzo ogólne i nie regulowały wielu istotnych kwestii, tak jak m. in. miejsce, z którego można uczestników czy przesyłania linku do rozprawy zdalnej. Wszystkie te kwestie zostały wypracowane w praktyce przez sądy, natomiast praktyka ta nie jest jednolita. Rozprawy zdalne aktualnie funkcjonują obecnie na szerszą skalę. Przepisy ustawy o COVID-19, w tym co do rozpraw zdalnych, miały mieć charakter przejściowy i tymczasowy. Mimo to obowiązują już niemal 4 lata. W tym czasie konieczne stało się uregulowanie tej kwestii w sposób kompleksowy.

14 marca 2024 r. rozprawy zdalne zostały na stałe wprowadzone do Kodeksu postępowania cywilnego. W tym dniu wchodzi w życie przepisy nowelizacji – ustawy z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego, ustawy Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1860), które utrwalają, precyzują i ujednolicają dotychczasową praktykę. W uzasadnieniu tej ustawy wskazano, że w przeciwnieństwie do rozwiązań wprowadzonych ustawą COVID-19, zasadą ma być stacjonarny udział w rozprawie, zaś możliwość zdalnego połączenia się z sądem jest przywilejem.

Od 14 marca 2024 r. Sąd może zarządzić przeprowadzenie rozprawy zdal-

nej, jeżeli nie stoi temu na przeszkodzie wzgląd na charakter czynności, które mają być dokonane na rozprawie oraz zagwarantowana zostanie pełna ochrona praw procesowych stron i prawidłowy tok postępowania. W tym trybie na sali będzie przebywać sąd i protokolant. Pozostałe osoby nie będą musiały być w budynku sądu. W toku rozprawy zapis obrazu i dźwięku będzie przekazywany między budynkiem sądu prowadzącego postępowanie oraz miejscem przebywania uczestników. Wobec tego sama formuła rozpraw zdalnych nie ulegnie istotnym zmianom.

W przepisach covidowych nie została szczegółowo uregulowana kwestia zawiadomień na rozprawy zdalne. Praktyka sądów była w tym zakresie róż-

na – niektóre sądy przesyłały link do rozprawy już na etapie wezwania na rozprawę, inne na kilkanaście czy kilkadziesiąt minut przed rozprawą. Od 14 marca 2024 r. sąd wzywając na rozprawę zdalną, poinformuje jej uczestników o możliwości udziału w niej na Sali sądowej lub w przypadku zamiaru zdalnego uczestnictwa o konieczności wcześniejszego zgłoszenia. Do wezwania załączane będzie pouczenie o terminie na zgłoszenie zamiaru zdalnego udziału w rozprawie – najpóźniej na 3 dni robocze przed wyznaczonym terminem posiedzenia. Udział w rozprawie zdalnej będzie można zgłosić w formie elektronicznej, wskazując adres e-mail. Dotychczas praktyka, co do formy i terminu zawiadomienia, nie była jednolita. Nowelizacja nałożyła na sądy obowiązek przestania łączyć

do rozprawy zdalnej na co najmniej 24 godziny przed rozprawą. Obowiązek zgłoszenia zamiaru udziału w rozprawie zdalnej nie dotyczy osób pozbawionych wolności. Co ważne: osoba, która nie zgłosiła skutecznie wniosku albo nie zgłosiła zamiaru zdalnego udziału w posiedzeniu, ma obowiązek stawić się na posiedzeniu w budynku sądu prowadzącego postępowanie bez dodatkowego wezwania.

Co istotne, nowelizacją uregulowana została kwestia udziału publiczności w rozprawach zdalnych. Jednocześnie jedną z zasad postępowania cywilnego jest jawność rozpoznania sprawy, która przejawia się w tym, że rozprawie może uczestniczyć publiczność. Ograniczenie dostępu publiczności do rozprawy może stanowić ograniczenie jawności postępowania. Wspomniany już art. 15zżs1 ustawy o COVID-19 całkowicie pomijał udział publiczności. Od 14 marca 2024 r. osoby zamierzające wziąć udział w rozprawie zdalnej w charakterze publiczności lub osoby zaufania mają do tego prawo, natomiast muszą zgłosić zamiar uczestnictwa na tych samych zasadach co uczestnicy.

Jednocześnie unormowana została skuteczność czynności procesowych dokonanych w ramach zdalnych rozpraw i posiedzeń. O ile ustawa nie wymaga formy pisemnej, czynności procesowe dokonane w trakcie posiedzenia zdalnego przez strony i innych uczestników przebywających poza salą sądu prowadzącego postępowanie są skuteczne.

Nowością jest uregulowanie przez ustawodawcę miejsca, z którego może połączyć się uczestnik postępowania. Zgodnie z art. 151 § 8 Kodeksu postępowania cywilnego, który wejdzie w życie od 14 marca 2024 r. osoba biorąca udział w rozprawie zdalnej, która przebywa poza budynkiem sądu jest zobowiązana poinformować sąd o miejscu, w którym przebywa. Co więcej, na uczestników rozprawy zdalnej został nałożony obowiązek dołożenia wszelkich starań, aby warunki w miejscu ich pobytu licowały z powagą sądu i nie stanowiły przeszkody do dokonania czynności procesowych z jej udziałem. W razie odmowy podania wskazanej informacji lub jeżeli zachowanie tej osoby budzi uzasadnione wątpliwości co do prawidłowego przebiegu czynności dokonanych zdalnie z jej udziałem, sąd może wezwać tę osobę do osobiście stawienia na sali sądowej.

Wcześniej kwestia miejsca, z którego uczestnik rozprawy zdalnej mógł się połączyć, w żaden sposób nie była unormowana. By zapewnić prawidłowy przebieg rozpraw, sądy wydawały różnego rodzaju instrukcje dotyczące rozpraw zdalnych. W praktyce popularne często dochodziło do sytuacji gdy uczestnik łączył się z samochodu, pociągu, miejsca pracy czy wakacji.

Należy dodać do tego, że przepisy covidowe nie regulowały w zasadzie kluczowej kwestii – czy w rozprawie zdalnej można brać z zagranicy. Jurysdykcja polskich sądów nie sięga poza granice kraju. Co więcej, do przestępczowania świadków z zagranicy istnieją specjalne procedury usankcjonowane

prawem międzynarodowym. Uznając że jest zgodne z prawem, czy dotyczy to wszystkich, czy przykładowo tylko osoby tymczasowo przebywające za granicą, np. na urlopie, a nie osoby na stałe zamieszkujące poza Polską. Kwestia ta nie została rozstrzygnięta, natomiast zdania na ten temat były podzielone.

Co ważne, miejsce pobytu w czasie rozprawy zdalnej nie zostało określone również co do profesjonalnych pełnomocników. Dotychczas więc adwokat lub radca reprezentując klienta w Polsce mógł łączyć się z sądem z plaży z Hiszpanii lub z jachtu w Monako (oczywiście w tocie). Teraz miejsce pobytu w czasie rozprawy zdalnej uległo określeniu – ma licować z powagą sądu i nie stanowić przeszkody do dokonania czynności procesowych. Przepisy te, chociaż jeszcze nie weszły w życie, już spotkały się z krytyką jako bardzo kazuistyczne. Jednocześnie ustawodawca nie precyzuje, co właściwie znaczy miejsce licujące z powagą sądu. Wydaje się, że miejsce powinno być adekwatne i stonowane. Typowo wakacyjne okoliczności w tle raczej nie spełniają tych warunków. Dalej nierozstrzygnięta pozostaje kwestia dopuszczalności rozpraw z zagranicy. O ile więc nie ma wyraźnego zakazu na poziomie ustawowym do połączenia się z sądem z innego kraju, to miejsce powinno być odpowiednie. W teorii, w świetle brzmienia znowelizowanych przepisów, pełnomocnik może się połączyć z Hiszpanii czy Włoch, natomiast już raczej nie będzie wchodziło w grę zrobienie tego z plaży.



Mateusz Krawczyński

## KASOWY PIT

W obecnym stanie prawnym przychody (tak również analogicznie i koszty) można rozliczyć wyłącznie na zasadzie memoriałowej, co oznacza, że podatek jest płacony już na etapie wystawienia faktury, a nie dopiero w momencie otrzymania płatności. Zapowiadana nowelizacja ustawy o PIT ma zmienić tę sytuację umożliwiając wybranym podatnikom rozliczenie PIT dopiero wtedy, gdy sprzedawca otrzyma należność od nabywcy towarów lub usług. Zatem celem proponowanego rozwiązania ma być poprawa płynności finansowej małych przedsiębiorców, co oczywiście należy ocenić pozytywnie.

Po wprowadzeniu kasowego PIT zasada ta obejmie również rozliczanie kosztów uzyskania przychodu. Obecnie przedsiębiorcy odliczają koszty wynikające z faktur zakupowych, nawet jeśli jeszcze ich nie opłacili. W kasowym PIT przedsiębiorcy będą mogli je rozliczyć dopiero po dokonaniu zapłaty za otrzymany towar lub wykonaną usługę.

Zaznaczyć trzeba, że omawiana metoda ma być znacząco ograniczona względem pierwotnie zapowiadanych planów. Początkowo bowiem była mowa, że rozwiązanie to będzie skierowane do podatników PIT, których roczna wartość przychodów ze sprzedaży (wraz z należnym podatkiem VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 2 mln euro (obecnie ok. 8 mln 600 tys. zł).

Teraz jest mowa o kwocie 500 tys. zł, a więc kilkanaście razy mniejszej. Ponadto z kasowego PIT nie będą mogli skorzystać podatnicy prowadzący księgi rachunkowe. Dodatkowo, ww. rozwiązanie będzie przeznaczone wyłącznie dla transakcji między przedsiębiorcami (a więc B2B, wykluczone relacje B2C, które nadal będą rozliczane na zasadzie memoriałowej). Do zaburzeń płynności dochodzi najczęściej w relacjach B2B, więc takie rozwiązanie wydaje się uzasadnione. Tym niemniej, przedsiębiorcy prowadzący działalność zarówno w odniesieniu do klientów B2B, jak i B2C będą musieli dokonywać stosowanego podziału przychodów

i kosztów w tym zakresie, co zwiększy nakład pracy. Pojawia się zatem pytanie: czy taki był cel ustawodawcy.

Na plus trzeba ocenić samo wprowadzenie takiego rozwiązania, jego fakultatywność, a także to, że będą mogli z niego skorzystać podatnicy rozliczający się na zasadach ogólnych, podatkiem liniowym czy ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych (oczywiście ryczałtowcy nie rozliczają kosztów uzyskania przychodu więc w obrębie ich zainteresowania znajduje się wyłącznie strona przychodowa).

Jako że założenia projektu figurują póki co wyłącznie w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów, wobec tego pozostaje sporo niewiadomych. Jedną z nich jest np. odkodowanie kogo uważa się za „przedsiębiorcę wykonującego działalność wyłącznie indywidualnie” – jest to przedsiębiorca jednoosobowy zatrudniający czy niezatrudniający pracowników?

Wspomnieć również należy, że obecnie można skorzystać z tzw. „ulgi na złe długi” w PIT. Polega ona zwłaszcza na możliwości dokonania korekty przychodu w przypadku nieuzyskania od kontrahenta zapłaty w przeciągu 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze. W takim układzie podatek trzeba więc wykazać, a następnie można go odzyskać. W kasowym PIT brak zapłaty

od nabywcy powoduje automatycznie brak konieczności uiszczenia podatku. Poza tym „ulga na złe długi” posiada inne ograniczenia, np. kontrahent nie może znajdować się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji.

Końcowo, trzeba także zaznaczyć istnienie analogicznego rozwiązania na gruncie podatku VAT – mowa o „metodzie kasowej”. Polega ona na tym, że podatek VAT należny od sprzedaży podlega rozliczeniu w momencie otrzymania zapłaty za fakturę w przypadku sprzedaży na rzecz innego przedsiębiorcy zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny. Jeśli chodzi zaś o podatek VAT naliczony od zakupu towarów lub usług, przy metodzie kasowej można go odliczyć dopiero po zapłaceniu faktur zakupowych. Możliwość zastosowania metody kasowej w VAT również uzależniona jest od nieprzekroczenia wspomnianego już progu sprzedaży 2 mln euro w poprzednim roku podatkowym, więc tym bardziej zastanawiające jest, dlaczego obecnie na gruncie PIT zdecydowano się na odejście od ww. pułapu. Przyjęcie takiego rozwiązania zapewniło by spójność ustawy o PIT z ustawą o VAT, tym bardziej, że w ustawie o PIT i w ustawie o VAT istnieje definicja „małego podatnika” opierająca się o omawiany próg przychodów ze sprzedaży w wysokości 2 mln euro w poprzednim roku podatkowym.

Olga Skonieczna

## USTAWOWY WYMÓG PODPISANIA DOKUMENTU PRZEZ WSZYSTKICH CZŁONKÓW ZARZĄDU

Na gruncie regulacji Kodeksu spółek handlowych<sup>1</sup> (dalej „KSH”) o spółkach kapitałowych, o ile zarząd jest wieloosobowy, istnieje możliwość ustalenia sposobu reprezentacji w samej umowie bądź statucie spółki (art. 205 § 1 KSH, art. 373 § 1 KSH). Jeżeli jednak umowa/statut spółki nie zawiera żadnych postanowień w tym przedmiocie, do składania oświadczeń w imieniu spółki wymagane jest współdziałanie dwóch członków zarządu albo jednego członka zarządu łącznie z prokurentem. Oczywistym jest przy tym, iż jeżeli zarząd jest jednoosobowy, w imieniu organu zawsze działał będzie jedyny jego członek. W zarządzie wieloosobowym taki sposób reprezentacji wymagał będzie odpowiednich zapisów w umowie spółki. Na gruncie KSH zasadą jest zatem podpisywanie dokumentów przez zarząd zgodnie z zasadami reprezentacji ustalonymi w umowie/statucie spółki bądź – o ile umowa lub statut takich postanowień nie przewiduje – zgodnie z regułą wynikającą wprost z przepisów KSH.

Ustawodawca uznał za zasadne odstąpienie od przyjętego w spółce sposobu reprezentacji, wprowadzając w określonych przypadkach konieczność złożenia podpisów na dokumencie przez wszystkich członków zarządu. Zgodnie bowiem z art. 19 KSH, umieszczonego w części ogólnej przepisów o spółkach kapitałowych, złożenie podpisów przez wszystkich członków zarządu pod dokumentem wystawionym przez spółkę jest wymagane tylko w przypadku, gdy ustawa tak stanowi. Obowiązek złożenia podpisów przez wszystkich członków zarządu wynika zatem z zakładanej przez ustawodawcę wyjątkowej doniosłości dokonywanej czynności, stanowiąc instrument wzmocnienia pewności i bezpieczeństwa obrotu poprzez potwierdzenie określonych okoliczności przez cały skład organu zarządzającego spółki. Słusznie wskazuje przy tym D. Kupryjańczyk,

że sens regulacji sprowadza się do tego, aby określona kategoria dokumentów objęta była rzeczywistą świadomością wszystkich członków zarządu, a zawarte w tym dokumencie oświadczenia przez ich wszystkich potwierdzone i akceptowane<sup>2</sup>. Przytoczony przepis obejmuje zatem szczególną problematykę działania zarządu in corpore – wszystkich jego członków łącznie<sup>3</sup>.

Terminologia KSH budziła niekiedy wątpliwości przedstawicieli doktryny. KSH posługuje się bowiem pojęciem działania samej spółki (w rozumieniu jej zarządu), niekiedy wspomina wprost o działaniu zarządu, ale również indywidualnie poszczególnych jego członków. Brak jednolitego stanowiska w tej kwestii widoczny był przede wszystkim w postępowaniach rejestrowych, co skutkowało kierowaniem do zainteresowanych licznych zobowią-

zań do uzupełnienia braków wniosku bądź też postanowień w przedmiocie ich zwrotu. Obecna treść przepisu art. 19 KSH zdaje się definitywnie te niejasności rozwiązywać. Potwierdza to D. Kupryjańczyk wskazując, iż art. 19 KSH usuwa wątpliwości jakie budziła swego czasu problematyka składania wniosków rejestrowych przez zarządy spółek kapitałowych<sup>4</sup>. Podobnie podsumowuje to M. Rodzyńkiewicz wskazując, że znaczenie omawianego przepisu przejawia się przede wszystkim w ramach wniosków składanych do KRS<sup>5</sup>. Z kolei jak podkreśla A. Opalski, wprowadzenie do KSH art. 19 stanowiło skorygowanie błędnej praktyki wymagania od spółek kapitałowych przedkładania wraz z wnioskami do KRS oświadczeń podpisanych przez cały skład zarządu oraz współdziałania tychże przy zawiadamianiu o zgromadzeniach spółek<sup>6</sup>.

1 Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U.2024.18 t.j. z dnia 2024.01.05)

2 D. Kupryjańczyk [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. red Z. Jara, wyd. 4, Legalis, art. 19 KSH.

3 M. Litwińska – Werner [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. C.H. Beck 2007 wyd. 3, Legalis, art. 19 KSH.

4 D. Kupryjańczyk [w:] *Kodeks...*, op. cit., Legalis, art. 19 KSH.

5 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VII, WKP 2018, LEX 2023, art. 19 KSH.

6 A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz do art. 151-300*. Tom IIA-IIB, A. Opalski [red.], C.H. Beck 2018, wyd. 1, Legalis, art. 19 KSH.



Przytoczony powyżej przepis art. 19 KSH odnosi się wyłącznie do okoliczności wymagających podpisu wszystkich członków zarządu, wynikającego wprost z ustawy. Pod pojęciem ustawy rozumieć należy każdy akt prawny rangi ustawowej, a nie tylko KSH<sup>7</sup>. Przepisu tego nie należy jednak interpretować rozszerzająco – jego zastosowanie wymagane jest wyłącznie wówczas, gdy ustawa przewiduje to *expressis verbis*. Oznacza to – a contrario – że we wszystkich innych sprawach, w których ustawodawca nie wskazuje wprost na obowiązek złożenia podpisów przez wszystkich członków zarządu, w zakresie reprezentacji spółki obowiązują zasady ustalone w umowie/statucie spółki, bądź też ogólne przepisy kodeksowe. Tym samym, o ile przepis ustawy nie zawiera literalnej dyspozycji w zakresie obowiązku złożenia podpisu przez wszystkich członków zarządu, zastosowanie miały będą ogólne zasady reprezentacji danej spółki. Brak jest przy tym jakichkolwiek podstaw do prowadzenia spekulacji, czy pod pojęciem zarządu rozumieć należy organ działający *in gremio* czy też wystarczające jest zastosowanie ogólnych zasad reprezentacji.

Ustawodawca posłużył się w ramach art. 19 KSH pojęciem „dokumentów wystawionych przez spółkę”. Pojęcie dokumentu zostało wprowadzone do Kodeksu cywilnego<sup>8</sup> (dalej „KC”) nowelizacją z 10 lipca 2015 r. zmieniającą

cą ustawę z dnia 8 września 2016 r.<sup>9</sup> Stosownie zatem do treści art. 773 KC, dokumentem jest nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jej treścią (co należy interpretować w kontekście regulacji art. 19 KSH na podstawie art. 773 KC w zw. z art. 2 KSH). Utrzymuje zatem swoją aktualność twierdzenie (powstałe jeszcze przed wprowadzeniem definicji dokumentu do KC), iż dokumentem jest każdy przedmiot (substrat materialny), za pomocą którego utrwalony został przejaw ludzkiej aktywności intelektualnej (oświadczenie woli bądź wiedzy), opatrzone podpisem i posiadający wartość dowodową. Jak słusznie zaznacza M. Rodzyńkiewicz pojęcie „dokumentu wystawionego przez spółkę” jest znaczeniowo szersze od występującego na gruncie prawa cywilnego oświadczenia woli (choćby niewątpliwie je obejmuje)<sup>10</sup>. Oznacza to zatem, że jego wykładnia również powinna być możliwie szeroka, albowiem obejmować może nie tylko wszelkie oświadczenia woli (oświadczenia woli jednostronne, czynności prawne, oświadczenia prawnokształtujące), ale i oświadczenia wiedzy czy też nawet najprostsze informacje lub zapewnienia przekazywane lub w jakikolwiek sposób przez spółkę udostępniane. Niewątpliwie zatem przepis obejmuje również wszelkiego rodzaju pisma procesowe oraz wnioski kierowane do sądu rejestrowego (zarówno o dokonanie wpisu jak i złożenie dokumentów do akt rejestrowych)<sup>11</sup>.

Ustawodawca w art. 19 KSH posługuje się terminem „złożenia podpisów” przez członków zarządu. Oczywistym jest, iż chodzi o własnoręczne podpisy członków zarządu, umożliwiające ich bezwarunkową identyfikację. Podpisy te muszą zostać naniesione na konkretnym dokumencie, dla którego ustawa przewiduje taką konieczność. Słusznie podnosi D. Kupryjańczyk, iż nie ma możliwości złożenia podpisu przez prokurenta czy ustanowionego dla danej czynności pełnomocnika. Autor ten słusznie wyklucza możliwość udzielenia przez wszystkich członków zarządu pełnomocnictwa materialnego do podpisania dokumentu, dla którego ustawa wymaga podpisów pełnego składu zarządu, co wynika z samej istoty i funkcji art. 19 KSH. Esencją bowiem wymogu uzyskania podpisów całego składu osobowego zarządu jest objęcie treści dokumentu rzeczywistą świadomością wszystkich członków tego organu i bezsporną jego akceptacją<sup>12</sup>. W mojej ocenie zasadę wynikającą z art. 19 KSH stosować należy odpowiednio również wobec likwidatorów spółki. Zgodnie bowiem z art. 280 KSH do likwidatorów stosuje się przepisy dotyczące członków zarządu.

Przepisy KSH przewidują obowiązek złożenia podpisów przez wszystkich członków zarządu m.in. na wniosku o wpis spółki kapitałowej do rejestru. Zgodnie z identyczną treścią przepisów art. 164 § 1, art. 30012 § 1, i 316 § 1

7 Inaczej A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2023, art. 19 KSH. W ocenie autorki za przyjęciem wykładni szerokiego pojęcia ustawy przemawia chociażby treść art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości: *Sprawozdanie finansowe podpisują - podając zarazem datę podpisu - osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy - wszyscy członkowie tego organu albo co najmniej jedna osoba wchodząca w skład tego organu w sposób, o którym mowa w ust. 2b. Odmowa podpisu sprawozdania finansowego wymaga sporządzenia pisemnego uzasadnienia dołączonego do sprawozdania finansowego. Wyjątek z przywołanego wyżej ust. 2b zachodzi w razie złożenia przez pozostałe osoby wchodzące w skład tego organu oświadczeń, że sprawozdanie finansowe spełnia wymagania przewidziane w ustawie, lub odmów złożenia takich oświadczeń.*

8 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U.2023.1610 t.j. z dnia 2023.08.14)

9 Art. 773 dodany przez art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. (Dz.U.2015.1311) zmieniającej KSH z dnia 8 września 2016 r.

10 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks...* op. cit., LEX 2023, art. 19 KSH.

11 A. Opalski [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 19 KSH.

12 D. Kupryjańczyk [w:] *Kodeks...*, op. cit., Legalis, art. 19 KSH.

KSH Zarząd zgłasza zawiązanie spółki do sądu rejestrowego właściwego ze względu na siedzibę spółki w celu wpisania spółki do rejestru. Wniosek o wpis spółki do rejestru podpisują wszyscy członkowie zarządu. Wymóg złożenia podpisów na wniosku o wpis przez pełny skład zarządu ma o tyle doniosłe znaczenie, że stanowi niejako potwierdzenie przez zarząd skuteczności i prawidłowości czynności składających się na proces rejestracyjny spółki. Do wniosku o rejestrację spółki kapitałowej dołączyć należy nadto podpisaną przez wszystkich członków zarządu listę wspólników sp. z o.o. (art. 167 § 2 KSH) lub listę akcjonariuszy prostej spółki akcyjnej (art. 30012 § 4 KSH).

Ponadto na etapie rejestracji spółki, podpisów wszystkich członków zarządu wymaga oświadczenie zarządu spółki z o.o., że wkłady zostały wniesione w całości przez wszystkich wspólników (art. 167 § 1 pkt 2 KSH i art. 167 § 4 pkt 3 KSH – w przypadku zawarcia umowy spółki przy wykorzystaniu wzorca umowy), oświadczenie zarządu prostej spółki akcyjnej, że wkłady na pokrycie akcji zostały wniesione w części przewidzianej w umowie spółki (art. 30012 § 3 pkt 3 KSH), oraz oświadczenie zarządu spółki akcyjnej, że wymagane statutem wpłaty na akcje oraz wkłady niepieniężne zostały dokonane zgodnie z prawem (art. 320 § 1 pkt 3 KSH). Za istotne ustawodawca uznał zatem, aby w zakresie sfery majątkowej spółki członkowie zarządu zaświadczyli in gre-mio o zasileniu kapitału zakładowego wkładami wspólników (co może wszak mieć wpływ na sytuację osób trzecich będących wierzycielami spółki).

Analogicznie jak w przypadku wkładów wspólników/akcjonariuszy, na etapie pierwotnej rejestracji spółki stosownego podpisów wszystkich członków zarządu w związku z rejestracją

podwyższenia kapitału zakładowego wymagają:

- oświadczenie, że wkłady na podwyższony kapitał zakładowy w spółce z o.o. zostały w całości wniesione (art. 262 § 2 pkt 3 KSH);
- oświadczenia, że wkłady na pokrycie nowych akcji w prostej spółce akcyjnej zostały wniesione w części przewidzianej w uchwale o emisji akcji lub umowach objęcia akcji (art. 300107 § 2 pkt 3 KSH);
- oświadczenia, że wkłady na akcje w spółce akcyjnej zostały wniesione, a w przypadku gdy wniesienie wkładów niepieniężnych ma nastąpić po zarejestrowaniu podwyższenia kapitału, że przejście tych wkładów na spółkę jest zapewnione w terminie określonym w uchwale o podwyższeniu kapitału zakładowego (art. 441 § 2 pkt 5 KSH).

Istotną wagę wskazanych wyżej oświadczeń zarządu o wniesieniu wkładów na udziały i akcje (zarówno na etapie rejestracji spółki jak i następczego podwyższenia jej kapitału zakładowego) wzmacnia przewidziana przez ustawodawcę w art. 291 KSH (sp. z o.o.), art. 300123 KSH (w P.S.A.) oraz art. 479 KSH (w S.A.) odpowiedzialność majątkowa członków zarządu wobec wierzycieli spółki. Jeżeli bowiem członkowie zarządu spółki kapitałowej umyślnie lub przez niedbalstwo podali fałszywe dane w opisanych powyżej oświadczeniach co do wkładów spółki, odpowiadają wobec wierzycieli spółki solidarnie ze spółką przez trzy lata od dnia zarejestrowania spółki lub zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego.

Nadto KSH przewiduje obowiązek złożenia podpisów przez wszystkich członków zarządu:

- na liście wspólników spółki z o.o. składanej do sądu rejestrowego (art. 188 § 3 KSH);
- przedkładanej sądowi rejestrowemu nowej liście akcjonariuszy w prostej spółce akcyjnej (art. 30034 § 8 KSH);
- w przypadku transgranicznych procesów transformacyjnych spółek:
  - na oświadczeniu, że uchwała o połączeniu transgranicznym nie została zaskarżona w wyznaczonym terminie albo powództwo o jej zaskarżenie zostało prawomocnie oddalone bądź odrzucone albo minął termin do wniesienia środka odwoławczego oraz oświadczenia o sposobie realizacji uprawnień wierzycieli i wspólników wynikających z przepisów prawa oraz uchwały o połączeniu transgranicznym, składanych do sądu rejestrowego wraz z wnioskiem o wydanie zaświadczenia o zgodności z prawem polskim połączenia transgranicznego – stosownie do art. 51612 § 2 pkt 8 i 10 KSH;
  - na oświadczeniu, że uchwała o podziale transgranicznym nie została zaskarżona w wyznaczonym terminie albo powództwo o jej zaskarżenie zostało prawomocnie oddalone bądź odrzucone albo minął termin do wniesienia środka odwoławczego oraz oświadczenia o sposobie realizacji uprawnień wierzycieli i wspólników wynikających z przepisów prawa oraz uchwały o podziale transgranicznym, składanych do sądu rejestrowego wraz z wnioskiem o wy-

danie zaświadczenia o zgodności z prawem polskim podziału transgranicznego – stosownie do art. 55015 § 2 pkt 8 i 10 KSH;

- na oświadczeniu, że uchwała o przekształceniu transgranicznym nie została zaskarżona w wyznaczonym terminie albo powództwo o jej zaskarżenie zostało prawomocnie oddalone bądź odrzucone albo minął termin do wniesienia środka odwoławczego oraz oświadczenia o sposobie realizacji uprawnień wierzycieli i współników wynikających z przepisów prawa oraz uchwały o przekształceniu transgranicznym, składanych do sądu rejestrowego wraz z wnioskiem o wydanie zaświadczenia o zgodności z prawem polskim przekształcenia transgranicznego – stosownie

do art. 58013 § 2 pkt 8 i 10 KSH.

Niezależnie od wskazanej powyżej odpowiedzialności majątkowej (art. 291, art. 300123, art. 479 KSH), przytoczone powyżej oświadczenia wiedzy członków zarządu składane są pod rygorem odpowiedzialności karnej za ich prawdziwość i rzetelność. Zgodnie bowiem z art. 587 KSH:

§ 1. Kto przy wykonywaniu obowiązków wymienionych w tytule III i IV ogłasza dane nieprawdziwe albo przedstawia je organom spółki, władzom państwowym lub osobie powołanej do rewizji – podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

§ 2. Jeżeli sprawca działa nieumyślnie – podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku.

O ile zatem z przepisu KSH nie wynika explicite obowiązek złożenia

podpisów przez wszystkich członków zarządu, czynność ta należy do sfery reprezentacji spółki, co oznacza, iż wystarczające dla jej skuteczności jest złożenie podpisów w sposób wynikający z umowy/statutu spółki. O ile jednak z umowy/statutu żadne reguły w tym względzie nie wynikają, zastosowanie powinna mieć reprezentacja zgodnie z art. 205 § 1 KSH lub art. 373 § 1 KSH.

Nie ma oczywiście żadnych przeszkód, aby pomimo wymogu zachowania ogólnej zasady reprezentacji dokument został opatrzony podpisem większej ilości członków zarządu, niż jest ona wymagana. Złożenie podpisów przez wszystkich członków zarządu (mimo, iż ustawa takiego wymogu nie przewiduje) wyłącznie umacnia wartość treści zawartej w dokumencie, albowiem znajduje potwierdzenie w oświadczeniu pełnego składu organu uprawnionego do reprezentacji spółki.

Kamila Sauer

## KOREKTA PORÓWNYWALNOŚCI W ANALIZIE BENCHMARKINGOWEJ – KIEDY Z NIEJ SKORZYSTAĆ, JAKIE CZYNNIKI WZIĄĆ POD UWAGĘ

Przygotowanie analizy cen transferowych (tzw. analizy benchmarkingowej) stawia przed podatnikami istotne wyzwanie związane z koniecznością zachowania warunków porównywalności danych zastosowanych w tym procesie. Brak spełnienia kryteriów porównywalności powoduje daleko idące konsekwencje, obejmujące m.in. ryzyko uznania analizy za niewiarygodną i dobranie własnych ustaleń przez kontrolujących.

W przypadku gdy założenia przyjęte do analizy cen transferowych (np. kryterium przedmiotu działalności, badany wskaźnik, badany obszar geograficzny) nie odpowiadają specyfice danej transakcji, a zatem nie są wystarczająco porównywalne, konieczne może być skorzystanie z korekty

porównywalności, której celem jest zwiększenie rzetelności analizy cen transferowych poprzez osiągnięcie większej zgodności między analizowaną transakcją, a transakcjami przeprowadzanymi przez niepowiązane podmioty. Należy podkreślić, iż nie istnieje żadna sformalizowana i

opisana procedura przeprowadzania korekt porównywalności.

Zgodnie z objaśnieniami MF zastosowanie korekty porównywalności jest możliwe, gdy spowoduje to uzyskanie wyższego stopnia porównywalności danych transak-

cji kontrolowanej przy wykorzystaniu odpowiedniej metody weryfikacji ceny transferowej, a różnice porównywalności będą możliwe do skwantyfikowania. W praktyce jednak mogą pojawić się sytuacje, w których zastosowanie omawianej korekty okaże się nieuzasadnione.

Pewne wskazówki w zakresie oceny zasadności dokonania korekty zaprezentowało Forum Cen Transferowych w swoich rekomendacjach, wskazując czynniki którymi należy się kierować dokonując oceny zasadności dokonania korekty, są to:

- istotność różnic, będących przyczyną korekty,
- jakość danych podlegających korekcie,
- możliwość zapewnienia wiarygodnego sposobu przeprowadzania korekty.

Natomiast w wytycznych OECD podkreślono, że zawsze będą istnieć pewne różnice pomiędzy transakcjami kontrolowanymi realizowanymi przez podatnika, a transakcjami porównywalnymi strony trzeciej. Analiza porównawcza może być właściwa pomimo nieskorygowanej różnicy, pod warunkiem, że nie zaburza to jej wiarygodność. Z drugiej strony konieczność dokonania licznych lub istotnych korekt kluczowych czynników porównywalności może wskazywać, że transakcje z podmiotami trzecimi w rzeczywistości nie są wystarczająco porównywalne. Przykłady korekt porównywalnych obejmują korekty spójności księgowej mające na celu wyeliminowanie różnic, które mogą wynikać z odmiennych praktyk księgowych pomiędzy transakcjami kontrolowanymi i niekontrolowanymi, segmentacje danych finansowych w celu wyeliminowania istotnych, nieporównywalnych transakcji, korekty

z tytułu różnic w kapitale, funkcjach, aktywach i ryzyku. Decyzja o przeprowadzeniu korekty porównywalności i sposobie jej przeprowadzenia powinna zatem być rozpatrywana indywidualnie w każdym przypadku.

Podatnicy, którzy uznali, że przeprowadzenie korekty w zakresie ich transakcji jest zasadne, a analiza porównawcza została przez nich skorygowana, są zobowiązani do wskazania w deklaracji TPR za 2022 rok jednej z poniższych pozycji:

- korekta porównywalności zmieniająca wynik o mniej niż 30%;
- korekta porównywalności zmieniająca wynik o 30% lub więcej;
- brak możliwości ustalenia wpływu korekty na wynik.

Ten element informacji TPR budzi wiele pytań, zwłaszcza w zakresie sposobu kalkulacji procentowego wpływu korekty porównywalności na zmianę wyniku analizy. Ministerstwo Finansów odniosło się do tego oraz innych problemów podatników w niedawno opublikowanym Informatorze TPR (wydanie IV).

Z zamieszczonych tam odpowiedzi na pytania (nr 85 oraz 86) wynika, iż procentowy wpływ korekty porównywalności na wynik analizy porównawczej będzie zależał od rodzaju przeprowadzonej analizy porównawczej oraz metody weryfikacji ceny transferowej i liczby dokonanych korekt porównywalności. Należy ponadto zwrócić uwagę na rodzaj przedziału wykorzystywanego do weryfikacji ceny transferowej i raportowany w Informacji TPR – międzykwartylowy, pełny lub inny przedział.

Jeżeli analiza porównawcza jest np. wykonana metodą PCN i wynik to jedna war-

tość, to wpływ korekty na wynik będzie mógł być obliczony na podstawie jednego działania. Jeżeli wynik analizy porównawczej wskazuje na wartość porównywalną minimalną oraz maksymalną, to wymagało to będzie trzech obliczeń:

- 1) wpływ korekty na wynik wartości minimalnej,
- 2) wpływ korekty na wartość maksymalną,
- 3) średnia obliczona z powyższych dwóch działań.

W przypadku transakcji finansowych (np. pożyczki, cash-pooling) dokonywanie korekt porównywalności obejmuje obliczenie procentowego wpływu korekty porównywalności na zmianę wyniku analizy cen transferowych, co ze względu na charakter transakcji jest niezwykle utrudnione. MF w tym przypadku podkreśla, iż podatnicy mają możliwości wybrania opcji: Brak możliwości ustalenia wpływu korekty na wynik.

Podsumowując: podatnicy, którzy w procesie sporządzania analizy porównawczej rozważają zastosowanie korekt porównywalności muszą mierzyć się z dwoma kluczowymi kwestiami. Po pierwsze konieczne jest podjęcie decyzji, czy w obliczu zidentyfikowanych różnic, dokonanie korekty jest właściwym sposobem postępowania i czy faktycznie korekta prowadzi do poprawy porównywalności i jakości analizy. Dokonując tej oceny, należy również mieć na uwadze konieczność raportowania, o której mowa powyżej. Po drugie: w przypadku podjęcia decyzji o zasadności zastosowania korekty należy określić jej techniczny sposób przeprowadzenia właściwy dla indywidualnych warunków transakcji i zastosowanej metody, przy czym brak jest ustandaryzowanych rozwiązań ułatwiających to zadanie.

Michał Pankiewicz

## ZAŁOŻENIA PLANOWANYCH ZMIAN W SKŁADCE ZDROWOTNEJ PRZEDSIĘBIORCÓW

Ministerstwo Finansów dostrzegło problemy z rozliczeniami i wzrost wydatków, jakie przedsiębiorcy ponoszą w ramach składki na ubezpieczenie zdrowotne. Wprowadzane zmiany zasad obliczania składki poprawią sytuację przedsiębiorców, zwiększą pewność rozliczeń i pozwolą na sfinansowanie wydatków systemu ochrony zdrowia.

Nowa składka zdrowotna oznacza korzyść dla 93% podatników – szczególnie tych o niższych i średnich dochodach. Porządkujemy i upraszczamy zasady odprowadzania składki na ubezpieczenie zdrowotne i zapewniamy stabilność finansową systemu ochrony zdrowia – powiedział minister finansów Andrzej Domański.

Od 1 stycznia 2025 r. przywrócona zostanie zryczałtowana składka zdrowotna dla przedsiębiorców rozliczających się na zasadach ogólnych według skali podatkowej.

Ponadto obniżona zostanie wysokość składki zdrowotnej dla 93% przedsiębiorców PIT (niezależnie od formy opodatkowania), w tym w szczególności dla tych, którzy osiągają niskie i średnie dochody.

### Skala podatkowa

Wszyscy podatnicy PIT prowadzący działalność gospodarczą rozliczaną na skali podatkowej (ponad 1,3 mln osób) zyskają na wprowadzeniu ryczałtowej wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Składka będzie wynosić 9% z 75% płacy minimalnej czyli około 310 zł miesięcznie (w warunkach roku 2025).

Rozwiązanie to upraszcza system, daje stabilność i przewidywalność prowadzenia działalności gospodarczej. Nie będzie wymagało dodatkowych rozliczeń, czy ewidencji, ani płacenia składki od zbywa-

nych środków trwałych. Wysokość składki będzie stała, niezależna od osiąganego dochodu.

### Podatek liniowy

Podatnicy PIT prowadzący działalność gospodarczą opodatkowani 19% liniową stawką PIT zapłacą składkę zdrowotną obliczaną w następujący sposób:

- Osoby, których dochody miesięczne nie przekroczą 2-krotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia zapłacą składkę zdrowotną, taką samą jak osoby rozliczające się na skali podatkowej tj. w wysokości 9% od podstawy stanowiącej 75% minimalnego wynagrodzenia. W stosunku do obecnego systemu zyskają co najmniej ok. 100 zł miesięcznie (w warunkach 2025 r.). Wraz ze wzrostem dochodów (do 2-krotności przeciętnego wynagrodzenia) ich korzyść na niższej składce będzie rosła i wyniesie maksymalnie ok. 530 zł miesięcznie.
- Osoby, których dochody przekroczą 2-krotność prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia zapłacą składkę zdrowotną w wysokości 4,9% od nadwyżki uzyskanych dochodów powyżej 2-krotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej.

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Podatnicy PIT prowadzący działalność gospodarczą, którzy wybrali ryczałt od przychodów ewidencjonowanych jako formę opodatkowania to grupa bardzo zróżnicowana.

Planowane zmiany zakładają, że przedsiębiorcy na ryczałcie, którzy uzyskują przychody miesięczne w wysokości nieprzekraczającej 4-krotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia zapłacą (w warunkach roku 2025) około 310 zł miesięcznie (9% od 75% minimalnego wynagrodzenia przez co zyskają z uwagi na zmniejszenie podstawy naliczenia składki zdrowotnej).

W zakresie przychodów przekraczających 4-krotność prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia przedsiębiorcy na ryczałcie zapłacą minimalną składkę (w kwocie 9% od 75% minimalnego wynagrodzenia) oraz 3,5% od nadwyżki ponad 4-krotność prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia.

### Karta podatkowa

Wszyscy przedsiębiorcy opłacający podatek PIT na karcie podatkowej zyskają na zmianie polegającej na obniżeniu składki zdrowotnej liczonej jako 9% od podstawy stanowiącej 75% minimalnego wynagrodzenia (obecnie składka wynosi 9% od 100% minimalnego wynagrodzenia). W tym przypadku również zostanie uchylona możliwość odliczania (części) składek zdrowotnych od PIT.



Michał Pankiewicz

## NAJNOWSZE WYTYCZNE OECD DOTYCZĄCE UPROSZCZEŃ W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH DLA RUTYNOWYCH DYSTRYBUTORÓW

19 lutego 2024 r. OECD opublikowała wytyczne „Pillar One – Amount B”, dotyczące opcjonalnego zastosowania uproszczonego podejścia dla podmiotów o podstawowej działalności marketingowej i dystrybucyjnej (tzw. Kwota B w ramach Filaru I wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych).

W uproszczeniu, „Kwota B” to prawo do stosowania uproszczonego podejścia podczas ustalania cen transferowych dla transakcji dotyczących:

- kupna-sprzedaży w zakresie marketingu i dystrybucji, w ramach których dystrybutor nabywa towary od jednego lub większej liczby przedsiębiorstw powiązanych w celu ich hurtowej dystrybucji na rzecz podmiotów niepowiązanych; oraz
- agencji sprzedaży i komisanta, w których agent sprzedaży lub komisant przyczynia się do hurtowej dystrybucji towarów przez jedno lub więcej przedsiębiorstw powiązanych na rzecz podmiotów niepowiązanych.

W ramach przedstawionych powyżej rodzajów transakcji w przypadku ustalania ceny rynkowej będzie przysługiwało prawo do odniesienia się do matrycy cenowej (ang. „pricing matrix”) opublikowanej w raporcie.

Matryca cenowa wskazuje, że wskaźnik rentowności sprzedaży z podstawowej działalności marketingowej i dystry-

bucyjnej powinien mieścić się w przedziale od 1,5% do 5,5%, w zależności od branży i intensywności czynników danego podmiotu.

Aby kwalifikować się do uproszczonego podejścia, badana transakcja musi również spełniać dodatkowe kryteria:

- kwalifikująca się transakcja musi wykazywać cechy istotne ekonomicznie, tak aby mogła być niezawodnie wyceniona przy użyciu jednostronnej metody cen transferowych, w przypadku gdy badany jest dystrybutor, agent sprzedaży lub komisant;
- badana strona nie może ponosić rocznych kosztów operacyjnych niższych niż 3% lub większych niż górna granica wynosząca od 20% do 30% rocznych przychodów netto strony badanej.
- podmiot badany nie może prowadzić działalności niezwiązanej z dystrybucją w uzupełnieniu do kwalifikującej się transakcji, chyba że kwalifikująca się transakcja może być odpowiednio oceniona na odrębnej podstawie i może być

wiarygodnie oddzielnie wyceniona.

Podstawą do opracowania wytycznych były zgłaszane przez niektóre kraje OECD sygnały, że 30–70% ich sporów dotyczących cen transferowych dotyczy podstawowej działalności marketingowej i dystrybucyjnej. Zasadniczym celem wprowadzenia nowych przepisów w tym zakresie jest ograniczenie sporów w zakresie cen transferowych, redukcja wydatków jakie przedsiębiorstwa muszą ponosić w związku z przestrzeganiem przepisów podatkowych oraz zwiększenie pewności podatkowej.

Treść wytycznych została zintegrowana z istniejącymi wytycznymi OECD dotyczącymi cen transferowych, jak również zostały zaproponowane zmiany w Komentarzu do Artykułu 25 Modelowej Konwencji Podatkowej OECD.

Administracje podatkowe poszczególnych państw mogą zdecydować się na zastosowanie uproszczonego podejścia dla transakcji w latach podatkowych rozpoczynających się najwcześniej od 1 stycznia 2025 r.

Olga Skonieczna

## PODZIAŁ SKA NA GRUNCIE KSH – WYZWANIA PRAKTYCZNE

Podział spółek jest w praktyce najtrudniejszym do prawidłowego przeprowadzenia procesem restrukturyzacyjnym. Sytuacja komplikuje się jeszcze bardziej w odniesieniu do implementowanych do KSH z dniem 15.09.2023 r. przepisów umożliwiających podział spółki komandytowo-akcyjnej.

Zgodnie ze znowelizowanym art. 528 § 1 KSH spółkę komandytowo-akcyjną można podzielić na dwie albo więcej spółek kapitałowych lub spółek komandytowo-akcyjnych, przy czym podział SKA jest dopuszczalny pod warunkiem całkowitego pokrycia kapitału zakładowego.

W kontekście dopuszczalnych na gruncie KSH form podziału (529 § 1 pkt 1 – 5 KSH) już na pierwszy rzut oka wydaje się, iż podział SKA (pomimo niewielkiej ilości przepisów bezpośrednio do niego się odnoszących) nie będzie należał do najłatwiejszych.

Dlaczego? SKA stanowi bowiem na gruncie KSH najbardziej nieoczywistą konstrukcję prawną z uwagi na specyficzną integrację substratu osobowego i kapitałowego.

Uregulowana kodeksowo, teoretyczna zdolność podziałowa SKA (przy założeniu spełnienia warunku pokrycia kapitału zakładowego) determinowana będzie kilkoma czynnikami: strukturą wyjściową dzielonej SKA (zarówno w warstwie osobowej jak i kapitałowej), wybraną przez spółkę kategorią podziału zgodnie z art. 529 § 1 KSH, jak również formą prawną spółek przejmujących lub projektowanych spółek nowo zawiązanych.

W mojej ocenie z najprostszą sytuacją będziemy mieli do czynienia w razie podziału SKA, w wyniku której po stronie spółek przejmujących i/lub nowo za-

wiązanych powstaną wyłącznie spółki kapitałowe. W spółkach tych bowiem, w przeciwieństwie do SKA mamy do czynienia wyłącznie z jednym rodzajem udziałowców (wspólnicy w sp. z o.o., akcjonariusze w S.A. i P.S.A.). Tym samym w wyniku podziału SKA pomiędzy dwie lub więcej kapitałowych spółek przejmujących i/lub nowo zawiązanych, zarówno komplementariusze jak i akcjonariusze dzielonej SKA będą mogli uzyskać w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej taki status udziałowy, jaki determinuje forma tej spółki.

Inaczej będzie w odniesieniu do substratu majątkowego dzielonej SKA, albowiem ustawodawca nie wskazuje jasnych (a w zasadzie jakichkolwiek wytycznych) w zakresie przydziału wspólnikom spółki dzielonej udziałów lub akcji spółki przejmującej (nowo zawiązanej). Plan podziału SKA nie musi bowiem określać tzw. parytetu wymiany, czyli stosunku wymiany udziałów albo akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółek przejmujących/ nowo zawiązanych i wysokość ewentualnych dopłat pieniężnych. W przedmiotowym zakresie ustawodawca ograniczył plan podziału do określenia liczby i wartości udziałów albo akcji spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej przyznanych wspólnikom spółki dzielonej oraz wysokości ewentualnych dopłat pieniężnych (art. 55025 KSH). Możliwe będzie tym samym ustalenie liczby i wartości udziałów z dużym marginesem swobody, w oparciu jednak o pewne obiektywne i możliwe

do zweryfikowania parametry. Z uwagi na przewagę osobowego charakteru dzielonej SKA prawidłowym wydaje się ustalenie liczby i wartości praw udziałowych w oparciu o wynikającą ze statutu spółki dzielonej wysokość wkładów wspólników lub ich udział w zysku.

Odmienne sytuacja będzie przedstawiać się w odniesieniu do sytuacji, kiedy nie tylko SKA będzie spółką dzieloną, ale w jej wyniku SKA będą spółkami:

- przejmującymi – przy podziale przez przejęcie;
- nowo zawiązanymi – przy podziale przez zawiązanie nowych spółek;
- przejmującymi i nowo zawiązanymi – przy podziale przez przejęcie i zawiązanie nowych spółek;
- przejmującymi i/lub nowo zawiązanymi – przy podziale przez wydzielanie;
- przejmującymi i/lub nowo zawiązanymi – przy podziale przez wyodrębnienie.

Zarówno po stronie spółki dzielonej, jak i spółek przejmujących/ nowo zawiązanych, w dalszym ciągu będziemy mieli do czynienia z dwiema kategoriami wspólników – komplementariuszami i akcjonariuszami. Nowe przepisy KSH nie udzielają tymczasem wskazówki, czy status wspólnika określonej kategorii (komplementariusza lub akcjonariusza)

w spółce dzielonej determinuje konieczność zachowania takiego samego statusu w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej. W mojej ocenie odpowiedź na tak postawione pytanie przedstawiać się może odmiennie w przypadku poszczególnych kategorii podziału, ilości spółek przejmujących lub nowo zawiązanych uczestniczących w podziale jak również od tego, czy w wyniku podziału będziemy mieli do czynienia z SKA jako spółką przejmującą czy nowo zawiązaną.

Co do zasady trafnym wydaje się ogólne stwierdzenie, iż wspólnik posiadający określony status w spółce dzielonej nie musi uzyskać statusu analogicznego w spółkach przejmujących lub nowo zawiązanych – może on uzyskać taki sam status w obu spółkach, tylko w jednej z nich, bądź też w żadnej z nich (używając statusu wspólnika innej kategorii). W przypadku wielości wspólników dzielonej SKA konfiguracji osobowych wspólników może być naprawdę bardzo wiele. W odniesieniu do SKA przejmujących (jako spółek już istniejących) w mojej ocenie zastosowanie znajdzie jednak art. 136 § 1 KSH, zgodnie z którym jeżeli statut dopuszcza przyjęcie do spółki nowego komplementariusza, dotychczasowy akcjonariusz może uzyskać status komplementariusza, albo osoba trzecia może przystąpić do spółki w charakterze komplementariusza, za zgodą wszystkich dotychczasowych komplementariuszy.

Stosując przepis ten odpowiednio w procedurze podziałowej, dochodzimy zatem do konkluzji, iż objęcie przez dotychczasowego wspólnika statusu akcjonariusza w spółce przejmującej nie będzie obarczone żadnymi warunkami. Z kolei przy założeniu występowania w spółce przejmującej w roli komplementariusza, możliwość przyjęcia nowego komplementariusza musi być wyraźnie przewidziana w statucie tej spółki. Treść statutu

spółki przejmującej może zatem całkowicie uniemożliwić przystąpienie do spółki wspólnika spółki dzielonej w charakterze nowego komplementariusza.

Przyjmując zatem dla uproszczenia niniejszego wywodu założenie, iż wynikiem podziału SKA będą zawsze dwie kolejne SKA, to w świetle przepisów KSH prawidłowymi wydają się następujące domniemania:

- W przypadku podziału przez przejęcie dotychczasowi wspólnicy spółki dzielonej będą mogli w spółce przejmującej zawsze uzyskać status akcjonariusza, zaś uzyskanie statusu komplementariusza będzie zależało od tego, czy statut spółki przejmującej stosownie do art. 136 § 1 KSH dopuszcza przyjęcie do spółki nowego komplementariusza;
- W wyniku podziału przez zawiązanie nowej spółki dotychczasowi wspólnicy spółki dzielonej będą mogli w spółce nowo zawiązanej zawsze uzyskać status obu kategorii wspólników – zarówno komplementariuszy jak i akcjonariuszy (z uwagi na brak zastosowania art. 136 KSH do spółki nowo zawiązanej);
- W wyniku podziału przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki, w odniesieniu do spółki przejmującej dotychczasowi wspólnicy spółki dzielonej będą mogli w spółce przejmującej zawsze uzyskać status akcjonariusza, zaś uzyskanie statusu komplementariusza będzie zależało od tego, czy statut spółki przejmującej stosownie do art. 136 § 1 KSH dopuszcza przyjęcie nowego komplementariusza do spółki.

Z kolei w spółce nowo zawiązanej dotychczasowi wspólnicy spółki dzielonej zawsze będą mogli uzyskać status obu kategorii wspólników – zarówno kom-

plementariusza jak i akcjonariusza (wobec braku podstaw zastosowania do spółki nowo zawiązanej art. 136 KSH). Analogicznie sytuacja będzie przedstawiać się do podziału przez wydzielenie, w zależności od tego czy będziemy mieli do czynienia ze spółką przejmującą czy nowo zawiązaną, z tym zastrzeżeniem że zmianie ulec będzie mogła również struktura spółki dzielonej.

Spółka ta bowiem nie utraci swego bytu prawnego, ale może się zdarzyć, iż na skutek podziału przez wydzielenie będzie ona funkcjonować w zmienionej strukturze zarówno od strony osobowej jak i kapitałowej. Konieczne jest przy tym podkreślenie, iż w wyniku przeprowadzonego podziału przez wydzielenie dzielona SKA musi w dalszym ciągu spełniać wszelkie rygory zastrzeżone dla tego typu spółki zgodnie z KSH.

- W odniesieniu do ostatnio dodanej do KSH formy podziału, czyli podziału przez wyodrębnienie przynajmniej w płaszczyźnie teoretycznej wydaje się, iż zarówno w SKA przejmującej jak i nowo zawiązanej, powstałych na skutek wydzielenia z innej SKA (dzielonej), spółka dzielona będzie mogła uzyskać status zarówno akcjonariusza jak i komplementariusza, z tym jednak zastrzeżeniem, że w SKA przejmującej status komplementariusz uzyska tylko wtedy, gdy możliwość przystąpienia nowego komplementariusza do spółki przewidywać będzie jej statut (art. 136 § 1 KSH).

Każdorazowo zatem w ściśle skonkretyzowanym stanie faktycznym, dla ustalenia możliwości podziału wyjściowej SKA oraz uzyskania określonych efektów tego podziału, konieczne będzie poczynienie szeregu ustaleń zarówno w płaszczyźnie osobowej, jak i kapitałowej wszystkich spółek uczestniczących w podziale.

## FUNDACJA RODZINNA JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA MAJĄTKIEM PRYWATNYM – WYBRANE ASPEKTY OPODATKOWANIA W ŚWIELE INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Fundacja rodzinna, dość młoda jeszcze na polskim podwórku prawnym instytucja, to rozwiązanie prawne, którego celem jest umożliwienie zaplanowania sukcesji firm rodzinnych oraz ochrona przed podziałem majątku powstałego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. W związku z brakiem szerokiej i dogłębnej legislacji podatkowej oraz bogatego doświadczenia w prowadzeniu fundacji rodzinnych w Polsce, podatnicy starają się we własnym zakresie doprecyzować kwestie opodatkowania oraz dozwolone ramy funkcjonowania fundacji rodzinnej, wnioskując do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>1</sup> o kolejne interpretacje indywidualne dotyczące ich uprawnień i zobowiązań publicznoprawnych

Fundacja rodzinna została wprowadzona do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (dalej: „UFR”)<sup>2</sup> i stała się atrakcyjnym, opodatkowanym według zasad tzw. estońskiego CIT, instrumentem służącym do zabezpieczenia interesów właścicieli majątku.

Według uzasadnienia do ww. ustawy<sup>3</sup> celem projektu ustawy było kompleksowe wzmocnienie narzędzi prawnych do przeprowadzenia procesów sukcesyjnych poprzez dodanie do systemu prawa instytucji służącej do gromadzenia rodzinnego majątku, pozwalającego na zatrzymanie kapitału w kraju na wiele pokoleń oraz zwiększenie potencjału krajowych inwestycji. Sam proces planowania sukcesji jest niezwykle trudny, dotyczy wielu płaszczyzn, w tym prawnej, podatkowej, organizacyjnej czy koncepcyjnej<sup>4</sup>, co dodatkowo utrudnia przekazanie rozwijanej często latami działalności przez

właściciela w kolejne ręce.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UFR fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów, a fundator zaś określa w statucie fundacji rodzinnej szczegółowy jej cel. Innymi słowy, fundacja rodzinna to wehikuł, który z sukcesem służyć może efektywnej dystrybucji majątku prywatnego na rzecz wskazanych osób, w tym najbliższej rodziny, aby odbywało się to przez pokolenia<sup>5</sup>.

O ile sama UFR jest aktem całościowo określającym ramy działania fundacji rodzinnej, o tyle ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „CITU”)<sup>6</sup> zawiera zaledwie trzy artykuły (art. 24q – 24s) odnoszące się do kwestii opodatkowania tej osoby prawnej.

### Sebastian Golański

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie na kierunku prawo. Od września 2022 r. wpisany na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. Dotychczasowe doświadczenie zdobywał m.in. w firmach doradczych tzw. „Wielkiej Czwórki” (EY, Deloitte). W swojej praktyce zawodowej zajmował się świadczeniem usług doradztwa podatkowego na rzecz polskich i międzynarodowych klientów korporacyjnych a także przeprowadzaniem audytów podatkowych oraz badań due diligence.

**Słowa kluczowe:** fundacja rodzinna, podział majątku, UFR, gromadzenie mienia, zarządzanie mieniem, beneficjenci, statut, opodatkowanie, podatek dochodowy od osób prawnych, darowizny, działalność gospodarcza, zakres działalności, transakcje, udziały, akcje, przychody, stawka sankcyjna, CIT

1 Dalej także jako: „Dyrektor KIS”.

2 Dz. U. 2023.326.3.

3 Druk sejmowy nr 2798.

4 A. Mariański, M. Błońska, A. Chałat, M. Grzywaczewska-Łuczowska, M. Konarski, A. Pardej, B. Rodak, K. Rozenberg, D. Tomaszewski, Wprowadzenie [w:] A. Mariański, M. Błońska, A. Chałat, M. Grzywaczewska-Łuczowska, M. Konarski, A. Pardej, B. Rodak, K. Rozenberg, D. Tomaszewski, Fundacje rodzinne. Aspekty prawne i podatkowe, Warszawa 2023.

5 P. Blajer, Rozdział I. Kwestie zasadnicze związane z fundacją rodzinną [w:] Fundacja rodzinna. Pytania i odpowiedzi, Warszawa 2023.

6 Dz.U.2023.2805 t.j. z dnia 2023.12.29.

Problemy, z którymi borykają się podatnicy zaangażowani w działalność i prowadzenie fundacji rodzinnej, to m.in. kwestie związane z rodzajem działalności gospodarczej podlegającej preferencyjnemu opodatkowaniu, darowiznami na rzecz fundacji rodzinnej, wnoszeniem mienia, transakcjami, których przedmiotem są udziały czy zwolnieniem z opodatkowania. Poniżej zaprezentowane zostaną wybrane kwestie podnoszone przez podatników na tle organizowania i funkcjonowania fundacji rodzinnej jako elementu polskiego systemu podatkowego.

### Opodatkowanie fundacji rodzinnej – zasada ogólna

Co do zasady fundacja rodzinna zwolniona jest podmiotowo z podatku dochodowego od osób prawnych (art. 6 ust. 1 pkt 25 CITU), lecz nie jest to zwolnienie bezwzględne. Od wspomnianej zasady generalnej CITU przewiduje w sposób enumeratywny przypadki, kiedy zwolnienie nie obowiązuje. Konkretnie należy wspomnieć tu o przepisach art. 6 ust. 6-9 wspomnianej ustawy. Zgodnie zaś z art. 24q CITU opodatkowaniu podlegają dopiero świadczenia lub mienie przekazane lub postawione do dyspozycji przez fundację rodzinną (innymi słowy fundacja rodzinna opodatkowana jest na zasadach tzw. estońskiego CIT). Ponadto brak zwolnienia fundacji rodzinnej z podatku dochodowego od osób prawnych pojawia się w przypadku podatku od przychodów z budynków (o którym mowa w art. 24b CITU) oraz prowadzonej przez fundację rodzinną działalności gospodarczej wykraczającej poza zakres przewidziany w art. 5 UFR.

### Działalność gospodarcza prowadzona przez fundację rodzinną

Jak wspomniano, zakres przedmiotowy działalności gospodarczej, którą może zgodnie z prawem prowadzić fundacja rodzinna, jest ograniczony przepisami UFR i tylko w tym zakresie zwolniona jest z opodatkowania sankcyjną stawką podatku CIT. W świetle art. 5 ust. 1 UFR fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>7</sup> tylko w zakresie:

- 1) zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia;
- 2) najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie;
- 3) przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo zagranicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach;
- 4) nabywania i zbywania papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze;
- 5) udzielania pożyczek:
  - a) spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna posiada udziały albo akcje,
  - b) spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik,
  - c) beneficjentom;

6) obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi należącymi do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej;

7) produkcji przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, o ile ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu;

8) gospodarki leśnej.

Należy jednak zauważyć, że działalność, o której mowa w pktach 7 i 8 powyżej, fundacja rodzinna może wykonywać wyłącznie w związku z prowadzonym gospodarstwem rolnym. W zakresie, w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony powyżej, fundacja nie będzie mogła skorzystać ze zwolnienia z podatku CIT i zastosowanie ma stawka sankcyjna wynosząca, zgodnie z art. 24r ust. 1 CITU, 25% podstawy opodatkowania.

### Wypożyczenie fundacji rodzinnej w mienie

Jak wspomniano na wstępie opracowania, fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania

<sup>7</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 221.



świadczeń na rzecz beneficjentów. W celu realizacji swojego celu, w tym spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów, fundacja rodzinna powinna dysponować majątkiem stanowiącym de facto rdzeń takiego podmiotu. Innymi słowy: bez posiadania majątku do dyspozycji fundacja rodzinna nie byłaby zdolna, aby zrealizować cel przewidziany w art. 2 ust. 1 UFR czy też szczegółowy cel fundacji określony w jej statucie. W świetle zaopatrywania fundacji rodzinnej w mienie pojawić się mogą pytania dotyczące przychodu, który powstać może po stronie wnoszącego takie mienie, jak też samej fundacji rodzinnej, która otrzymuje je pod tytułem darmym.

Jak wspomniano wcześniej, zasada ogólna dotycząca opodatkowania fundacji rodzinnej stanowi, że fundacja zwolniona jest z opodatkowania CIT, chyba że ma miejsce któryś z tak satywnie określonych przypadków. W sytuacji otrzymania mienia przez fundację rodzinną, opodatkowane będzie ono dopiero na etapie dyspozycji (postawienia do dyspozycji) środków na rzecz określonych w statucie beneficjentów. Jak wskazuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.626.2023.2.DP<sup>8</sup>, wyjątki od tej (generalnej) reguły zostały przewidziane w przepisach art. 6 ust. 6-9 CITU, jednak nie obejmują one zdarzeń polegających na otrzymaniu mienia przez fundację rodzinną, w tym w formie darowizny. W związku z tym, z otrzymaniem darowizny nie będzie wiązać się dla fundacji ro-

dzinnej powstanie przychodu podatkowego do opodatkowania. Innymi słowy: w niniejszej sytuacji darowizna akcji w spółce prawa handlowego dokonana przez fundatora na rzecz fundacji będzie zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 CITU po stronie fundacji. Podobne stanowisko przyjął Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.459.2023.1.DP<sup>9</sup> stwierdzając, że fundacja jako podmiot obdarowany nie będzie zobowiązana rozpoznać przychodu podatkowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych w związku z otrzymaniem darowizny udziałów w spółce z o.o., w której to fundator jest udziałowcem.

Z perspektywy podatnika interesujący może być sam przedmiot darowizny, jakim były odpowiednio akcje oraz udziały w spółce prawa handlowego.

W opinii zabezpieczającej o sygnaturze DKP3.8082.5.2023 Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej „Szef KAS”) wskazuje, że przeniesienie na fundację rodzinną udziałów/akcji w spółkach operacyjnych pozwoli na zrealizowanie pierwszego celu, jakim jest łatwiejsza sukcesja majątku rodzinnego poprzez jego skupienie w jednym podmiocie. Zaś prowadzenie działalności gospodarczej przez fundację rodzinną pozwala na realizację ostatniego ze wskazanych celów, jakim jest gromadzenie mienia przez fundację rodzinną i zarządzanie nim w interesie beneficjentów. Fundacja rodzinna jako podmiot posiadający w swoim majątku mienie,

w skład którego będą wchodzić m.in. udziały i akcje w spółkach operacyjnych, będzie mogła prowadzić działalność inwestycyjną celem powiększenia zgromadzonego mienia<sup>10</sup>.

We wspomnianej powyżej interpretacji indywidualnej dotyczącej darowizny akcji w spółce prawa handlowego (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.626.2023.2.DP) podatnik podniósł jeszcze kwestię osiągania przychodów ze zbycia darowanych aktywów w kontekście zwolnienia przysługującego fundacji rodzinnej na mocy art. 6 ust. 1 pkt 25 CITU oraz ewentualnego zastosowania stawki sankcyjnej CIT w wysokości 25% na podstawie art. 24r. ust. 1 CITU. Organ wskazał w tym zakresie, że „szczególne znaczenie ma prawidłowe ustalenie, czy fundacja ta prowadzi działalność zgodnie ze wskazanymi przez ustawodawcę wymogami” (tj. czy prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 UFR). Fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w zakresie zbywania mienia, o ile nie zostało ono nabyte w celu dalszego zbycia, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 UFR. Ograniczenie to nie dotyczy jednak:

1) praw wynikających z przystąpienia m.in. do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych czy spółdzielni, a także uczestnictwa w tych podmiotach (art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR) oraz

2) składników mienia: takich jak papiery wartościowe, instrumenty pochodne i prawa o podobnym charakterze (art. 5 ust. 1 pkt 4 UFR).

8 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.626.2023.2.DP, pismo z dnia 28 grudnia 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

9 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.459.2023.1.DP, pismo z dnia 18 października 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

10 Opinia zabezpieczająca o sygn. DKP3.8082.5.2023, pismo z dnia 21 grudnia 2023 r. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Fundacja może więc prowadzić działalność gospodarczą polegającą na nabyciu takich praw i składników mienia, nawet jeśli zostały one nabyte wyłącznie w celu ich dalszego zbycia. Podkreślić należy, za organem, że „zbywanie udziałów m.in. w spółce z o.o. czy spółce akcyjnej nie mieści się w zakresie działalności wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 4 UFR”. Podsumowując, Dyrektor KIS stwierdził, że „odpłatne zbycie (sprzedaż) akcji w spółce prawa handlowego darowanych fundacji na podstawie darowizny mieści się w zakresie określonym w art. 5 UFR” (dozwolona działalność gospodarcza), w związku z czym w przedmiotowej sprawie nie będzie miał zastosowania art. 24r ust. 1 CITU dotyczący opodatkowania stawką sankcyjną.

Interesującą z perspektywy podatnika kwestią przy wprowadzaniu mienia do fundacji rodzinnej może być opodatkowanie takiej transakcji podatkiem od towarów i usług (dalej: „VAT”). Szczególnego znaczenia nabiera wnoszenie do fundacji rodzinnej, w drodze darowizny, przedsiębiorstwa lub jej zorganizowanej części (dalej: „ZCP”). Na mocy art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług („VATU”) przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Ważki charakter wnoszenia ZCP do fundacji rodzinnej wiąże się z możliwością prowadzenia przez taką fundację działalności gospodarczej jako elementu akumulacji i zabezpiecza-

nia majątku fundacji służącego do realizacji świadczeń wobec jej beneficjentów. Jak wyjaśnia Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB3-1.4012.775.2023.3.WN<sup>11</sup>, kluczowe dla sprawy jest ustalenie, czy wniesiony zespół składników stanowi ZCP w rozumieniu art. 2 pkt 27e VATU. Organ wskazuje, że „o tym, czy nastąpiło zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (sprzedaż, darowizna itp.) decydują każdorazowo okoliczności faktyczne związane z konkretną transakcją. Podatnik obowiązany jest do prawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania, co wiąże się z koniecznością prawidłowego zdefiniowania dokonywanej czynności”. W szczególności „dla uznania, że zbywana część przedsiębiorstwa stanowi ZCP istotne znaczenie ma ocena, czy ta zbywana część jest zdolna do prowadzenia niezależnej działalności gospodarczej. Oznacza to, że zespół składników materialnych i niematerialnych pozwala z uwagi na swoje zorganizowanie, infrastrukturę, itp. na prowadzenie określonej działalności gospodarczej. Podkreśla się przy tym, że możliwość stanowienia przez ten zespół składników niezależnego przedsiębiorstwa samodzielnie realizującego zadania gospodarcze, powinna mieć wymiar rzeczywisty, a nie jedynie potencjalny. Oznacza to, że majątek ten powinien stanowić już u zbywcy zorganizowany zespół składników gotowy realizować określone zadania gospodarcze jako samodzielne przedsiębiorstwo, a po przeniesieniu powinno być możliwe kontynuowanie działalności gospodarczej przez na-

bywcę, w oparciu o nabyte składniki”<sup>12</sup>. Podatnik przy tym wskazał, że:

- „zespół majątku przedsiębiorstwa objętego darowizną będzie wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie na płaszczyźnie organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie
- wyodrębniona część przedsiębiorstwa będzie stanowiła zorganizowany kompleks praw, obowiązków i rzeczy, zdolny do realizacji zadań gospodarczych przypisanych przedsiębiorstwu i kontynuowaniu określonej działalności przez fundację oraz, że
- przedmiot darowizny w momencie dokonania czynności darowizny będzie posiadał zdolność do działania jako niezależne przedsiębiorstwo realizujące określone zadania gospodarcze”<sup>13</sup>.

W tej sytuacji organ uznał tak rozumiany zespół składników majątku za ZCP, a jego darowiznę na rzecz fundacji rodzinnej za czynność niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT stosownie do art. 6 pkt 1 ustawy o VAT.

Podobnie neutralne na gruncie podatku VAT będzie wniesienie przez osobę fizyczną, nieprowadzącą działalności gospodarczej i niebędącą czynnym podatnikiem VAT mienia w postaci posiadanych przez tę osobę akcji w spółce, w konsekwencji czego fundacja rodzinna stanie się akcjonariuszem spółki. W interpretacji podatkowej o sygn.

11 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB3-1.4012.775.2023.3.WN, pismo z dnia 15 stycznia 2024 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

12 Ibidem.

13 Ibidem.

0112-KDIL1-3.4012.603.2023.2.MR<sup>14</sup> Dyrektor KIS wskazał, że „W opisanym zdarzeniu przyszłym, wniesienie przez Wnioskodawczynię Akcji na pokrycie funduszu założycielskiego Fundacji rodzinnej nie będzie czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ będzie czynnością zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, a nie przejawem prowadzenia działalności gospodarczej”.

### **Wykonywanie działalności gospodarczej a zwolnienie z CIT**

Co do zasady do fundacji rodzinnej należeć mogą środki pochodzące z funduszu założycielskiego wniesionego przez fundatorów z otrzymywanych darowizn, spadków oraz z prowadzonej przez fundację rodzinną działalności gospodarczej. Korzyścią, jaka płynie z założenia fundacji rodzinnej, jest niewątpliwie możliwość retencji wypracowanych zysków bez konieczności ich opodatkowania do momentu ich faktycznej wypłaty (zwolnienie podmiotowe przewidziane przez ustawodawcę dla fundacji rodzinnej). Wyjątkiem od tej zasady jest jednak art. 24r CITU stanowiący, iż w zakresie w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 UFR stawka podatku wynosi 25% podstawy opodatkowania. W sytuacji gdy powyższy przepis znajdzie zastosowanie, fundacja rodzinna nie podlega również zwolnieniu, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25 CITU (w myśl art. 6 ust. 7 CITU) w odniesieniu do przychodu osiągniętego z działalności gospodarczej we wskazanym zakresie. W takiej sytuacji

fundacja rodzinna rozlicza się z CIT na zasadach ogólnych. Art. 5 UFR limituje więc dozwoloną działalność gospodarczą, którą może prowadzić fundacja rodzinna, korzystając jednocześnie z podmiotowego zwolnienia w CIT.

Jako mienie stanowiące majątek fundacji rodzinnej często wnoszone są udziały w spółkach prawa handlowego. Mienie tego rodzaju wnoszone bywa jednak z góry powziętym zamiarem zbycia go w bliżej lub dalej określonym okresie. U podatników pojawia się więc pytanie, czy zbycie udziałów nabytych przez fundację rodzinną będzie wiązać się dla niej z zastosowaniem sankcyjnej stawki opodatkowania CIT, czy też transakcja taka mieści się w zakresie przedmiotowym art. 5 UFR, w szczególności w kontekście ust. 1 pkt 1 ww. artykułu.

Jak wskazuje Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.417.2023.1.AW<sup>15</sup>, „Zgodnie z art. 5 ust. 3 UFR Przepis ust. 1 pkt 1 [ograniczenie dot. zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia – przyp. aut.] nie dotyczy praw wynikających z przystąpienia do podmiotów, o których mowa w ust. 1 pkt 3, i uczestnictwa w tych podmiotach oraz składników mienia, o których mowa w ust. 1 pkt 4. Biorąc pod uwagę powyższe, dla celów opodatkowania fundacji rodzinnej szczególne znaczenie ma prawidłowe ustalenie, czy fundacja ta prowadzi działalność zgodnie ze wskazanymi przez ustawodawcę wymogami”. Organ w dalszej części stwierdza: „Mając na uwadze powyższe przepisy,

w szczególności brzmienie ww. art. 5 ust. 3 ufr, należy stwierdzić, że sprzedaż udziałów w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które zostały wniesione przez fundatorów na pokrycie funduszu założycielskiego fundacji rodzinnej mieści się w zakresie określonym w art. 5 ufr. A zatem w przedmiotowej sprawie nie będzie miał zastosowania art. 24r. ust. 1 w zw. z art. 6 ust. 7 u.p.d.o.p.”. W konsekwencji zaś: „(...) po stronie fundacji rodzinnej sprzedaż udziałów w sp. z o.o., które zostały wniesione przez fundatorów na pokrycie funduszu założycielskiego fundacji rodzinnej nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem CIT, ponieważ dochód ten będzie zwolniony z podatku CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 u.p.d.o.p.”. Podobne stanowisko przyjął Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.244.2023.2.DP<sup>16</sup> w zakresie skutków podatkowych związanych ze sprzedażą udziałów darowanych fundacji rodzinnej: „Mając bowiem na względzie przepis art. 5 ust. 3 ufr, stwierdzić należy, że fundacja rodzinna może prowadzić działalność polegającą na zbywaniu praw wynikających z przystąpienia do spółek handlowych, a także papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze, nawet jeśli takie prawa i składniki mienia zostały nabyte wyłącznie w celu ich dalszego zbycia. Wobec powyższego, zdaniem Organu, odpłatne zbycie (sprzedaż) udziałów darowanych fundacji na podstawie darowizny mieści się w zakresie określonym w art. 5 ufr. A zatem w przedmiotowej sprawie nie będzie miał zastosowania art. 24r. ust. 1 u.p.d.o.p.”.

14 Interpretacja indywidualna o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.603.2023.2.MR, pismo z dnia 24 lutego 2024 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

15 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.417.2023.1.AW, pismo z dnia 17 listopada 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

16 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.244.2023.2.DP, pismo z dnia 15 listopada 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Również w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB-1-2.4010.714.2023.1.AW<sup>17</sup> Dyrektor KIS wskazał, że „na gruncie art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr, fundacja rodzinna może występować do spółek handlowych i innych wymienionych w tym przepisie podmiotów, uczestniczyć w nich oraz wykonywać wszelkie prawa wynikające z tych tytułów, również z nich występować czy zbywać części udziału. Podkreślić należy, że zbywanie udziałów m.in. w spółce z o.o. nie mieści się w zakresie działalności wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 4 ufr. Zatem, zdaniem organu, sprzedaż udziałów w sp. z o.o. wniesionych nieodpłatnie w drodze darowizny do fundacji rodzinnej przez Wnioskodawcę mieści się w zakresie określonym w art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr. W przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 6 ust. 7 oraz art. 24r. ust. 1 u.p.d.o.p.”.

Analogiczne rozstrzygnięcie znaleźć można w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB-1-1.4010.750.2023.1.RH<sup>18</sup>, gdzie wnioskodawca (fundacja rodzinna) wskazał, że otrzyma od fundatora udziały w polskiej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Przy tym celem tejże fundacji będzie zarządzanie ww. mieniem, pomnażanie majątku oraz realizacja świadczeń na rzecz beneficjentów a sama fundacja będzie także prowadziła działalność inwesty-

cyjną. Wnioskodawca wskazał zaś, że w ramach prowadzonej działalności inwestycyjnej, w przyszłości, fundacja dokona odpłatnego zbycia posiadanych udziałów. I tutaj zdaniem Dyrektora KIS zbycie udziałów w sp. z o.o. otrzymanych od fundatora przez fundację rodzinną w organizacji mieści się w zakresie określonym w art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR. W przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 6 ust. 7 oraz art. 24r. ust. 1 ustawy o CIT.

W przedmiocie dopuszczalności działalności gospodarczej w zakresie obrotu instrumentami finansowymi wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB-1-2.4010.317.2023.2.DP<sup>19</sup> uznając, iż obrót taki<sup>20</sup> będzie stanowił działalność dopuszczalną w rozumieniu art. 5 ust. UFR i tym samym nie będzie podlegał opodatkowaniu zgodnie z art. 24 r. CITU. W tej samej interpretacji Dyrektor KIS stwierdził jednak, że działalnością dozwoloną, wyłączonej z opodatkowania na podstawie art. 24r. CITU nie będzie działalność polegająca na:

- przejęciu (w formie cesji tj. przelewu wierzytelności) od wnioskodawcy lub osób najbliższych wnioskodawcy (małżonka, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo) wierzytelności o zwrot pożyczek wraz z odsetkami przysługujących wnioskodawcy lub oso-

bom najbliższymi wnioskodawcy względem spółek handlowych (kapitałowych i osobowych), których udziały, akcje lub ogół praw i obowiązków zostały wniesione do fundacji rodzinnej przed nabyciem wierzytelności lub równocześnie z jej nabyciem lub względem podmiotów, w których fundacja rodzinna nabyła te udziały, akcje lub ogół praw i obowiązków, przed nabyciem wierzytelności lub równocześnie z jej nabyciem oraz

- zakupie i sprzedaży (wymiany) środków pieniężnych w walutach obcych, powodująca powstanie dodatnich różnic kursowych.

W drugiej z wymienionych powyżej sytuacji organ wskazał, że „Literalna wykładnia przepisu art. 5 ust. 1 pkt 6 ufr nie pozostawia wątpliwości, że dozwoloną działalnością fundacji objęty jest obrót zagranicznymi środkami płatniczymi jedynie wówczas, gdy służy on dokonywaniu płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej. W sytuacji opisanej w pytaniu (...) do takich płatności nie dochodzi, natomiast fundacja dokona sprzedaży (zamiany) nabytych uprzednio środków w walucie obcej, otrzymując inną walutę obcą bądź złote polskie, uzyskując przy tym dochód w postaci dodatnich różnic kursowych. Działalność taka nie mieści się w dozwolonej działal-

17 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.714.2023.1.AW, pismo z dnia 26 lutego 2024 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

18 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-1.4010.750.2023.1.RH, pismo z dnia 15 lutego 2024 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

19 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.317.2023.2.DP, pismo z dnia 29 grudnia 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

20 Zapytanie dotyczyło tu działalności polegającej na obrocie – bezpośrednio lub na podstawie zawartej z bankiem umowy o zarządzanie aktywami – Inwestycjami, prawami w spółkach kapitałowych (udziały, akcje), spółkach osobowych (ogół praw i obowiązków), funduszach inwestycyjnych (certyfikaty inwestycyjne) i prawami w innych podmiotach o podobnym charakterze, jak i działalność polegająca na nabywaniu papierów wartościowych i instrumentów pochodnych w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi oraz praw o podobnym charakterze, w celu ich natychmiastowej lub krótko- i średnioterminowej sprzedaży. Działalność ta dotyczy w niniejszej interpretacji składników takich jak: udziały lub akcje w spółkach kapitałowych, środki pieniężne, akcje spółek notowanych na giełdach zagranicznych, obligacje skarbowe, obligacje korporacyjne, certyfikaty inwestycyjne funduszy inwestycyjnych lub hedgingowych, surowce notowane na giełdach, opcje na akcje, jak również inne posiadane przez wnioskodawcę papiery wartościowe oraz instrumenty pochodne, w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 646).

ności fundacji wymienionej art. 5 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p.”<sup>21</sup>. Warte zauważenia w niniejszym przypadku jest stwierdzenie organu, że „Bez znaczenia dla powyższej oceny pozostaje pierwotny zamiar wnioskodawcy nabycia waluty obcej w celu zakupu aktywów, gdyż do realizacji tego celu nie dochodzi. Także nieistotne jest, w którym momencie fundacja podejmuje decyzję – jak to ujmuję – o „przewalutowaniu” środków w walucie obcej. Podjęcie jej w momencie, w którym będzie to korzystne ze względu na obowiązujący kurs wymiany walut, nie powoduje, że będziemy mieć do czynienia z dozwoloną działalnością fundacji”<sup>22</sup>.

Należy jednak pamiętać, że w sytuacji obejmowania przez fundację rodzinną udziałów za wkład niepieniężny (aport) opodatkowanie może nie być tak korzystne. W interpretacji indywidualnej o sygn. 0111-KDIB-1-2.4010.495.2023.2.ANK<sup>23</sup> podatnik wskazał, że nabędzie mienie w postaci niezabudowanej działki gruntu położonej w Polsce. Nieruchomość ta zostanie następnie wniesiona jako wkład niepieniężny na pokrycie udziałów w kapitale zakładowym polskiej spółki kapitałowej będącej podatnikiem podatku CIT, do której fundacja przystąpi i będzie osiągała przychody pasywne z zysku wypłaconego i wypracowanego w ramach działalności operacyjnej prowadzonej przez Spółkę (dywidendy). Jednocześnie podatnik wskazał na fakt, że okres pomiędzy nabyciem ww. nieruchomości a jej wniesieniem do wskazanej spółki będzie tylko

czasem niezbędnym na dopełnienie wszystkich czynności prawnych i korporacyjnych. Zatem nieruchomość zostanie nabyta w celu wniesienia jej jako wkład do Spółki. W tak nakreślonej sytuacji Dyrektor KIS stwierdził, że „jednym z dozwolonych zakresów działalności gospodarczej fundacji rodzinnej jest, wymienione w art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr przystępowanie do spółtek handlowych, (...) a także uczestnictwo w tych spółkach. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki może być uznane za takie przystąpienie, ale trzeba mieć na względzie, że ustawodawca dokonał kolejnego ograniczenia, którym jest zbywanie mienia, o ile mienie to zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia (art. 5 ust. 1 pkt 1 ufr). Z taką sytuacją mamy do czynienia w analizowanej sprawie, gdyż z wniosku jednoznacznie wynika, że Nieruchomość zostanie nabyta przez fundację wyłącznie w celu wniesienia jej do spółki tytułem wkładu niepieniężnego na pokrycie kapitału zakładowego. Pomiedzy nabyciem Nieruchomości a jej wniesieniem do spółki upłynie tylko czas niezbędny na dopełnienie czynności prawnych i korporacyjnych. Nie ulega wątpliwości, że pojęcie zbycia należy rozumieć szeroko, nie tylko jako sprzedaż, ale także dokonywanie innych czynności prawnych, na podstawie których następuje przeniesienie własności mienia, a więc także wniesienie wkładu na pokrycie kapitału zakładowego spółki w zamian za udziały tej spółki”. Skutkiem tego organ uznał, że w takim wypadku dojdzie do sytuacji opisanej w art. 5 ust. 1 pkt 1 usta-

wy o fundacji rodzinnej, stanowiącej wykroczenie poza dopuszczalny zakres działalności gospodarczej fundacji. W konsekwencji zastosowanie powinna mieć tu sankcyjna stawka CIT w wysokości 25%.

Wśród czynności podejmowanych przez fundacje rodzinne w celu akumulacji kapitału, znaleźć może się także oszczędzanie za pośrednictwem lokat terminowych zakładanych w bankach zarówno w walucie krajowej, jak i zagranicznej. W ten sposób ulokować można kapitał zgromadzony wcześniej przez fundację rodzinną m.in. poprzez darowizny czy prowadzoną działalność gospodarczą. Fundacja rodzinna może zakładać (otwierać) rachunki lokat terminowych oraz wносить środki pieniężne na te rachunki, a w konsekwencji z tego tytułu osiągać przychody w postaci odsetek. Przychody takie zwolnione są z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 CITU. Potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.630.2023.1.ANK<sup>24</sup>. Organ wskazał jednak, że osiąmane przez fundację rodzinną przychody z tytułu odsetek od lokat terminowych są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 u.p.d.o.p., jednakże nie wynika to z faktu, że ww. czynność mieści się w katalogu „dozwolonej” działalności gospodarczej (w szczególności nie jest to czynność, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 UFR, tj. działalność w zakresie najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzysta-

21 Ibidem.

22 Ibidem.

23 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.495.2023.2.ANK, pismo z dnia 22 grudnia 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

24 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.630.2023.1.ANK, pismo z dnia 13 lutego 2024 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.



nia na innej podstawie), lecz dlatego, że „lokowania na bankowym rachunku lokaty terminowej środków pieniężnych w walucie polskiej lub w walutach obcych należących do fundacji rodzinnej, a pochodzących z wymienionych we wniosku tytułów, tj. funduszu założycielskiego wniesionego do fundacji rodzinnej przez fundatorów, otrzymanych darowizn, spadków oraz działalności gospodarczej wykonywanej przez fundację rodzinną w zakresie określonym w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, nie można uznać za wykonywanie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy – Prawo przedsiębiorców”.

Atrakcyjnym rozwiązaniem dla przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą może stać się ponadto wniesienie części przedsiębiorstwa do fundacji rodzinnej celem dalszego prowadzenia przez nią działalności w zakresie najmu i zarządzania nieruchomościami. W interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB2-1.4010.485.2023.7.DD<sup>25</sup> Dyrektor KIS stwierdził, że „najem długoterminowy nieruchomości oraz apartamentów (...) mieści się w działalności dozwolonej zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o Fundacji Rodzinnej”. Biorąc to pod uwagę należy wskazać, że dochody z działalności obejmującej najem długoterminowy będą zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (korzystają ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25 CITU).

### Przystąpienie fundacji rodzinnej do spółki cywilnej

Jak wskazano wcześniej, fundacja rodzinna ma prawo do przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach. Podobnie ma się kwestia przystępowania do spółek cywilnych. Jednakże należy tu zwrócić uwagę na skutki podatkowe dokonania ww. czynności. Art. 1 ust. 7 CITU wskazuje, że przepisy ustawy (CITU) mają zastosowanie do spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których wspólnikiem jest co najmniej jedna fundacja rodzinna. Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej z 20 października 2023 r. o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.186.2023.2.EJ<sup>27</sup> potwierdził, że przepis ten stosuje się jedynie w przypadku uczestnictwa fundacji rodzinnej w spółce jawnej (innymi słowy spółka jawna stanie się podatnikiem CIT jeśli przystąpi do niej fundacja rodzinna). Organ dookreślił, że przystąpienie fundacji rodzinnej do spółki cywilnej nie spowoduje, że spółka ta stanie się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w świetle brzmienia art. 1 ust. 7 CITU. Niemniej jednak organ uznał, że „spółka cywilna nie jest podmiotem o podobnym charakterze do spółek handlowych. Również spółka cywilna w żadnym zakresie nie jest podobna do funduszy inwestycyjnych

czy też spółdzielni. (...) W konsekwencji, prowadzenie działalności gospodarczej Fundacji Rodzinnej poprzez przystąpienie do umowy spółki cywilnej wykracza poza katalog, który mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr, co skutkuje, iż właściwa stawka podatku wynosi 25% podstawy opodatkowania”.

Analogiczne stanowisko przyjęto w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.432.2023.2.MC<sup>28</sup>, gdzie fundacja rodzinna przystąpić miała do spółki cywilnej, której przedmiotem działalności będzie dzierżawa nieruchomości komercyjnych oraz mieszkalnych. Organ uznał, że przystąpienie do spółki cywilnej wykracza poza zakres wyznaczony przez art. 5 UFR i stwierdził: „Mając na uwadze powyższe wskazać należy, że dochód uzyskany przez Fundację rodzinną z tytułu dzierżawy nieruchomości przez Spółkę cywilną, przypadający na Fundację jako wspólnika Spółki cywilnej nie będzie korzystał ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Dochód ten winien być objęty sankcyjnym 25% podatkiem dochodowym, na podstawie art. 24 r. u.p.d.o.p.”.

### Wypłata świadczeń na rzecz beneficjentów

Zgodnie z art. 20 ust. 1g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2024.226 t.j. z dnia 2024.02.21 – dalej „PITU”) za przychody z innych źródeł<sup>29</sup> uważa się również przychody z tytułu otrzymania

25 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB2-1.4010.485.2023.7.DD, pismo z dnia 4 marca 2024 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

26 Podobnie w interpretacji indywidualnej o sygn. 0111-KDIB2-1.4010.483.2023.7.DD, pismo z dnia 4 marca 2024 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

27 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.186.2023.2.EJ, pismo z dnia 20 października 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

28 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.432.2023.2.MC, pismo z dnia 4 grudnia 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

lub postawienia do dyspozycji świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 UFR, oraz mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej. Od dochodów (przychodów) takich pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości:

a) 10% przychodów – jeśli beneficjentem jest osoba, która, w stosunku do fundatora, zaliczana jest do I lub II grupy podatkowej<sup>30</sup> albo

b) 15% przychodów – w zakresie przychodów, które nie podlegają opodatkowaniu na podstawie lit. a. powyżej.

Jednakże w świetle art. 21 ust. 1 pkt 157 PITU, wolne od podatku są przychody (a) fundatora albo osoby będącej w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 PSDU, uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej oraz (b) beneficjenta fundacji rodzinnej z tytułu świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 UFR, jeżeli beneficjentem jest fundator albo osoba będąca w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 PSDU<sup>31</sup>. Zgodnie zaś z brzmieniem art. 21 ust. 49 PITU ww. zwolnienie przysługuje w części odpowiadającej proporcji, o której mowa w art. 27 ust. 4 UFR (tj. proporcja wartości mienia wniesionego do fundacji rodzinnej przez każdego z fundatorów lub przez fundację rodzinną według stanu na dzień uzyskania przychodu).

Potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0115-KDIT1

.4011.704.2023.1.MR<sup>32</sup>, wskazując na powyższe zwolnienie dla grona osób określonego przepisami UFR. Proporcja, o której mowa powyżej ustalana jest każdorazowo w przypadku wniesienia mienia do fundacji rodzinnej i określa się ją w części, w jakiej pozostaje suma wartości składników mienia wniesionego do fundacji rodzinnej przypadająca na danego fundatora lub fundację rodzinną do wartości sumy mienia wniesionego przez wszystkich fundatorów i fundację rodzinną. Należy tu wspomnieć jeszcze, że mienie wniesione do fundacji rodzinnej w drodze darowizny albo spadku przez (1) fundatora lub jego małżonka, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo – uważa się za wniesione przez fundatora a przez (2) inne osoby – uważa się za wniesione przez fundację rodzinną. Organ w ww. interpretacji wskazuje ponadto, że na potrzeby zwolnienia w podatku dochodowym należy się kierować aktualną/ostatnią proporcją ustaloną zgodnie z przepisami ustawy o fundacji rodzinnej (ustaloną na moment ostatniego wniesienia mienia do fundacji rodzinnej, z uwzględnieniem wartości mienia i statusu osób wnoszących mienie na moment tego wniesienia) zamieszczoną w spisie mienia. Podobnie stwierdził Dyrektor KIS m.in. w interpretacji indywidualnej o sygn. 0115-KDIT1.4011.702.2023.1.MR, z dnia 29 listopada 2023 r., czy w interpretacji indywidualnej o sygn. 0114-KDIP3-1.4011.698.2023.3.MK1 z dnia 5 października 2023 r. Stano-wisko analogiczne zostało ponadto przyjęte przez Dyrektora KIS w inter-

pretacji podatkowej o sygn. 0114-KDIP3-1.4011.842.2023.1.AK<sup>33</sup> wobec osoby niebędącej fundatorem, należącej do tzw. zerowej grupy podatkowej. Także i tu organ podatkowy stwierdził, że wspomniane powyżej zwolnienie znajdzie zastosowanie w części odpowiadającej proporcji, o której mowa w art. 27 ust. 4 UFR.

Wypłata świadczeń poza przysporzeniem dla beneficjentów wiąże się z obowiązkiem podatkowym dla samej fundacji rodzinnej, zgodnie z zasadą opodatkowania fundacji w formie tzw. estońskiego CIT. Zgodnie z art. 24q ust. 1 CITU Podatek dochodowy od przekazanego lub postawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio (1) świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 UFR, (2) mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej, (3) świadczenia w postaci ukrytych zysków – wynosi 15% podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania stanowi tu przychód odpowiadający wartości świadczenia lub mienia. Zgodnie z ust. 3 art. 24q CITU w przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej przychód odpowiadający wartości mienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 2 (tj. mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej), pomniejsza się o wartość podatkową mienia wniesionego przez fundatora lub fundatorów. Dyrektor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.172.2023.2.DP<sup>34</sup> wskazuje: „Jednak przepis ten, wbrew Pana opinii, dotyczy jedynie sytuacji przekazania mienia w związku z rozwiązaniem

29 W rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 PITU.

30 W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.2023.1774 t.j. z dnia 2023.09.01) – dalej „PSDU”.

31 Na podstawie art. 21 ust. 49 PITU należy wskazać, że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 157, stosuje się do części przychodów, o których mowa w tym przepisie, odpowiadającej proporcji, o której mowa w art. 27 ust. 4 UFR, według stanu na dzień uzyskania przychodu.

32 Interpretacja indywidualna o sygn. 0115-KDIT1.4011.704.2023.1.MR, pismo z dnia 29 listopada 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

33 Interpretacja indywidualna o sygn. 0114-KDIP3-1.4011.842.2023.1.AK, pismo z dnia 20 listopada 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

fundacji. (...) Mając na uwadze powyższe, Fundacja wypłacając Świadczenia [zdefiniowane przez wnioskodawcę jako „otrzymywane przez beneficjentów Fundacji środki pieniężne tytułem świadczenia należnego od Fundacji” – przyp. aut.] w okresie od września 2023 r. nie będzie miała prawa wyłączyć z podstawy opodatkowania (przychodu w rozumieniu art. 24q ust. 2 u.p.d.o.p.) wartości Środków przekazanych Fundacji [zdefiniowane przez wnioskodawcę jako „środki pieniężne w walucie polskiej na pokrycie funduszu założycielskiego” – przyp. aut.]. Taka możliwość istnieje jedynie w przypadku rozwiązania Fundacji”.

### Rozwiązanie fundacji rodzinnej – opodatkowanie mienia

Problemy podatkowe pojawiają się również na ostatnim etapie istnienia fundacji rodzinnej – na etapie jej rozwiązania. W myśl art. 24q ust. 2 i 3 CITU w przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej, podstawę opodatkowania stanowi wartość mienia pomniejszona o wartość podatkową mienia wniesionego przez fundatora lub fundatorów, zdefiniowana w art. 24q

ust. 4 CITU jako wartość niezaliczona uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka została przyjęta przez fundatora za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty bezpośrednio przed wniesieniem go do fundacji rodzinnej, nie wyższa od wartości rynkowej tego mienia. Niemniej jednak do fundacji rodzinnej wnosi się zarówno mienie ruchome, nieruchome oraz prawa, ale także środki pieniężne w walucie polskiej i obcej. Dyrek-

tor KIS w interpretacji podatkowej o sygn. 0114-KDIP2-1.4010.149.2023.2.KS<sup>35</sup> stwierdza: „Wyjaśnić należy, że wniesione do fundacji rodzinnej środki pieniężne w walucie polskiej (niezależnie od przeznaczenia ich na fundusz założycielski lub przekazania w formie darowizny w trakcie funkcjonowania fundacji) nie mogą stanowić wartości podatkowej mienia wniesionego przez fundatora, o którą zgodnie z przepisem art. 24q ust. 3 u.p.d.o.p. pomniejsza się wartość przychodu fundacji rodzinnej w związku z jej rozwiązaniem. Mając na uwadze treść art. 24q ust. 4 u.p.d.o.p. wskazać należy, że ustawodawca objął tym rozwiązaniem tylko takie składniki mienia, które w przypadku ich odpłatnego zbycia mogłyby zostać przez fundatora zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przykładem takich składników są rzeczy lub prawa. Natomiast w odniesieniu do środków pieniężnych, zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów nie byłoby możliwe”. Końcowo organ wskazuje: „(...) należy stwierdzić, że Fundacja nie będzie miała możliwości pomniejszenia wartości przychodu fundacji rodzinnej, ustalanego w związku z jej rozwiązaniem, o wartość podatkową mienia wniesionego do niej w formie środków pieniężnych w walucie polskiej”.

### Podsumowanie

Pomimo faktu, iż fundacja rodzinna to instytucja, z której podatnicy korzystają, mogąc od niedawna i która wciąż narażona jest na „choroby wieku dziecięcego”, to jednak jest to instrument prawny chętnie stosowany w polskiej praktyce niemal od samego początku istnienia. Osoby

tworzące fundacje rodzinne nie są zniechęcone lakonicznością postanowień ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i chcąc w sposób efektywny podatkowo zakumulować kapitał czy przeprowadzić sukcesję swoich przedsiębiorstw, stają się fundatorami fundacji rodzinnych. Mała objętość przepisów doprowadziła jednak do dużej liczby pytań w przedmiocie tworzenia, organizacji i funkcjonowania fundacji rodzinnej, w szczególności jeśli chodzi o dozwoloną przepisami działalność gospodarczą, której fundacja może się podjąć bez narażania na sankcyjne stawki opodatkowania czy też bezpieczną dystrybucję mienia, a także wypłatę świadczeń na rzecz beneficjentów. W związku z tym, na wniosek podatników, w obrocie prawno podatkowym pojawiło się wiele wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacji indywidualnych kształtujących sytuację prawno podatkową fundacji rodzinnej, założycieli oraz podmiotów otrzymujących dozwolone świadczenia. Powyższe wskazywać może zarówno na chęć podatników do podejmowania bezpiecznych zachowań względem fiskusa, ale też na konieczność bardziej precyzyjnego uregulowania przez ustawodawcę zasad opodatkowania fundacji, w szczególności w kontekście podatków dochodowych. Pomimo wydania do tej pory przez organy podatkowe znacznej liczby interpretacji w sprawach indywidualnych, spodziewać się można, że w przyszłości będzie ich znacznie więcej, gdyż z biegiem czasu oraz większą praktyką w zakresie funkcjonowania fundacji rodzinnej również większa będzie liczba problemów, z którymi borykać się będą podatnicy.

34 Interpretacja indywidualna o sygn. 0111-KDIB1-2.4010.172.2023.2.DP, pismo z dnia 19 lipca 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

35 Interpretacja indywidualna o sygn. 0114-KDIP2-1.4010.149.2023.2.KS, pismo z dnia 23 sierpnia 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.



# Fundacje rodzinne

Pomagamy optymalnie wykorzystać  
i zabezpieczyć majątek za pomocą  
fundacji rodzinnych

- doradzamy, jak skorzystać z fundacji rodzinnej dla zabezpieczenia indywidualnych potrzeb klienta;
- analizujemy konsekwencje podatkowe i prawne;
- wspieramy proces zakładania fundacji;
- obsługujemy prawnie i księgowo fundacje.

Dlaczego warto zastanowić się  
nad założeniem fundacji rodzinnej?

Jej główne zalety to:

- ochrona i rozporządzenie przekazanym majątkiem;
- możliwość wycofania się fundatora – przedsiębiorcy z aktywnego prowadzenia biznesu bez utraty dochodów;
- finansowe zabezpieczenie rodziny;
- dywersyfikacja spraw rodzinnych i biznesowych;
- utrzymanie majątku w rodzinie;
- umożliwienie sukcesji w perspektywie wielu pokoleń bez zbędnych formalności.

Zapraszamy do kontaktu.

Nasi eksperci są dostępni dla Państwa, aby pomóc i rozwiązać wszelkie problemy związane z tą tematyką.

tel: 22 276 61 80

email: [office@russellbedford.pl](mailto:office@russellbedford.pl)





### Milena Hęglewicz

Radca prawny, członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Odbiła aplikację radcowską przed Okręgową Izbą Radców Prawnych w Warszawie. Uzyskała wpis na listę Radców Prawnych po zdanym egzaminie zawodowym w 2018 r. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa cywilnego oraz prawa handlowego. Świadczy doradztwo prawne w zakresie: obsługi korporacyjnej spółek, transakcji M&A, restrukturyzacji.

**Słowa kluczowe:** podział przez wyodrębnienie, Kodeks Spółek Handlowych, modyfikacje, reorganizacje, spółka dzielona, aktywa, pasywa, spółka przejmująca, udziały, akcje, wspólnicy, aport, PIT, CIT, VAT, PCC

### PUBLIKACJA RECENZOWANA

## PODZIAŁ PRZES WYODRĘBNIE NIE JAKO NOWY SPOSÓB REORGANIZACJI SPÓŁKI. ISTOTA ORAZ KLUCZOWE SKUTKI PRAWNE I PODATKOWE PODZIAŁU

Najnowsza nowelizacja Kodeksu Spółek Handlowych wprowadziła szereg modyfikacji dotyczących krajowych i transgranicznych reorganizacji, a jedną z najistotniejszych zmian było wprowadzenie nowego typu podziału spółek – tzw. podział przez wyodrębnienie. Nowa instytucja została wprowadzona w art. 529 § 1 pkt 5 KSH, który zakłada, że podział może być dokonany przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą lub nowo zawiązaną spółkę albo spółki za udziały lub akcje spółki albo spółek przejmujących lub nowo zawiązaną, które obejmuje spółka dzielona

### I. Uwagi wstępne

Z dniem 15.09.2023 r.<sup>1</sup> do Kodeksu Spółek Handlowych wprowadzony został nowy sposób podziału spółek – podział przez wyodrębnienie, który służy budowaniu korporacyjnych relacji pionowych. Jest to wynik implementacji dyrektywy 2019/2121<sup>2</sup>, która wprowadziła nowe możliwości w zakresie transformacji spółek. Dyrektywa 2019/2121 przewiduje harmonizację podziałów transgranicznych, jednak głównym argumentem przemawiającym za uwzględnieniem podziału przez wyodrębnienie w odniesieniu do krajowych podziałów było przeciwdziałanie zjawisku odwrotnej dyskryminacji polskich podmiotów<sup>3</sup>. Odwrotna dyskryminacja ma miejsce wówczas, gdy podmioty krajowe mają gorszą sytuację prawną niż podmioty zagraniczne<sup>4</sup>. Do sytuacji takiej doszłoby z pewnością, gdyby w przypadku podziału transgranicznego dopuszczalne było dokonywanie podziału przez wyodrębnienie, natomiast takiej możliwości nie prze-

widywałoby prawo krajowe. Z tego względu do Kodeksu Spółek Handlowych wprowadzono nowy tryb podziału, tj. podział przez wyodrębnienie. Zgodnie z art. 160b pkt 1 dyrektywy 2017/1132<sup>5</sup> na użytek rozdziału dyrektywy 2017/1132 „Podziały transgraniczne spółek kapitałowych” słowo „spółka” oznacza spółkę kapitałową. W odniesieniu do Polski chodzi o następujące typy spółek: spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka komandytowo-akcyjna oraz spółka akcyjna.

### II. Istota podziału przez wyodrębnienie

Podział przez wyodrębnienie polega na przeniesieniu części aktywów i pasywów spółki dzielonej na jedną lub więcej spółek przejmujących w zamian za emisję na rzecz spółki dzielonej udziałów lub akcji w spółce nowo zawiązaną. Porównując podział przez wyodrębnienie do podziału przez wydzielenie, można wskazać na kilka różnic. W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że w przypadku

1 USTAWA z dnia 16 sierpnia 2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw.

2 DYREKTYWA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY (UE) 2019/2121 z dnia 27 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek.

3 Art. 529 KSH red. Jara 2024, wyd. 5/Roge.

4 J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rodzaje dyskryminacji*, [w:] *System Prawa Unii Europejskiej*, t. 6, *Prawo antydyskryminacyjne*, red. J. Maliszewska-Nienartowicz, Warszawa 2020, s. 202; A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, t. 1, *Swobody rynku wewnętrznego*, Warszawa 2009, s. 126; E. Skibińska, *Swoboda zakładania przedsiębiorstw przez osoby prawne* (Art. 43–48 TWE), Warszawa 2008; W. Burek, W. Klaus, *Definiowanie dyskryminacji w prawie polskim w świetle prawa Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego*, *Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego*, 2013, t. 11, s. 72 i n.; A. Śledzińska-Simon, *Zasada równości i zasada niedyskryminacji w prawie Unii Europejskiej*, *Studia BAS* 2011, nr 2(26), s. 41–86.

5 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 z dnia 14 czerwca 2017 r. w sprawie niektórych aspektów prawa spółek.



podziału przez wydzielenie wspólnicy spółki dzielonej stają się współnikami spółki przejmującej. Z kolei przy podziale przez wyodrębnienie wspólnicy spółki dzielonej nie stają się współnikami spółki przejmującej. Na płaszczyźnie majątku spółki dzielonej przy wydzieleniu z majątku spółki dzielonej ubywa część jej majątku bezekwiwalentnie. W przypadku wyodrębnienia w zamian za przekazanie części majątku (aktywów i pasywów) spółka dzielona otrzymuje prawa udziałowe w spółce przejmującej. Podział przez wydzielenie generuje relacje poziome pomiędzy spółkami biorącymi udział w połączeniu, a podział przez wyodrębnienie generuje relacje pionowe pomiędzy spółkami biorącymi udział w połączeniu. W konsekwencji, w tym ostatnim przypadku, w zasadzie nie powstaje problem ochrony interesów wspólników spółki dzielonej. Po trzecie, spółką wyodrębnioną może być spółka istniejąca albo spółka nowo zawiązana. Po czwarte, co do zasady w związku z podziałami przez wydzielenie i przez wyodrębnienie dojdzie do obniżenia kapitału zakładowego spółki dzielonej. Możliwy jest jednak podział przez wyodrębnienie bez obniżenia kapitału zakładowego spółki dzielonej<sup>6</sup>.

### III. Podział przez wyodrębnienie jako alternatywa dla wniesienia aportu przez spółkę

Podział przez wyodrębnienie może stać się alternatywą dla zwykłego wniesienia aportu do spółki córki. Choć w obu przypadkach ekwiwalent za transfer majątku otrzymuje sama spółka, to jednak należy zwrócić uwagę na pojawiające się różnice. Kluczową różnicą pomiędzy aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa a podziałem spółki przez wyodrębnienie stanowi zarówno procedura, jak i podstawa prawna przeprowadzenia transakcji, a także kwestia przejścia praw i obowiązków. W odróżnieniu od zwykłego wniesienia aportu, w przypadku

podziału przez wyodrębnienie dochodzi do transferu w drodze sukcesji uniwersalnej, co stanowi istotne uproszczenie w stosunku do zwykłego wniesienia aportu. Powyższe powoduje, że przeprowadzenie aportu bywa znacznie utrudnione, a niekiedy jest wręcz niemożliwe. Z tego względu takie rozwiązanie nie zawsze było opłacalne. Alternatywą, która minimalizuje takie ograniczenia może być podział przez wyodrębnienie. Takie rozwiązanie z pewnością da nowe możliwości w zakresie reorganizacji biznesu.

Warto również wspomnieć, że w odniesieniu do podziału przez wyodrębnienie, przedmiotem transferu są aktywa i pasywa, więc spółka przejmująca wchodzi w prawa wierzyciela i przejmuje dług. W przypadku zwykłego wniesienia aportu do spółki, przedmiotem transferu są tylko aktywa. W sytuacji transakcji aportowej nie ma również możliwości przeniesienia bez zgody kontrahentów zobowiązań, w tym wynikających z zawartych umów, ani też praw wynikających z różnorodnych decyzji administracyjnych.

### IV. Procedura przeprowadzenia podziału przez wyodrębnienie

Istotą podziału przez wyodrębnienie jest wydzielenie części majątku do odrębnej spółki, a wynagrodzenie z tego tytułu w postaci udziałów/akcji spółki przejmującej trafia do spółki dzielonej, a nie do wspólnika spółki dzielonej.

W odróżnieniu od pozostałych sposobów podziału spółki, podział przez wyodrębnienie wiąże się z mniejszym ciężarem formalnym, z uwagi na wyłączenie stosowania przepisów wymienionych w art. 529 § 2 zd. 2 KSH. W przypadku podziału przez wyodrębnienie zarządy spółek uczestniczących w podziale nie mają obowiązku sporządzania pisemnych sprawozdań, o których mowa w art. 536 § 1 KSH. Brak też obowiązku poddania badaniu planu podziału przez biegłego

go w zakresie jego poprawności i rzetelności oraz sporządzenia przez biegłego pisemnej szczegółowej opinii z badania (art. 537 i 538 KSH).

Trzeba jednak zwrócić uwagę, że nadal w spółce dzielonej wymagane będzie:

- 1) sporządzenie aktualnych bilansów spółek i niekiedy również wycen,
- 2) sporządzenie planu podziału,
- 3) publikacja planu podziału i zawiadomienia wspólników,
- 4) podjęcie odpowiednich uchwał,
- 5) rejestracja podziału przez sąd rejestrowy,
- 6) formalne i organizacyjne czynności posttransakcyjne.

Procedura podziału przez wyodrębnienie nie różni się znacząco od pozostałych trybów podziału. Ze względu jednak na pewne uproszczenia, w szczególności z uwagi na brak obowiązku badania planu podziału przez biegłego, procedura podziału przez wyodrębnienie może być niekiedy krótsza niż standardowy proces podziału i zakończyć się w ciągu 3-4 miesięcy.

Podział przez wyodrębnienie nie ma wpływu na status praw udziałowych wspólników spółki dzielonej. W następstwie podziału przez wyodrębnienie nie występuje konieczność wykupu praw udziałowych ani dopłat dla wspólników. Z uwagi na to, że w ramach podziału przez wyodrębnienie nie następuje wymiana udziałów lub akcji, do tego sposobu podziału nie stosuje się przepisów odnoszących się do określenia stosunku wymiany (art. 534 § 1 pkt 2, 3-5 i 8 KSH), a wspólnicy spółki dzielonej nie mogą domagać się wykupienia ich udziałów lub akcji z uwagi na zastrzeżenia co do

<sup>6</sup> Dr hab. Rafał Adamus, *Podział spółki przez wyodrębnienie w prawie polskim de lege ferenda*, Warszawa 2021.

stosunku wymiany (wyłączenie stosowania art. 541 § 5 KSH)<sup>7</sup>.

### V. Skutki prawne podziału przez wyodrębnienie

Skutki prawne podziału przez wyodrębnienie nie są w pełni tożsame ze skutkami innych trybów podziału. Pierwszą różnicą w odniesieniu do podziału przez wyodrębnienie jest budowanie struktury pionowej, a nie poziomej. W konsekwencji po stronie dzielonej może występować jeden podmiot, a po stronie wyodrębnionej jeden lub więcej podmiotów. Spółka wyodrębniona może być spółką istniejącą lub spółką nowo zawiązaną. Przy podziale spółki przez wyodrębnienie nigdy nie dojdzie do likwidacji spółki dzielonej z uwagi na to, że zostaje wyodrębniona z niej część majątku<sup>8</sup>.

Podział przez wyodrębnienie nie ma wpływu na status praw udziałowych wspólników spółki dzielonej. W sytuacji gdy następstwem podziału przez wyodrębnienie jest istotna zmiana przedmiotu działalności dzielonej spółki akcyjnej, wówczas zgodnie z art. 416 § 1 i 2 KSH do powzięcia uchwały o istotnej zmianie przedmiotu działalności spółki wymagana jest większość 2/3 głosów, a każda akcja ma jeden głos bez przywilejów lub ograniczeń. Zgodnie zaś z art. 416 § 4 KSH skuteczność uchwały zależy od wykupienia akcji tych akcjonariuszy, którzy nie zgadzają się na zmianę.

Warto zaznaczyć, że proces podziału przez wyodrębnienie jest co do zasady ekonomicznie odwracalny w kontekście możliwości wszczęcia nowej procedury łączenia się spółek.

Rozważając skutki podziału przez wyodrębnienie w kontekście ochrony intere-

sów wierzycieli, z mocy prawa powstaje solidarna odpowiedzialność spółki dzielonej i spółki wyodrębnionej za zobowiązania spółki dzielonej powstałe przed dniem wydzielienia. W następstwie podziału przez wyodrębnienie, jeżeli cena emisyjna praw udziałowych w spółce przejmującej nie była wyższa niż wartości nominalna tych praw, a spółka dzielona nie rozporządziła tymi prawami udziałowymi na rzecz osób trzecich, teoretycznie nie dochodzi do upośledzenia pozycji prawnej wierzycieli spółki dzielonej. W praktyce może być jednak zupełnie inna płynność udziałów w spółce wyodrębnionej i zupełnie inna płynność składników wyodrębnionego majątku<sup>9</sup>.

W kwestii sukcesji administracyjnej: z dniem wyodrębnienia na spółkę wyodrębnioną przechodzą zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, które zostały przyznane spółce dzielonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej. Chodzi zatem o uprawnienia wynikające z określonych decyzji administracyjnych (np. pozwolenie wodnoprawne, koncesje na wydobywanie kopalin, koncesje na prowadzenie działalności energetycznej, koncesje wydawane na podstawie przepisów ustawy prawo górnicze i geologiczne). Niekiedy bowiem bez tych uprawnień o charakterze publicznoprawnym, nawet przy odpowiednim zorganizowaniu pozostałych składników, przedsiębiorstwo nie jest w stanie istnieć i prowadzić działalności gospodarczej<sup>10</sup>. Warto w tym miejscu wskazać, że przekształcenie podmiotowe spółki naruszającej obowiązki informacyjne nie skutkuje – w świetle art. 531 § 2 KSH – automatycznym przejęciem

obowiązku zaptacenia kary przez spółkę przejmującą część jej majątku zgodnie z planem podziału<sup>11</sup>.

Podział przez wyodrębnienie może powodować również przejście na spółkę wyodrębnioną zakładu pracy w rozumieniu art. 231 KP<sup>12</sup>.

### VI. Skutki podatkowe podziału przez wyodrębnienie

Podział przez wyodrębnienie może być procesem neutralnym podatkowo, który nie skutkuje jakimikolwiek obciążeniami podatkowymi na gruncie PIT, CIT, VAT, PCC, jak i podatków lokalnych.

Skutki podatkowe podziału przez wyodrębnienie mają być analogiczne jak w przypadku podziału przez wydzielanie. Warunkiem neutralności tego podziału, analogicznie jak przy podziale przez wydzielanie, będzie uznanie części wyodrębnianej i części pozostającej za zorganizowane części przedsiębiorstwa w rozumieniu ustawy o CIT<sup>13</sup>. Gdy powyższy warunek nie będzie spełniony, wówczas przychodem dla spółki dzielonej będzie wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane, ustalona na dzień poprzedzający dzień podziału lub dzień wydzielienia albo dzień wyodrębnienia.

Z uwagi na brak udziału wspólnika spółki dzielonej w podziale przez wyodrębnienie i faktu, że nie otrzymuje on żadnych udziałów lub akcji, po jego stronie nie występują skutki podatkowe.

Kiedy dochodzi do zbycia lub umorzenia udziałów bądź akcji, które zostały nabyte w ramach podziału przez wyodrębnienie, jeżeli wyodrębnienie dotyczyło

7 Art. 529 KSH Bieniak 2024, wyd. 9/Rachwał.

8 Art. 529 KSH red. Adamus/Groele 2024.

9 Dr hab. Rafał Adamus, *Podział spółki przez wyodrębnienie...*

10 Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 24 listopada 2021 r. III CSKP 45/21.

11 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2021 r. II GSK 1244/18.

12 Art. 231 Ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz.U. 1974 nr 24 poz. 141 ze zm.).

13 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2022.2587 ze zm.).

zorganizowanej części przedsiębiorstwa, zasadniczo koszty udziałów lub akcji będą określone na podstawie wartości składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa wynikającej z ewidencji podatkowej, ustalonej na dzień objęcia tych udziałów lub akcji.

Rozpatrując skutki podatkowe transformacji spółki na podstawie podziału przez wyodrębnienie, warto wskazać na przepisy ordynacji podatkowej kształtujące odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki dzielonej. I tak art. 93c § 1<sup>14</sup> stanowi, że: „Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku. Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału (osoby nowo związane) odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem

za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa”<sup>15</sup>. Zakres odpowiedzialności osób prawnych przejmujących lub osób prawnych nowo związanych ograniczony jest do wartości aktywów netto nabytych, wynikających z planu podziału<sup>16</sup>. Zgodnie z art. 117 § 3 ustawy ordynacja podatkowa: „Zakres odpowiedzialności osób prawnych przejmujących lub osób prawnych nowo związanych przy podziale przez wydzielenie ograniczony jest do zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych do dnia wydzielenia”. Wreszcie przepis art. 117 § 4 ustawy ordynacja podatkowa stanowi, że przepis art. 115 § 4 ustawy ordynacja podatkowa „stosuje się odpowiednio do orzekania o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe osoby prawnej wykreślonej z właściwego rejestru na skutek jej podziału”.

## VII. Podsumowanie

Podsumowując, podział przez wydzielenie może stanowić ciekawą alternatywę dla transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub podziału przez wydzielenie, jak również stanowić rozwiązanie gwarantujące sukcesję prawno-podatkową.

Przedsiębiorcy, którzy często rezygnowali z wniesienia aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa z uwagi na kwestie dotyczące braku sukcesji, na gruncie nowych przepisów Kodeksu Spółek Handlowych, z pewnością będą mogli skorzystać z instytucji podziału przez wyodrębnienie. Ten tryb transformacji spółek może stać się również interesującym instrumentem do budowania pionowych struktur holdingowych. Wydaje się, że jest to kolejna ważna zmiana w Kodeksie Spółek Handlowych, która została wprowadzona na przestrzeni krótkiego odcinka czasowego, zaraz po prostej spółce akcyjnej i prawa holdingowego.

14 Art. 93c § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997 Nr 137 poz. 926 ze zm.).

15 Art. 117 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997 Nr 137 poz. 926 ze zm.).

16 Art. 117 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997 Nr 137 poz. 926 ze zm.).

### Damian Kuszewski

Starszy konsultant podatkowy. Absolwent Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość, Absolwent Wydziału Prawa na Uniwersytecie SWPS. Od 2018 r. związany z Russell Bedford Poland. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności podatki dochodowe. Razem z doświadczonym zespołem wspiera wiodące firmy w wypełnianiu obowiązków podatkowych w zakresie cen transferowych.

**Słowa kluczowe:** system podatkowy, podatki, fiskalizm, ulgi podatkowe, dochód, interes publiczny, interes prywatny, rozwój gospodarczy, zdolność podatkowa, państwo, zarobki

## HISTORYCZNE I FUNKCJONALNE ASPEKTY SYSTEMU PODATKOWEGO W KONTEKŚCIE SPRAWIEDLIWOŚCI OPODATKOWANIA

### 1. Wprowadzenie

Podatki istnieją w świadomości społecznej jako coś nieodzownie negatywnego. Zawsze będą budzić emocje i powodować spory. Z natury pragnący pieniądza człowiek będzie stał w opozycji do państwa, które z przesłanek swojego istnienia pożąda podatków. W ujęciu najprostszym podatki to przekazanie własnych zarobków do olbrzymiej maszyny systemowej budżetu krajowego z niezwykle niejasną gwarancją, że zostaną przeznaczone w sposób, który chociaż częściowo będzie korzystny dla podatnika.

Nie oznacza to bynajmniej, że autor stoi na stanowisku antypodatkowym. Bo czy zgadzamy się z tym, czy nie, to trudno obecnie wyobrazić sobie świat, w którym podatków, w takiej czy innej formie, nie ma. Problem jest taki, że przy kształtowaniu podatków ztracano pewną ich istotną charakterystykę. Mianowicie to, że podatki należy „ustanowić i tak ułożyć ich wzajemny stosunek, aby lepiej spełniały swoją rolę, to jest nie tylko nie obniżały stopy życiowej podatnika, lecz przeciwnie, w miarę możliwości przyczyniały się do jej stałego podnoszenia”<sup>1</sup>. Ewolucja podatkowa następowała w sposób równoległy z rozwojem społeczeństw, zmieniając początkowe zespoły podatków istniejących obok siebie w organizacyjnie, pod względem prawnym i ekonomicznym, powiązany system podatkowy.

Chociaż podatek jest w swojej istotnie instytucją prawną, tworzoną na podstawie przepisów ustaw, to jest on złączony z ekonomicznym procesem powstawania i użytkowania dochodu. System podatkowy powinien więc uwzględniać stadia rozwoju dochodu po to, aby móc go do nich dostosować, a nie działać wbrew. Przynajmniej w kwestiach teoretycznych. W niniejszym artykule zaprezentowana zostanie krótka ewolucja myśli podatkowej

oraz podjęta będzie próba zdefiniowania istoty systemu podatkowego w celu wskazania miejsc, w których dochodzi do nadużyć uniemożliwiających spełnienia przez podatki funkcji opisanych przez Jana Zdzitowieckiego.

### 2. Ewolucja i rozwój koncepcji podatkowych

#### Historia podatków starożytnych

Podatki są znane ludzkości właściwie niemalże od czasu, kiedy dokonywano zapisów przy pomocy pisma, co nie oznacza, że podatki nie są starsze – brakuje nam po prostu narzędzi, żeby to stwierdzić. Wszystkie znane starożytne cywilizacje wprowadzały opodatkowanie w takiej czy innej formie. W starożytnym państwie Sumerów nosił on określenie bala i stanowił formę barterowej opłaty, gdzie przez pewien okres dana prowincja zobowiązana była dostarczać produkowane w niej towary lub świadczyć usługi na rzecz władzy centralnej. Inne udokumentowane formy opodatkowania znajdują się chociażby w Biblii, gdzie zostały ustanowione w związku z budową arki Noego albo jako opłaty, aby powstrzymać gniew Boga. „I tak powiedział Pan do Mojżesza: Gdy będziesz liczyć Izraelitów, by doko-

1 J. Zdzitowiecki, System podatkowy, RPEiS 1961/1, s. 33.

nać spisu, każdy przy spisie złoży za swe życie okup Panu, aby nie spadło na nich nieszczęście. To zaś winni dać podlegli spisowi: pół sykla, według wagi przybytku, czyli dwadzieścia ger za jeden sykl; pół sykla na ofiarę Panu. Każdy podległy spisowi z synów Izraela, mający dwadzieścia i więcej lat, złoży tę ofiarę Panu. Bogaty nie będzie zwiększał, a ubogi nie będzie zmniejszał wagi pół sykla, aby złożyć ofiarę Panu na przebłaganie za swe życie<sup>2</sup>. Należy przy tym zwrócić uwagę na dość rozbudowane elementy opisu podstawy opodatkowania, w czasach gdy o jakości pieniądza znaczyła waga zawartego w nim kruszcu, jak również zwolnienie od opodatkowania osób młodych czy istnienie idei powszechności oraz sprawiedliwości opodatkowania. Szczególnie te dwa ostatnie są istotne, gdyż stanowią podstawy również współczesnych systemów podatkowych.

Wśród innych ciekawych biblijnych odniesień z pewnością warto wspomnieć historię Józefa interpretującego sny faraona, będącą symboliczną formą opodatkowania dobrobytu w celu rozprowadzania dochodu w przypadku biedy czy przypowieść o wdowim groszu z Ewangelii św. Mateusza. Rozbudowane instytucje podatków odnaleźć można również w kulturach Japonii, Chin, Egiptu, Rzymu, Grecji czy Mezopotamii. Oczywiście znajdowały także swoje rozwiązania w średniowieczu i stanowiły podstawy rozważań takich filozofów jak św. Tomasz z Akwinu czy Petrarka.

W początkowych okresach historii były one jedynie zespołem mniej lub bardziej skomplikowanych jednostkowych podatków istniejących równolegle na danym terytorium. Nakładane były

przez władców w sposób całkowicie instrumentalny jako forma podreperowania lokalnych skarbnic. Stosownie pisał wspomniany już św. Tomasz z Akwinu, że „ten kto włada podatkami, sprawuje większą władzę od miecza i berła”. Jednak wraz z rozwojem społeczeństwa i państw również podatki rozrastały się i ewoluowały. Władza rozumiała, że brak systematyczności w opodatkowaniu nie służy rozwojowi. Dopiero zestrojenie systemu podatkowego pod względem prawnym i ekonomicznym pozwalało na osiągnięcie znacznie wyższych korzyści, dając początek kształtowaniu się systemu podatkowego, a przez to związanych z nimi koncepcji podatkowych.

### **Rozwój liberalnych koncepcji podatkowych**

Pierwszy przykład systemowego podejścia do podatków, w rozumieniu współczesnym, można przypisać znanym ekonomistom Adamowi Smithowi, Danielowi Ricardo i Jean Baptiste Say tworzącym liberalną myśl ekonomiczną. Nie oznacza to, że przed nimi nikt nie podejmował prób usystematyzowania systemu podatkowego, gdyż nie należy zapominać o kameralistach oraz fizjokratach. Jednak ich podejście bliższe jest myśli podatkowej niż rozbudowanej koncepcji podatkowej.

Kameraliści cenili zasady protekcjonizmu procesów gospodarczych. Państwo, w ich twierdzeniach, powinno ingerować, aby chronić źródło bogactwa, jakim była działalność produkcyjna. To bowiem właśnie ta gałąź gospodarki warunkuje dobrobyt i zasobność. Dodatkowo rozwój przemysłu wpływał na rozwój handlu, a przez to również na obieg pieniądza i wzrost dochodu z tytu-

łu cła. Takie działanie władzy stanowiło uzasadnienie dla ściągania podatków. Twierdzono przy tym, że podatki powinny posiadać uczciwe podstawy opodatkowania i zasady poboru oraz być równomierne i sprawiedliwe. Krytycznie przy tym patrzono na podatki pośrednie, jako obciążające przede wszystkim konsumpcje biednych.

Fizjokraci mieli przeciwne spojrzenie, szczególnie na to co stanowi oś rozwoju dochodów państwa. Zakładali oni bowiem, że tylko rolnictwo jest w stanie co roku wytworzyć dochód netto, czyli „czysty produkt”. Przemysłowcy i kupcy stanowią zaś klasę, która jest co prawda użyteczna poprzez zwiększenie różnorodności dóbr i usług, ale nie tworząca „czystego produktu”. Nie ma zatem wpływu na wzrost bogactwa, a jedynie na transformację jego postaci. Z tego wynikał dla nich istotny fakt, że powinien istnieć tylko jeden podatek, pobierany wyłącznie z rolnictwa, płacony od sprzedaży plonów<sup>3</sup>.

Liberalne podejście do podatków stawiało na piedestale potrzeby dobra prywatnego, podatnika i nakazywało jego ochronę w kolizji z dobrem publicznym, państwem. Wynikało to z pewnością z wielu wieków ingerowania władzy w kwestie prywatności, co miało zdaniem szkoły liberalnej naruszać „obiektywne prawa natury ekonomicznej”. Należało zatem ustanowić gwarancje chroniące źródła podatku i ograniczyć zjawiska fiskalizmu podatkowego jako głównego źródła erozji źródła podatku, czyli dochodu podatników, a w tym również dochodów budżetowych.

Liberalna koncepcja ekonomiczna była pierwszą, która łączyła w sobie stworzenie systemu podatkowego, który opar-

2 (Wj 30, 12-15) przekład z Biblii Tysiąclecia.

3 Historia pokazuje, że twierdzenie to nie przetrwało próby czasu. Friedrich von Baden, wielki książę Badenii, kazał wprowadzić w swoim księstwie taki podatek. Już po czterech latach wycofał się jednak z tej koncepcji na skutek obniżenia dochodów podatkowych oraz ceny ziemi.



cie znajdzie nie tylko w uwarunkowaniach politycznych czy gospodarczych, ale również i społecznych. Istotny wpływ miały przy tym przemyślenia podatkowe XVIII-wiecznego francuskiego filozofa Monteskiusza, który uważał, że podatki państwowe są udziałem, jaki każdy obywatel oddaje z tego, co posiada. Opo- wiadał się on zatem za powszechnością opodatkowania, jednocześnie zaś po- winien mieć zagwarantowane prawo do rozporządzania pozostałą mu częścią jego własności. W tym celu Adam Smith ustalił zasady podatkowe, które miały wspomóc system podatkowy w służeniu obowiązkom państwa:

1. Zasada dogodności opodatkowa- nia<sup>4</sup> – chodzi w tym wypadku zarów- no o termin, jak i sposób poboru. Zakład on, że podatek powinien być płacony w momencie otrzymania kapitału, czyli powinien dotyczyć dochodu realnego, będącego w po- siadaniu podatnika. Sposób pobo- ru zaś w podatkach bezpośrednich powinien być dokonywany przy udziale administracji skarbowej, zaś w podatkach pośrednich stopniowo w miarę tego, jak dokonuje się zaku- pów.
2. Zasada pewności opodatkowania<sup>5</sup> – państwo powinno być gwaran- tem obowiązków, ale i praw zwią- zanych z zapłatą podatku. Podatek powinien być z góry określony, czy to kwotowo, czy procentowo, a nie dowolny. Podatnik powinien mieć pełną jasność w tym względzie, a przepisy podatkowe powinny być

sformułowane w sposób prosty i ko- munikatywny<sup>6</sup>.

3. Zasada taniości opodatkowania – powinno się maksymalizować dochód podatkowy przy równocze- snym ograniczeniu wydatków na utrzymanie administracji czy prze- prowadzanie kontroli skarbowych. Zasada ta stanowi formę ochrony źródeł opodatkowania.
4. Zasada równomierności opodat- kowania<sup>7</sup> – obowiązki podatkowe powinny być rozłożone z uwzględ- nieniem właściwego dla epoki nur- tu etycznego. W opinii ekonomisty wynikało to z faktu, że każdy powin- nien wspomagać finansowanie wy- datków publicznych państwa, ale nie każdy w równym stopniu. Ciężar podatku powinien stanowić wypad- kową pomiędzy opodatkowaniem a działalnością państwa na rzecz podatnika, czyli zgodnie z zasadą świadczenia wzajemnego. Wziąć pod uwagę należy przy tym również zdolność płatniczą podatnika.

Traktat ekonomiczny Smitha stał się początkiem nowego kierunku myślenia o systemie podatkowym. Chociaż ma ona obecnie charakter głównie histo- ryczny, to w dalszym ciągu zachowuje swoje istotne wartości jako punkt wyj- ścia dla współczesnych rozważań.

### **Socjalizm podatkowy czyli rozwój szkoty niemieckiej**

Rozwój społeczeństwa jest czynnością nieprzerwalną, bez wyraźnego początku

czy końca. „Logika dziejów doprowadzi- ła do tego, że mający swe źródło w so- cjalizmie katedr uniwersyteckich nowy kierunek myślenia o podatkach w spo- sób nieuchronny zderzył się, w sensie intelektualnym, z liberalną koncepcją podatkową”<sup>8</sup>. Przedstawicielem tego nurty jest m.in. Adolf Wegner. Również w tym wypadku wpływ na kształt tej koncepcji miało tło historyczne oraz uwarunkowania polityczno-społeczne. Socjalizm katedr uniwersyteckich chciał zobowiązać państwa do sprawiedliwej korekty dochodu narodowego. Przyjmo- wali zatem założenie, że poza funkcją fiskalną podatki powinny spełniać też dodatkowe funkcje pozafiskalne, czyli społeczne i polityczne. Nie oznaczało to jednak, że nie traktowali oni funkcji fiskalnej jako jednej z istotnych elemen- tów systemu podatkowego. Szczególny nacisk kładziono na socjalną funkcję opodatkowania, przy założeniu że za- kres redystrybucji nie będzie naruszać wolności gospodarczej, a będzie gwa- rantował własność prywatną i godziwy poziom zysku.

Wegner przełamał istniejące w jego czasach schematy myślowe odnośnie do funkcji podatku, uzupełniając cele fiskalne o funkcje interwencyjne i so- cjalne. Chciał on urzeczywistnienia idei państwa dobrobytu. „Państwu zostały przyznane najszersze zadania, a miano- wicie zadania dotyczące wspierania kul- tury i dobrobytu, bez ustalonych na stałe granic – podniesienie najniższych klas dzięki pomocy państwa”<sup>9</sup>. Państwo po- winno więc aktywnie działać ku spełnie- niu sprawiedliwości społecznej. Podatki

4 „Każdy podatek winno się ściągać w takim czasie i w taki sposób, by podatnikowi było jak najdogodniej go zapłacić”, zob. R. Gwiazdowski, Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje, Warszawa 2007, s. 96.

5 „Pewność co do tego, ile każda jednostka ma zapłacić, jest (...) sprawą tak wielkiej wagi, że nawet bardzo nierównomiernie rozłożone podatki nie są w przybli- żeniu złem tak wielkim, jak wielkim złem jest nawet mały stopień niepewności w tym względzie”.

6 Fakt szczególnie istotny gdy spojrzysz np. na ustawę o podatku od towarów i usług.

7 Warto podkreślić, że Adam Smith w swoim traktacie używa sformułowania „equality” czyli równomierność, a nie „equity” czyli sprawiedliwość.

8 A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2022 s. 38.

9 Zob. A. Wegner.

powinny zatem spełniać swoje socjalne funkcje, gdyż mogą zmienić rażące różnice w podziale produktu socjalnego wynikającego z rynkowego automatyzmu.

Różnice te, w koncepcjach Wegnera, wynikały z nierównego rozłożenia środków produkcji, a tych nie da się zrównoważyć jedynie wysiłkiem ubogich stanów społeczeństwa. To państwo powinno tworzyć warunki gwarantujące uzyskiwanie finansowej podstawy egzystencji przez podatników, szczególnie że nie zawsze brak takiej podstawy wynika z przyczyn od nich zależnych. Zabezpieczenie socjalne jest zatem pożądane oraz niezbędne w celu doprowadzenia do harmonicznego rozwoju społeczeństwa.

Wszystkie powyższe twierdzenia uzasadniają podatkową redystrybucję produktu socjalnego. „Socjalna funkcja opodatkowania już za życia Wegnera wywoływała kontrowersje, budziła sprzeciw i krytykę. Wysunięto przeciw niej bardzo ważny zarzut. Twierdzono, że swoją treścią wpisuje się w nurt radykalnych koncepcji podatkowych (Lassalle, Marks, Engels). Kwestionowano tezę, że progresywny system podatkowy może łagodzić skrajne niesprawiedliwości społeczne w podziale produktu społecznego. Tym samym kwestionowano sens podatkowej redystrybucji dochodu”<sup>10</sup>. Powyższe zarzuty nie były zasadne, gdyż od radykalistów odróżniała go koncepcja rzeczywistych celów oraz metod opodatkowania. W tym toku myślowym stworzył własne grupy zasad podatkowych:

1. Zasady polityki finansowej – system podatkowy powinien być wydajny, zaś podatki elastyczne. Im wyższe potrzeby państwa opiekuńczego, tym większa powinna być wydajność fiskalna podatku, rozumiana

jako maksymalne do uzyskania dochody bez uszczerbku dla źródła dochodu podatkowego. Elastyczny podatek powinien bez problemu zostać dostosowany do zmieniających się w tym zakresie wymagań państwa.

2. Zasady gospodarcze – istotnym w tym zakresie jest zjawisko przezręczalności podatków oraz identyfikacji podmiotów, które faktycznie ponoszą ekonomiczny ciężar utrzymania państwa.
3. Zasady sprawiedliwości – wyznaczana głównie poprzez powszechność, co nie wykluczało w ujęciu Wegnerowskim progów zwalniających z opodatkowania, i progresywność opodatkowania.
4. Zasady zarządzania podatkami – w tym zakresie rozpatrywane były trzy zagadnienia:
  - Określoność podatku – różni się od wskazanej przez szkołę liberalną zasady pewności. Kładzie nacisk na ponoszenie wydatku wyłącznie w kwocie należnej, a przy określaniu obowiązków podatkowych na posługiwanie się zrozumiałym i jasnym językiem przepisów prawnych, z ograniczonym zakresem niezrozumiałej terminologii i zasadą informowania podatnika o regułach opodatkowania.
  - Wygoda podatku – termin, miejsce oraz tryb postępowania podczas zapłaty podatku powinien godzić interes opodatkowanej ludności z interesem administracji skarbowej.
  - Najniższy koszt ściągania podatku.

## Współczesne koncepcje podatkowe

Kryzys jaki zaistniał dzięki rozwijającej się globalizacji spowodował, że dotychczasowe koncepcje ekonomiczne, a przez to również podatkowe, nie były w stanie samoistnie uregulować gospodarki państwowej. Na tym podłożu John Maynard Keynes oparł koncepcję interwencjonizmu. Szczególną pozycję w niej stanowiły właśnie podatki. W swoim traktacie *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza* określał relację zachodzącą między poziomem obciążeń podatkowych a kształtowaniem się cyklu koniunkturalnego. Podatki miały się zatem stawać kolejnym narzędziem polityki finansowej, a więc być wykorzystywane świadomie zarówno w fazie recesji, jak i wzrostu cyklu koniunkturalnego<sup>11</sup>. W ten sposób stworzony został wzór funkcjonowania gospodarki rynkowej.

Tymczasem w Europie powstała tzw. nowa szkoła niemiecka reprezentowana przez m. in. Fritza Neumarkę, opierała się na тезach sformułowanych przez Richarda Musgrave’a. Nie tworzyli oni jednak kolejnego prądu koncepcji podatkowej. Stawiali w swoich pracach na potrzebę zachowania ciągłości w nauce o podatkach. Stały się przez to podstawą do doskonalenia istniejących w historii ekonomii rozwiązań poprzez zebrane doświadczenia i nowoczesne koncepcje społeczne w zmienionych realiach gospodarczych. Trzeba było wziąć przy tym pod uwagę nowy czynnik, jakim stały się międzynarodowe i unijne uwarunkowania podatkowe.

„Koncepcje podatkowe nie są niezmienne, a rodzaje podatków, ich treść, układ, formy opodatkowania trzeba odczytywać jako wyraz dokonujących się przemian w życiu gospodarczym, spo-

10 A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022 s. 83.

11 Coś co zostało już wspomniane przez Józefa podczas interpretacji snu Faraona.

łecznym i politycznym. Właśnie dlatego nowa szkoła niemiecka do zastanych już koncepcji podatkowych wprowadza nowe treści, rozbudowując je stosownie do zmienionych warunków gospodarczych i społecznych, a także nowych uwarunkowań politycznych<sup>12</sup>.

### 3. Współczesna funkcjonalność systemu podatkowego

#### Fiskalne funkcje podatku

Jak zostało to powyżej opisane, teoretycy oraz ekonomiści utwierdzili się w przekonaniu, że fundamentalną funkcją podatków jest ich funkcja fiskalna. Polega ona na gromadzeniu opłat wynikających z dochodów obywateli na potrzeby wydatków publicznych na realizację nałożonych na państwo zadań. Tworzy to charakterystyczny związek pomiędzy potrzebami systemu finansów a systemem wydatków publicznych. Wraz z rozwojem i rozrostem państwa rośnie

wysokość wydatków, które należy zrównoważyć odpowiednim wzrostem przychodów.

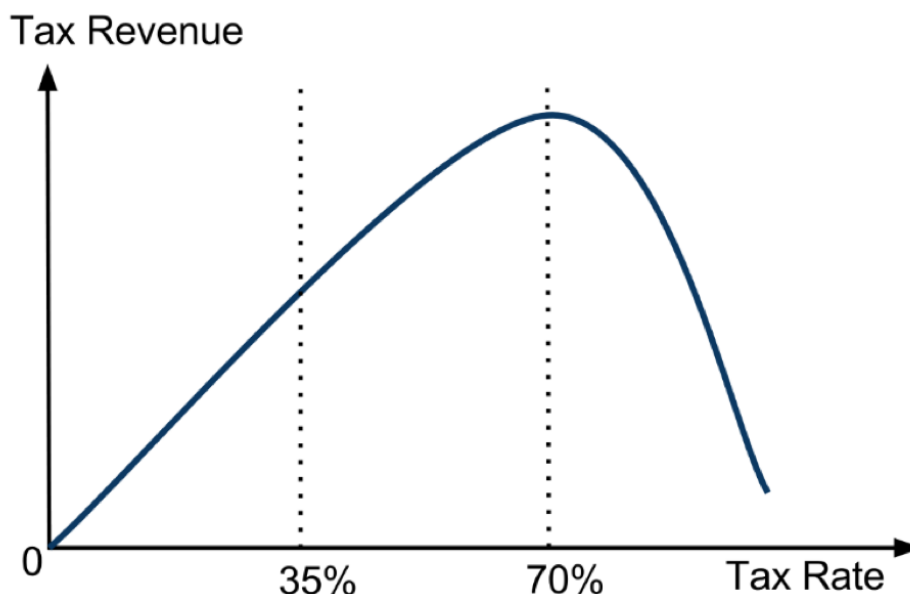
Jednakże sama funkcja fiskalna nie jest w stanie utrzymać w całości treści systemu budżetowego. Nie da się bowiem w nieskończoność zwiększać ciężaru podatkowego. Może to wręcz wywołać efekt przeciwny. Koncepcja ta znalazła odzwierciedlenie w twierdzeniach ekonomisty Arthura Laffera, który w 1974 r. opracował wykres zależności między stawką opodatkowania dochodów a dochodami budżetowymi państwa z tytułu podatków. Wykres ten określany jest obecnie w teorii ekonomii jako krzywa Laffera. W uproszczeniu obrazuje on, jak wzrost obciążenia fiskalnego wpływa na wysokość osiąganych wpływów budżetowych. Istotnym jest nagły spadek po przekroczeniu progu, w którym, w oparciu o wcześniej wspomnianych teoretyków ekonomii, dochodzi do erozji źródeł

opodatkowania. Rozsądnym przy konstruowaniu i modyfikacji systemu podatkowego jest zatem określenie wysokości podatku w sposób jak najmniej uciążliwy dla podatnika, a wręcz zachęcający do działalności gospodarczej i konsumpcji w celu przeciwdziałania nadmiernemu fiskalizmowi.

Z koncepcji i twierdzeń Laffera wyciągnąć należy wniosek, że skuteczność fiskalnej funkcji opodatkowania powinna być zoptymalizowana na płaszczyźnie wzajemności i przeciwieństwa dwóch interesów, jakimi są dobro publiczne i dobro prywatne. Szczególnie ze względu na udział podatków w budżecie państwa. Odpowiednie wyważenie tej funkcji jest o tyle istotne, że nie wszystkie podatki cechują się jednakową wydajnością. Biorąc pod uwagę wydajność i wpływ na budżet państwa, funkcję fiskalną najlepiej spełnia w Polsce podatek od towarów i usług, czyli podatek pośredni.

12 A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022 s. 39.

#### Poniższa ilustracja przedstawia krzywą Laffera



Źródło: Wikipedia

Odpowiednia konstrukcja systemu podatkowego lub samego podatku albo innego obciążenia o podobnej naturze, aby była w stanie wyważyć interes publiczny i prywatny przy realizacji funkcji fiskalnej, powinna brać pod uwagę następujące założenia:

1. Przy wyborze źródła podatku należy ocenić, czy zapewnia on odpowiedni poziom wydajności, tzn. czy zapewnia długotrwałe pokrycie potrzeb budżetowych. Inaczej może to podważać racjonalność takiego obciążenia dla podatników<sup>13</sup>.
2. Obciążenia podatkowe powinny mieć stabilny charakter i realizować treści wynikające z zasady taniaści opodatkowania.
3. Podporządkowanie kształtowania stawek i ulg podatkowych osiągnięciu trwałych oraz pewnych dochodów. Oznacza to również zachowanie odpowiedniego umiaru przy określaniu ich wysokości i zakresu. W umiarkowaniu powinna uzewnętrzniać się dbałość władzy o zachowanie źródła podatku.
4. Elastyczność opodatkowania pozwalająca na reagowanie na zmiany w sytuacji ekonomiczno-prawnej państwa oraz podatników.
5. Powszechność oraz równomierność opodatkowania. Uwzględnienie tych zasad decyduje bowiem o zamierzonym rozłożeniu obciążeń podatkowych.
6. Respektowanie granic opodatkowania. Podatki zbyt obciążające źródło podatku, np. kapitał

dochodowy albo chęć do obrotu towarowego, szkodzą ekonomicznej stabilności państwa, oddziałując negatywnie na kształtowanie się dochodów państwa, bieżących i przyszłych, oraz szkodzą rozwojowi stosunków społecznych.

Ze względu na naturalny dla podatników opór przed dzieleniem się swoim dochodem, podatek zawsze będzie w jakiejś formie ograniczeniem. Niezależnie czy w zakresie podejmowania działalności gospodarczej, czy zarobkowej. Dlatego też nadmierny fiskalizm był wskazywany przez teoretyków jako istotna przeszkoda w tworzeniu efektywnych systemów podatkowych. Podważa to bowiem możliwość realizacji funkcji dochodowej przez system podatkowy, gdyż w sposób nieuzasadniony nakłada obciążenia na podmioty nieposiadające odpowiedniej zdolności płatniczej do jego zaspokojenia.

### Funkcje niefiskalne

Jak zostało to już wspomniane, funkcje niefiskalne, wprowadzone do teorii opodatkowania przez Adolfa Wegnera, towarzyszą podatkowi w sposób nierozzerwalny i naturalny. Oznacza to, że nie da się ich w żaden sposób całkowicie kontrolować. Państwo nie może się ich wyzbyc poprzez własne decyzje ustawodawcze czy kształtowanie systemu podatkowego. Polityka podatkowa państwa może je jednak przewidzieć i ukierunkować w sposób prowadzący do realizacji swoich celów gospodarczo-społecznych. „Funkcje ekonomiczne podatków mają charakter obiektywny. Kształtują się one niezależnie od woli ludzkiej. Nie wyklucza to jednak możliwości świadomego i celowego ich wykorzystywania w toku realizacji

określonej polityki podatkowej zmierzającej do realizacji określonych celów”<sup>14</sup>.

Wraz z rozwojem społeczeństwa funkcje niefiskalne zyskują na znaczeniu względem funkcji fiskalnych. Poprzez kształtowanie podstawy opodatkowania, wysokości podatków i ulg, państwo może wpływać na wypracowanie korzystnych ekonomicznie i społecznie działań u podatników. Przejawem tego jest choćby rozróżnienie w stawkach podatku od towarów i usług, gdzie generalnie towary „korzystniejsze”, takie jak owoce czy warzywa, obciążone są niższymi stawkami niż np. wyroby cukiernicze. Przejawem tego jest również stosowanie wszelakich ulg dla małych lub mikropodatników, zmniejszanie ich obowiązków czy możliwość zastosowania przez nich korzystnych form opodatkowania albo tworzenie inicjatyw gospodarczych w określonych miejscach, takich jak ulgi dla stref ekonomicznych lub gmin o niskim poziomie zatrudnienia, lub w gałęziach przemysłu, jak np. ulga IP-Box czy ulga B+R.

Realizacja funkcji niefiskalnych podatku powinna zatem podążać za gospodarczym i społecznym kierunkiem zmian, które ma wywołać. Może przy tym dążyć do ochrony i utrzymania, zmiany albo ustalania czy ograniczenia obecnego stanu zjawiska i stosunków społeczno-gospodarczych. Wskazać w tym zakresie można podział na podatki o charakterze stymulacyjnym lub ograniczającym. Należy przy tym odróżnić postulat niefiskalnego celu opodatkowania od możliwości faktycznej jego realizacji albo wyłącznie ukrycia go „pod płaszcem” zwiększenia funkcji fiskalnej przy niższym społecznym oporze.

13 J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1964 s. 149 – „Problem ekonomicznego źródła podatku wiąże się z pytaniem: skąd biorą się dochody podatkowe państwa. Pytanie to można rozumieć dwojako: z jednej strony jest to zagadnienie, kto tworzy produkty i wartości składające się na dochód podatkowy państwa, a z drugiej strony, jaka jest ekonomiczna natura dochodów podatkowych, lub inaczej, jaką częścią produktu czystego (dochodu narodowego) jest podatek”.

14 N. Weralski, *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, Warszawa 1985, s. 53.

Zarzuty takie dotyczą np. niedawno wprowadzonej opłaty cukrowej, która zgodnie z uzasadnieniem prawodawcy miała na celu zwiększenie zdrowotności podatników, poprzez zmniejszenie zapotrzebowania na niezdrowe cukry. Niektóre działania, jak próby opodatkowania zdrowych cukrów typu fruktoza, występująca naturalnie w owocach, wskazują jednak, że nowa opłata miała jednak na celu głównie funkcje fiskalne.

W przypadku funkcji nefiskalnych można wyróżnić dwa główne cele opodatkowania. Jednym z nich jest cel ekonomiczny, który ma sprzyjać rozwojowi poziomu gospodarczego. Oznacza to zatem rozwiązania stymulujące gospodarkę i podatników poprzez udzielone preferencje podatkowe, prowadzące do zmniejszenia tradycyjnych obciążeń podatkowych, np. w wybranych gałęziach i branżach lub w określonych obszarach geograficznych. Dotyczy to zarówno produkcji jak i usług, czego wyrazem jest np. wysoki poziom preferencji dla branży IT w Polsce.

Drugim celem jest cel społeczny, często spełniany przez funkcję redystrybucyjną podatku pomiędzy płatnikiem podatku a budżetem państwa. Pozwala on zresztą na wielokierunkowe oddziaływanie poprzez gromadzenie środków z podatków na konkretne cele czy np. w przypadku daniny solidarnościowej nakładanej na najbogatszych w celu finansowania Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych. Pozwala ona również na rozróżnienie wysokości obciążenia podatkowego poprzez nałożenie wyższych stawek opodatkowania na majątniejszych podatników przy zwolnieniu z niego podatników o najniższych dochodach. Przejawem tego jest m.in.

progresywność podatku dochodowego od osób fizycznych, ale również od osób prawnych. W tym jednak wypadku nieumiejętne operowanie redystrybucyjną funkcją podatku może spowodować narastanie nierówności ekonomicznych, które mogą stanowić przyczynę przyszłych konfliktów społecznych.

Wśród innych podstawowych funkcji nefiskalnych wymienić można m. in. funkcję:

Stabilizacyjną, czyli wykorzystującą podatki do zapewnienia niezakłóconego przebiegu procesów gospodarczych poprzez regulowanie przepływu pieniądza i zapewnianie klarowności jego obrotu. Innymi słowy, pozwalającą na ustabilizowanie gospodarki poprzez zastosowanie instrumentów podatkowych do oddziaływania na sytuację makroekonomiczną.

Alokacyjną – poprzez oddziaływanie podatków na strukturę produkcji oraz wytworzonego produktu. Jej kształt jest ustalany między innymi poprzez ustalenie kogo i w jaki sposób opodatkować, posługując się kryterium klasyfikacji podatków według faz tworzenia i podziału dochodów oraz źródeł pochodzenia. Forma opodatkowania zależy zatem nie od producenta czy usługodawcy, ale od ustawodawcy.

#### **4. Filozoficzne formuły sprawiedliwości a sprawiedliwość podatkowa**

Sprawiedliwość jest pojęciem, które jest bardzo trudne do sprecyzowania, szczególnie w swoim filozoficznym aspekcie. Wyróżnić można przy tym sześć filozoficznych formuł sprawiedliwości odnoszących się do kwestii podatkowych<sup>15</sup>:

1. Każdemu zapewnić swoje,
2. Każdemu równo,
3. Każdemu według jego potrzeb,
4. Koncepcja praw natury – normy wywodzące się z natury rzeczy lub z natury ludzkiego rozumu.
5. Etyczna formuła sprawiedliwości – w odniesieniu do podatków zapoczątkowana przez Wegnera. „Sformułował on tezę, że podatek nie tylko służy pokryciu potrzeb finansowych państwa, lecz także zapewnia konieczną korektę stosunków majątkowych i dochodowych”<sup>16</sup>,
6. Sprawiedliwość formalna – oznacza to, że należy jednakowo traktować jednostki należące do tej samej kategorii działowej.

„Sprawiedliwość podatkowa” zdecydowanie nie jest hasłem, które często może się pojawiać przy dyskusjach w tym temacie. Głównie z powodów wskazanych we wstępie i ludzkiego oporu przeciw opodatkowaniu. Powinna być zatem rozpatrywana w kontekście rozwiązania tego konfliktu interesów. Istotne znaczenie ma tutaj kwestia redystrybucji dokonywanej za pośrednictwem podatków. Sprawiedliwość w tym zakresie powinna stanowić, że opodatkowanie oznacza przesunięcie dóbr ekonomicznych ze sfery prywatnej do publicznej, przy jednoczesnym zapewnieniu odpowiedniej transakcji zwrotnej ze sfery publicznej do prywatnej. W tym celu istotne są zasady powszechności i równomierności opodatkowania.

Powszechność opodatkowania polega na tym, że podatkiem nie obarcza się wyłącznie określonych podmiotów,

15 Z. Ziemiński, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992; Tegoż, *Sprawiedliwość jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996.

16 A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022 s. 306.



ale wszystkie jednostki, u których występuje określone zjawisko stanowiące podstawę opodatkowania, tak jak np. dochód przekraczający kwotę wolną od podatku. Pozwala to na nadanie ingerencji podatkowej legitymacji, o ile jest zachowany aspekt powszechności. Zgodnie z twierdzeniami Adama Smitha, obowiązek utrzymywania państwa dotyczy wszystkich, a nie tylko wybrane jednostki. Stanem przeciwnym temu może być nadmierne rozbudowywanie przywilejów podatkowych, stanowiących zachwianie tej powszechności, a przez to i sprawiedliwości opodatkowania. Dlatego również i w tym zakresie ważne jest odpowiednie miarkowanie decyzji prawotwórczych<sup>17</sup>.

Drugim aspektem jest równomierność opodatkowania. Dla jej wyjaśnienia konieczne jest wskazanie przedmiotu od-

niesienia, w jakim aspekcie podmioty są równe, np. fakt że osiągają dochód. Przyjmuje się przy tym założenie, że równość ta istnieje w odniesieniu do przyjętej i zaakceptowanej przez prawodawcę cechy, a wszystkie podmioty ją posiadające powinny być traktowane jednakowo. Miarą urzeczywistnienia równomierności jest np. zdolność podatkowa. Oznacza to, że sprawiedliwość podatkowa nie powinna rozróżniać dwóch podmiotów posiadających tożsame cechy podatkowe pod względem możliwości ich opodatkowania.

## 5. Podsumowanie

„Rzeczą, którą najtrudniej w świecie zrozumieć, jest podatek dochodowy”<sup>18</sup>. Znajomość historii tematu, obserwacja rozwoju jego koncepcji oraz próba poznania istoty znaczenia pozwala człowiekowi na jego zrozumienie. Zaprezen-

towane w artykule fragmenty ewolucji systemu podatkowego, wskazanie istotnych funkcji i koncepcji sprawiedliwości stanowią jedynie wycinek skomplikowanego tematu podatkowego. Jego poznanie powinno jednak spowodować większe zrozumienie nie tylko organów podatkowych i prawodawców, lecz także samej istoty opodatkowania oraz szeregu aspektów, na jakie wpływa. A przez to również powinno pozwolić na zmianę nastawienia do „przykrego obowiązku”, jakim są podatki. W tym zakresie warto również wziąć pod uwagę teoretyczne rozważania autora oraz pisma teoretyków i spróbować skonfrontować je z bieżącą rzeczywistością. Dopiero bowiem takie porównanie pozwala nam jednoznacznie stwierdzić, które miejsca systemu podatkowego wymagają dopracowania, a które lepiej zostawić w spokoju, by nie zniszczyć tego, co zbudowano.

17 Najnowszym przykładem w tym zakresie jest propozycja Ministra Finansów odnośnie do planowanej wysokości składki zdrowotnej dla przedsiębiorców, która byłaby istotnie niższa niż dla pracowników.

18 Tak miał powiedzieć Albert Einstein.

### Michał Witek

Radca prawny wpisany na listę radców prawnych prowadzoną przez Okręgową Izbę Radców Prawnych w Warszawie. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Swoje doświadczenie zdobywał pracując w czołowych polskich kancelariach oraz u jednego z największych polskich deweloperów. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa cywilnego i administracyjnego, ze szczególnym uwzględnieniem prawa nieruchomości oraz prawa handlowego. Reprezentował klientów w wielu postępowaniach prowadzonych przed sądami powszechnymi i administracyjnymi.

**Słowa kluczowe:** poufność, non-disclosure, informacje poufne, kodeks cywilny, tajemnica przedsiębiorstwa, kara umowna, działalność gospodarcza, przedsiębiorstwo, wartość gospodaracza

## INFORMACJA POUFNA ORAZ OBOWIĄZEK ZACHOWANIA POUFNOŚCI WYNIKAJĄCY Z POWSZECHNIE OBOWIĄZUJĄCEGO PRAWA, A TAKŻE STOSUNKU ZOBOWIĄZANIOWEGO UMOWY TYPU NON-DISCLOSURE AGREEMENT

Ochrona wynagrodzenia za pracę stanowi jedną z podstawowych gwarancji praw pracowniczych. Wyłącznie we wskazanych w Kodeksie pracy przypadkach dopuszczalne jest dokonywanie potrąceń przez pracodawcę z wynagrodzenia pracownika. W innych niż wskazane przez ustawodawcę przypadkach, wynagrodzenie za pracę pełniące alimentarną funkcję wobec pracownika i jego rodziny podlega ścisłej ochronie. Przy tym, dokonując wykładni przepisów regulujących tę instytucję, należy uwzględnić cele i zasady prawa pracy.

We współczesnych stosunkach gospodarczych zawieranych pomiędzy podmiotami mającymi różny, często bardzo złożony i skomplikowany charakter, największe znaczenia z punktu widzenia pozycji negocjacyjnej stron zawieranych umów ma wiedza oraz posiadane przez strony informacje odnoszące się zarówno do stron umowy, jak i potencjalnego przedmiotu umowy rozumianego jako przedmiot transakcji o danym charakterze. Największe znaczenie określające pozycję negocjacyjną stron umowy ma posiadanie informacji w zakresie stanu finansowego strony przeciwnej, zawartych przez nią kontraktów z innymi podmiotami, kontaktów z kontrahentami, stanu zatrudnienia, toczących się postępowań spornych z udziałem strony czy wreszcie zobowiązań oraz przysługujących jej wierzytelności.

### OBOWIĄZEK ZACHOWANIA POUFNOŚCI WYNIKAJĄCY Z POWSZECHNIE OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW PRAWA

Ze względu na doniosłość informacji we współczesnym obrocie gospodarczym, a także jej wpływ na podejmowane przez podmioty gospodarcze czynności, w tym zawierane przez owe podmioty stosunki o charakterze praw-

nozobowiązaniowym, państwa podjęły szereg działań legislacyjnych mających na celu zabezpieczenie interesów podmiotów ujawniających swoim kontrahentom informacje poufne, w tym informacje związane z prowadzoną przez nie działalnością gospodarczą. Polski ustawodawca również postanowił wprowadzić do polskiego porządku prawnego regulacje odnoszące się do przedmiotowej materii. Przede wszystkim należy wskazać na przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 z późn.zm., dalej „KC”) a także ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1233 z późn.zm., dalej „UZNK”). Wobec przystąpienia Polski do Unii Europejskiej wpływ na polskie ustawodawstwo oraz sferę stosunków prawnych powstałych na gruncie prawa polskiego mają również regulacje przyjęte przez Unię Europejską wynikające z przepisów Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i Dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE (Dz.Ur.UE.L nr 173, dalej „Rozporządzenie MAR”).

## POJĘCIE INFORMACJI POUFNYCH NA GRUNCIE REGULACJI USTAWOWYCH

### Regulacja zawarta w KC

Zgodnie z brzmieniem art. 721 § 1 KC: „Jeżeli w toku negocjacji strona udostępniła informacje z zastrzeżeniem poufności, druga strona jest obowiązana do nieujawniania i nieprzekazywania ich innym osobom oraz do niewykorzystywania tych informacji dla własnych celów, chyba że strony uzgodniły inaczej”<sup>1</sup>. §<sup>2</sup> przywołanego artykułu stanowi „W razie niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków, o których mowa w § 1, uprawniony może żądać od drugiej strony naprawienia szkody albo wydania uzyskanych przez nią korzyści”<sup>2</sup>. Z przytoczonego brzmienia regulacji ustawowych przyjętych w KC w sposób bezspreczny wynika, że ustawodawca na gruncie powyższego przepisu nie wskazał definicji legalnej informacji poufnej tj. nie określa jakie rodzajowo informacje przekazane w toku negocjacji podlegają ochronie ustawowej z czego wynika, że regulacją zawartą w art. 721 § 1 KC objęte są zarówno informacje o charakterze gospodarczym, jak i niegospodarczym<sup>3</sup>, które mają znaczenie dla strony biorącej udział w negocjacjach. Z powyższego wyprowadzić należy wniosek, że informacją poufną w rozumieniu przytoczonego unormowania jest informacja, której ujawnienie może prowadzić do powstania szkody po stronie ujawniającego informację lub przysporzyć korzyści zobowiązanemu<sup>4</sup>. Pomimo upływu długiego czasu od mo-

mentu wprowadzenia do KC przytoczonego przepisu, orzecznictwo nie wypracowało bogatego dorobku w zakresie stosowania przytoczonej regulacji. Jednym z niewielu orzeczeń rozstrzygającym kwestię żądań opartym o art. 721 KC jest wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie<sup>5</sup> w uzasadnieniu którego Sąd wskazuje „Tymczasem stało się inaczej, bowiem na skutek ujawnienia informacji poufnych pozwany zyskał przewagę, której by nie miał, gdyby tych informacji nie ujawnił. Tym samym, gdyby nie bezprawne działania pozwanego, powódka mogłaby osiągnąć korzyści, bowiem gdyby spółka (...) została wybrana do realizacji projektu (...), to fakt ten wpłynąłby na wzrost wartości spółki (...), a tym samym na cenę, jaką musiałby zapłacić pozwany powódce, gdyby spółkę tę chciał nabyć”. Z przytoczonego uzasadnienia wynika w sposób bezspreczny, że za informacje poufne mogą być również uznane te informacje, które druga strona uzyskała w sposób bezprawny, a które wpłynęły na jej pozycję w toku negocjacji i tym samym stanowiły o jej przewadze, a zatem uzyskała korzyści majątkowe.

### UNORMOWANIA WYNIKAJĄCE Z UZNK

Kolejna regulacja o charakterze ustawowym odnosząca się do tajemnicy przedsiębiorstwa, a tym samym do informacji o charakterze poufnym wynika z art. 11 ust. 1 UZNK<sup>6</sup>, zgodnie z treścią którego: „Przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa

lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, które jako całość lub w szczególnym zestawieniu i zbiorze ich elementów nie są powszechnie znane osobom zwykle zajmującym się tym rodzajem informacji albo nie są łatwo dostępne dla takich osób, o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania ich w poufności”. Powyżej przytoczona definicja tajemnicy przedsiębiorstwa wskazuje na informacje o charakterze poufnym, które stanowią dla przedsiębiorstwa wartość gospodarczą, a które nie są powszechnie znane osobom, które na co dzień, zwykle zajmują się tego rodzaju informacjami albo nie są dla tych osób łatwo dostępne.

Powyższe rozumienie odnoszące się do tajemnicy przedsiębiorstwa wskazuje na informacje dotyczące przedsiębiorstwa, które mogą być objęte poufnością, czego konsekwencją będzie uznanie danych informacji za informacje o charakterze poufnym, są to:

- 1) informacje techniczne,
- 2) informacje technologiczne,
- 3) informacje organizacyjne przedsiębiorstwa
- 4) lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą.

Wskazane powyżej grupy informacji objętych tajemnicą przedsiębiorstwa są in-

1 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 z późn.zm.).

2 Ibidem.

3 A. Szlęzak [w]: Wybrane umowy w transakcjach mergers & acquisitions (share deals) w świetle KC i KSH, A. Szlęzak, P. Mazur, Warszawa 2022.

4 Ibidem.

5 Wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie, XVI Wydział Gospodarczy z dnia 2 lipca 2021 r. w sprawie o sygn. akt XVI GC 2042/13.

6 Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1233 z późn.zm.).

formacja poufnymi (przy jednoczesnym działaniu przedsiębiorcy, które ma na celu objęcie danych informacji poufnością), które stanowią o wartości przedsiębiorstwa oraz jego know-how w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że zgodnie z brzmieniem przywołanego przepisu informacje wskazane w punktach od 1 do 4 spełniają warunek objęcia tajemnicą przedsiębiorstwa, a także skutecznego uznania za informacje poufne o określonej wartości gospodarczej dla danego przedsiębiorcy i tym samym objęte są ochroną ustawową informacji poufnych, stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa na gruncie UZNK. Przesłanka „wartości gospodarczej” stanowi przedmiot bogatego orzecznictwa sądowego odnoszącego się do kwestii uznania jakie informacje uznane mogą zostać za informacje przedstawiające dla przedsiębiorcy wartość gospodarczą a tym samym mogące być uznane za informacje poufne i być objęte ochroną ustawową dla tajemnicy przedsiębiorstwa. Jak wskazuje orzecznictwo sądów jedynie informacje przedstawiające wartość gospodarczą mogą stanowić tajemnice przedsiębiorstwa a samo ich objęcie klauzulą poufności jest niewystarczające do uznania ich za tajemnice przedsiębiorstwa. W doktrynie wskazuje się, że przesłanka ta [wartości gospodarczej – przyp. aut.] pozwala na dokonywanie oceny zasadności objęcia ochroną wymienionych i niewymienionych przepisem informacji, takich jak np. plany rozwoju, metody kontroli jakości, opracowywane wzory użytkowe czy przemysłowe, wynalazki nadające się lub nie do opatentowania, jak też informacje związane z działalnością marketingową,

pozyskiwaniem surowców, organizowaniem rynków zbytu, lista klientów, zasady udzielania rabatów, dane handlowe itd. Przesłankę tę należy oceniać w sposób obiektywny, bowiem subiektywna wola przedsiębiorcy nie jest decydująca o nadaniu danej informacji klauzuli poufności oraz uznaniu jej za mającą walor tajemnicy i sprzeciwianiu się udostępnianiu informacji przez przedsiębiorcę<sup>7</sup>. Stanowisko judykatury w przedmiotowej materii zostało również uzupełnione i wzbogacone przez liczne orzeczenia sądów administracyjnych. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie sąd wskazuje, że „Przyjęcie wartości gospodarczej informacji oraz charakteru technicznego, technologicznego lub organizacyjnego przedsiębiorstwa należy interpretować szeroko. Mogą to być informacje stanowiące know-how przedsiębiorstwa, w tym wiedza techniczna z danej dziedziny, umiejętność wykonania lub wyprodukowania danej rzeczy, patenty obejmujące wynalazki, metody działalności, jak również inne informacje, co do których przedsiębiorca podjął działania w celu zachowania ich poufności”<sup>8</sup>. Przytoczony warszawskiego Sądu Administracyjnego wskazuje na szereg informacji o prowadzonej działalności gospodarczej przedsiębiorcy, która, przy zachowaniu innych ustawowych przesłanek dotyczących owych informacji, uznana może być za informacje poufne i tym samym być objęta tajemnicą przedsiębiorstwa. Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim: „Ochronie podlegają informacje posiadające wartość gospodarczą dla przedsiębiorstwa, a więc takie, których ujawnienie godziłoby w interes przedsiębiorcy w wymiarze

technicznym, technologicznym, organizacyjnym lub innym, mającym wartość gospodarczą”<sup>9</sup>. Wskazana materia była również przedmiotem rozstrzygnięcia przez Naczelnego Sądu Administracyjnego, który podkreśla: „Aby dana informacja podlegała ochronie na podstawie art. 11 u.z.n.k., jako tajemnica przedsiębiorstwa, musi spełniać dwie przesłanki: formalną i materialną. Pierwsza jest spełniona, gdy zostanie wykazane, iż przedsiębiorca podjął działania w celu zachowania poufności tych informacji. Poufność danych musi być wyraźnie lub w sposób dorozumiany zaimplementowana przez samego przedsiębiorcę. To on powinien podjąć w stosunku do danych informacji niezbędne działania w celu zachowania ich poufności, ponieważ to na nim spoczywa w razie sporu ciężar wykazania, że określone dane stanowiły tajemnicę przedsiębiorcy. Ponadto musi zostać spełniona przesłanka materialna, tzn. aby określone informacje mogły zostać objęte tajemnicą przedsiębiorcy, muszą ze swojej istoty dotyczyć kwestii, których ujawnienie obiektywnie mogłoby negatywnie wpłynąć na sytuację przedsiębiorcy (informacje o charakterze technicznym, technologicznym, organizacyjnym przedsiębiorstwa, informacje posiadające choćby minimalną wartość gospodarczą) z wyłączeniem informacji, których upublicznienie wynika z przepisów prawa”<sup>10</sup>. Naczelnego Sądu Administracyjnego w swoim orzeczeniu wskazuje na dwa aspekty uznania danej informacji za informację objętą tajemnicą przedsiębiorstwa i przyjęcia, że dana informacja może być objęta tajemnicą przedsiębiorstwa, tj. objęcie przez samego przedsiębiorcę danej informacji klauzulą poufności, a tym samym przyjęcie

7 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 9 listopada 2022 r. w sprawie o sygn. akt I PSK 4/22.

8 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 stycznia 2021 r. w sprawie o sygn. akt VI SA/Wa 1347/20.

9 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 maja 2020 r. w sprawie o sygn. akt II SA/Go 207/20.

10 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 października 2019 r. w sprawie o sygn. akt I OSK 910/18.

przez przedsiębiorcę, że w odniesieniu do tej konkretnej informacji podejmie on określone działania mające na celu zabezpieczenia tej informacji przed dostępem dla osób nieuprawnionych (przesłanka formalna), a także przedstawianie przez określoną i objętą klauzulą poufności wymiernej, z punktu widzenia interesów finansowych przedsiębiorcy, wartości informacji (przesłanka materialna).

Przytoczone bogate orzecznictwo sądów powszechnych i administracyjnych wskazuje na określone cechy informacji, która może zostać uznana przez przedsiębiorcę za informację poufną i być uznana na gruncie UZNK za tajemnicę przedsiębiorstwa.

Zatem definicja przedmiotowej informacji o charakterze poufnym może przedstawiać się w następujący sposób: informacją poufną jest informacja posiadająca dla przedsiębiorcy określoną wartość gospodarczą, która nie jest łatwo dostępna dla osób zajmujących się tego rodzaju informacjami, a przedsiębiorca podjął działania mające na celu zachowania jej poufności. Wszystkie przytoczone powyżej stanowiska zarówno doktryny, jak i judykatury w przedmiotowym zakresie odnoszą się do wartości gospodarczej informacji objętych poufnością, wskazując, że właściwie wszystkie informacje dotyczące przedsiębiorcy, które uzna on za informacje poufne i które będą przedstawiać dla niego wartość gospodarczą mogą stanowić tajemnice przedsiębiorstwa i być objęte ochroną z UZNK, przy jednoczesnym uwzględnieniu, że dane informacje muszą obiektywnie przedstawiać określoną wartość gospodarczą.

## **INFORMACJA POUFNA W PROZUMIENIU ROZPORZĄDZENIA MAR**

Artykuł 7 Rozporządzenia MAR definiuje informacje poufne na potrzeby Rozporządzenia MAR i określa, że na potrzeby Rozporządzenia MAR informacje poufne odnoszą się następujące rodzaje informacji: „1. określone w sposób precyzyjny informacje, które nie zostały podane do wiadomości publicznej, dotyczące, bezpośrednio lub pośrednio, jednego lub większej liczby emitentów lub jednego lub większej liczby instrumentów finansowych, a które w przypadku podania ich do wiadomości publicznej miałyby prawdopodobnie znaczący wpływ na ceny tych instrumentów finansowych lub na ceny powiązanych pochodnych instrumentów finansowych; 2. w odniesieniu do towarowych instrumentów pochodnych, określone w sposób precyzyjny informacje, które nie zostały podane do wiadomości publicznej, dotyczące bezpośrednio lub pośrednio jednego lub większej liczby takich instrumentów pochodnych lub dotyczące bezpośrednio powiązanych kontraktów towarowych na rynku kasowym, a które w przypadku podania ich do wiadomości publicznej miałyby prawdopodobnie znaczący wpływ na ceny takich instrumentów pochodnych lub powiązanych kontraktów towarowych na rynku kasowym, oraz gdy można zasadnie oczekiwać, że dane informacje zostaną ujawnione lub ich ujawnienie jest wymagane zgodnie z przepisami ustawowymi lub wykonawczymi na szczeblu unijnym lub krajowym, zasadami rynku, umową, praktyką lub zwyczajem, na odpowiednich rynkach towarowych instrumentów pochodnych lub rynkach kasowych; 3. w odniesieniu do uprawnień do emisji lub

opartych na nich produktów sprzedawanych na aukcjach, określone w sposób precyzyjny informacje, które nie zostały podane do wiadomości publicznej, dotyczące, bezpośrednio lub pośrednio, jednego lub większej liczby takich instrumentów, a które w przypadku podania ich do wiadomości publicznej miałyby prawdopodobnie znaczący wpływ na ceny tych instrumentów lub na ceny powiązanych pochodnych instrumentów finansowych; 4. w przypadku osób odpowiedzialnych za realizację zleceń dotyczących instrumentów finansowych, oznacza to także informacje przekazane przez klienta i związane z jego zleceniami dotyczącymi instrumentów finansowych będącymi w trakcie realizacji, określone w sposób precyzyjny, dotyczące, bezpośrednio lub pośrednio, jednego lub większej liczby emitentów lub jednego lub większej liczby instrumentów finansowych, a które w przypadku podania ich do wiadomości publicznej miałyby prawdopodobnie znaczący wpływ na ceny tych instrumentów finansowych, cenę powiązanych kontraktów towarowych na rynku kasowym lub cenę powiązanych pochodnych instrumentów finansowych.” Stosownie do przytoczonej powyżej definicji informacji poufnej należy zwrócić na cztery aspekty, które wskazują, że dana informacja na gruncie Rozporządzenia MAR ma charakter poufny tj.:

1. „przedmiot informacji należy do jednej z czterech [wymienionych w przepisie] kategorii [rodzajowych](...);
2. informacja nie została ujawniona publicznie (...);
3. informacja została określona w sposób precyzyjny (...);

11 A. Stokłosa [w]: *MAR. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie nadużyć na rynku. Komentarz*, A. Stokłosa, S. Syp, wyd. II.



4. informacja jest potencjalnie cenotwórcza (...)”<sup>11</sup>.

Na podstawie powyższego katalogu cech należy uznać, że informacją poufną w rozumieniu Rozporządzenia MAR są informacje „precyzyjne, cenotwórcze, poufne oraz związane z emitentem”<sup>12</sup> danego instrumentu finansowego, a tym samym odnoszące się w sposób bezpośredni do samego emitenta instrumentów finansowych i jako takie wpływające na wartość danego instrumentu finansowego.

Przytoczona powyżej regulacja zawarta w Rozporządzeniu MAR ma zastosowanie w odniesieniu do spółki, na której spoczywa określony obowiązek informacyjny rynku w zakresie informacji stanowiących informacje poufne. Ponadto celem regulacji przyjętej w Rozporządzeniu MAR jest również regulacja przewaga informacyjna tzw. insiderów w odniesieniu do innych uczestników rynku regulowanego. Tym samym kwalifikacja określonych informacji jako informacji poufnych, stanowiących o przewadze informacyjnej pewnych uczestników obrotu rynkowego ma fundamentalne znaczenia dla zachowania równowagi na rynku kapitałowym i określenia uregulowanych Rozporządzenia MAR sankcji za dokonanie nadruż na przedmiotowym rynku, a także pełnienia funkcji prewencyjnych w odniesieniu do podmiotów dysponujących informacjami poufnymi o emitencie.

### PODSUMOWANIE REGULACJI USTAWOWYCH

Przytoczone powyżej regulacje, odnoszące się do informacji poufnych, które

zostały określone przez ustawodawcę w powszechnie obowiązujących przepisach prawa mają niebagatelne znaczenie dla obowiązku zachowania poufności przez strony czynności prawnej i odnoszą się do ewentualnych konsekwencji (sankcji) w przypadku naruszenia owych regulacji przez stronę zobowiązaną do ich zachowania w poufności lub wręcz przeciwnie, jak w przypadku przepisów Rozporządzenia MAR, do ich ujawnienia. Bez wątpienia wspólną cechą wszystkich przytoczonych regulacji jest wpływ na stan finansowy uprawnionego do rozporządzania ową informacją. We wszystkich przytoczonych regulacjach wartość gospodarcza informacji czy jej wpływ na sytuację finansową podmiotu został zaakcentowany jako jedna z bezwzględnych przesłanek konstytuujących charakter danych informacji jako poufnych, a tym samym podlegających ochronie określonych regulacji.

Nie bez znaczenia pozostaje wpływ ustawowych regulacji na formułowane przez strony w ramach zawieranych umów zobowiązaniowych definicje informacji poufnych, objęte obowiązkiem zachowania poufności, wynikającym z kontraktów, w szczególności w kontekście zawieranych umów o charakterze inwestycyjnym, które często przez strony transakcji postrzegane są jako informacje mające bezpośredni wpływ na samą transakcję oraz przyjętą strategię negocjacyjną, a tym samym na przebieg transakcji oraz strony transakcji.

### UMOWA TYPU NON-DISCLOSURE AGREEMENT

Wypracowana przez podmioty gospodarcze w czasie funkcjonowania w Polsce

gospodarki wolnorynkowej praktyka rynkowa zakłada, że w przypadku większości transakcji rynkowych związanych z funkcjonowaniem podmiotów i udostępnianiem przez podmioty gospodarcze sobie wzajemnie informacji o funkcjonowaniu owych podmiotów, planowanej transakcji i innych doniostych, z punktu widzenia interesu gospodarczego owych podmiotów, zostaje zawarta pomiędzy owymi podmiotami, stronami transakcji umowa o charakterze zobowiązaniowym mająca na celu zachowanie w poufności informacji zdefiniowanych w umowie jako poufne. Sposób definiowania informacji poufnej przez strony stosunku zobowiązaniowego, wynika często z definicji ustawowych omówionych w pierwszej części niniejszego artykułu. Często strony transakcji powielają treść ustawowych definicji, które w sposób zbyt ogólny przedstawiają informację mającą stanowić przedmiot ochrony, jednocześnie dążąc do jej dalszego rozszerzenia, co prowadzi do uogólnień i często prowadzi do ograniczeń w zakresie możliwości stosowania przyjętych, przez strony, sankcji. Czy zatem każda informacja związana funkcjonowaniem przedsiębiorstwa może stanowić informację poufną objętą tajemnicą przedsiębiorstwa? W doktrynie prawa przyjmuje się, że aby zdefiniować daną informację jako informację poufną niezbędne jest posiadanie przez ową informację znaczenia gospodarczego dla danego przedsiębiorcy<sup>13</sup>. Z powyższego wynika, że za informację poufną może być uznana nie tylko informacja tak określona przez przedsiębiorcę musi ona spełniać dodatkowe warunki, stawiane takowej informacji. Ponadto z powyższego zbioru informacji, które mogą być

11 A. Stokłosa [w]: *MAR. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie nadużyć na rynku. Komentarz*, A. Stokłosa, S. Syp, wyd. II.

12 R. Woźniak, *Informacje poufne po zmianach – wybrane zagadnienia*, MPH, nr 3, 2016.

13 A. Szlęzak [w]: *Wybrane umowy w transakcjach mergers & acquisitions (share deals) w świetle KC i KSH*, A. Szlęzak, P. Mazur, Warszawa 2022.

objęte przez przedsiębiorcę klauzulą poufności należy wyłączyć szereg informacji, które obiektywnie nie mogą stanowić tajemnicy przedsiębiorstwa i w umowach o zachowaniu poufności zostają wyłączone z przyjętej przez strony definicji. Do zbioru informacji, których ujawnienie przez strony umowy nie stanowi naruszenia tajemnicy przedsiębiorstwa i jako takie nie należy do kategorii działań objętych sankcją umowną, należy zaliczyć: informacje powszechnie dostępne<sup>14</sup>, informacje pochodzące z innego źródła bądź wiedziata przed przystąpieniem do transakcji a także informacje które strona jest zobowiązana ujawnić na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa. W przypadku owych informacji działanie strony ujawniającej nie wywołuje dla niej negatywnych skutków na gruncie zobowiązania umownego. Definicja informacji poufnej, aby wywoływać skutki na gruncie stosunku zobowiązaniowego i nie być potraktowana zbyt powierzchownie przez strony stosunku zobowiązaniowego, powinna zostać przez strony dostatecznie ściśle zdefiniowana i nie powinna odnosić się do wszystkich informacji przekazywanych przez danego kontrahenta<sup>15</sup>. Zgodnie ze stanowiskiem doktryny: „Umowa powinna dokładnie definiować, jaki rodzaj informacji ma charakter poufny, kto może mieć do nich dostęp, kto ma obowiązek zachowania poufności oraz kiedy obowiązek zachowania poufności jest wyłączony (odnośnie do informacji publicznie dostępnych oraz w razie konieczności ujawnienia ich w związku z obowiązkami wynikającymi z ustawy). Powinna też określać sankcje za naruszenie obowiązku zachowania

poufności oraz okres, w jakim obowiązuje umowa”<sup>16</sup>. Zwrócić należy również uwagę, że tylko taka informacja w stosunku do której kontrahent podjął niezbędne czynności w celu jej zabezpieczenia może zostać objęta tajemnicą przedsiębiorstwa i jako taka stanowić informację poufną<sup>17</sup>. Wskazane powyżej aspekty definiowania przez strony, na gruncie stosunku zobowiązaniowego, mają znaczenie w przypadku oceny przez sąd, co stanowi przedmiot świadczenia strony, a zatem co może zostać uznane za naruszenie umowy. Powyższe rozważania mają znaczenia ze względu na możliwość zastosowania przez strony sankcji wynikającej z umowy związanej z naruszeniem informacji poufnej.

Standardowym zabezpieczeniem prawnym stosowanym przez strony związanym z naruszeniem obowiązku zachowania poufności jest kara umowna przewidziana w treści umowy. Kara umowna, zawarta w treści umowy, winna być określona zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego, tj. określona w sposób precyzyjny co do wysokości oraz co do tego, jakie naruszenie umowy stanowi podstawę naliczenia kary umownej, czyli ujawnienie jakich informacji poufnych może powodować odpowiedzialność z tytułu naruszenia poufności.

Podkreślenia wymaga, że jak w przypadku wszystkich umów, w których strony zawarły postanowienia pozwalające uprawnionemu do naliczenia kary umownej, sąd może dokonać miarkowania wysokości kary umownej nadmiernej tj. zbyt wysokiej w stosunku do przedmiotu ochrony oraz dokonanego naruszenia, a w analizowanym przypadku wartości gospodar-

czej ujawnionej informacji poufnej a także okoliczności pobocznych mających wpływ na ocenę naruszenia. Niemniej kara umowna, zawarta w treści umowy typu non-disclosure agreement, stanowi stosunkowo realne i najpowszechniej stosowane w tego typu umowach, zabezpieczenie, zachowania w poufności informacji o charakterze poufnym przez stronę umowy. Ponadto strony umowy powinny rozważyć, a następnie uwzględnić w treści postanowień umownych umowy NDA kumulatywne naruszenie postanowień umownych związanych z informacją poufną objętą umową. W przeciwnym przypadku należy uznać, że naruszenie postanowień umownych i możliwość naliczenia kary zostanie ograniczona do jednokrotnego naliczenia kary umownej bez względu na liczbę naruszeń. Niebagatelne znaczenie ma również zastrzeżenie przez strony, że w przypadku przekroczenia szkody, która może wystąpić po stronie uprawnionego, dochodzenie przez niego odszkodowania od naruszającego może nastąpić na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 471 KC i następnych. Przestankami odpowiedzialności kontraktowej odpowiedniej dla umowy typu non-disclosure agreement są standardowe przestanki ustawowe, tj. powstanie szkody, naruszenie umowy, a także związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy szkodą a naruszeniem. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że w przypadku braku odmiennych postanowień umownych strona naruszająca będzie mogła uwolnić się od odpowiedzialności, jeśli owe naruszenie nie nastąpiło z jej winy. Wobec powyższego w praktyce może wystąpić szereg trudności związanych z wykazaniem

14 A. Michalak, *Ochrona tajemnicy przedsiębiorstwa. Zagadnienia Cywilnoprawne*, Kraków 2006.

15 R. Strugała [w]: *Wykładania Umów. Standardowe klauzule umowne*, pod. red. R. Strugały, Warszawa 2020.

16 J. Jurasz, *Nabywanie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Praktyczne ujęcie prawne, bilansowe oraz podatkowe*, Warszawa 2019.

17 R. Rybicki, K. Dzioba [w]: *Metodyka pracy prawnika in-house*, pod red. K. Dzioba, R. Rybicki, Warszawa 2021.

przez strony, ewentualnego postępowania sądowego, przestanie dochodzenia roszczenia, związanego z naruszeniem umowy o zachowaniu poufności.

#### **Podsumowanie**

Powyższe rozważania, odnoszące się do regulacji ustawowych oraz postanowień umownych, wskazują na doniosłość

w zakresie obrotu rynkowego, zachowania pewnych informacji w poufności i nienaruszania przez strony przyjętych uzgodnień. Wpływ regulacji ustawowych na przyjęcie przez strony stosunku zobowiązaniowego, zakres definicji informacji poufnej niejednokrotnie jest powielany przez postanowienia zawarte w umowach, a tym samym dubluje regulacje

ustawowe, niekiedy prowadząc do braku skutecznego, szerszego uregulowania kwestii odpowiedzialności za naruszenie poufności, będąc sprzecznym z zamiarem stron. Strony umowy winny starannie i dokładnie rozważyć przyjętą przez nie definicję umowną informacji poufnej w celu prawidłowego zabezpieczenia swoich interesów.



## **Usługi w zakresie cen transferowych**



W jaki sposób właściwie zidentyfikować obowiązki?

Jak prawidłowo stosować zwolnienia i uproszczenia?

Na jakie transakcje zwrócić szczególną uwagę?

Jak je wykazać w TPR?

To tylko niektóre z wątpliwości, które pojawiają się na drodze do wypełniania obowiązków w zakresie cen transferowych.

**Zadbaj o przyszłość swojego biznesu, skontaktuj się z nami**

**tel: 22 276 61 80**

**email: [office@russellbedford.pl](mailto:office@russellbedford.pl)**

## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazywania się:** kwartalnik

### **Redakcja:**

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Maja Kluczyńska – sekretarz redakcji, [maja.kluczynska@russellbedford.pl](mailto:maja.kluczynska@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### **Skład i łamanie:**

Doce System Solutions sp. z o.o., [www.doce.com.pl](http://www.doce.com.pl)

**Rada Naukowa:** prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr n. pr. Patryk Kuzior

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### **Wydawca**

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

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 30 000 znaków ze spacjami (do 17 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., al. Jerozolimskie 123A, 02-018 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**