

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Sylwia Zając

Skarga pauliańska w kontekście majątku obciążonego hipoteką: analiza możliwości i ograniczeń

Magdalena Mączka

Likwidacji spółki z o.o. – jak przebiega procedura?

Paweł Szalewicz

Dyrektywa drugiej szansy nadal czeka na implementację

Dr Andrzej Dmowski

Funkcje podatków i innych należności publicznoprawnych. Czy funkcję fiskalną mogą pełnić wynagrodzenia pobierane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa na podstawie stosunków cywilnoprawnych?

Nr 3 (48) lipiec-wrzesień 2024

ISSN 2545-2738



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl



USŁUGI DORADCZE TRANSAKCYJNE

UDZIELAMY WSPARCIA NASZYM KLIENTOM NA KAŻDYM ETAPIE TRANSAKCJI OD WSTĘPNEGO POMYSŁU POPRZECZ WDROŻENIE WSZYSTKICH ETAPÓW AŻ DO KOŃCOWEGO ZAMKNIĘCIA

- Przygotowanie i negocjowanie umowy o zachowaniu poufności **NDA (Non-Disclosure Agreement)**;
- Przygotowanie listu intencyjnego, dokumentu **Term sheet** dotyczących kluczowych warunków biznesowych w zakresie przeprowadzenia transakcji;
- Doradztwo w zakresie ustalenia **strategii** transakcyjnej;
- Przygotowanie **VDR** na potrzeby transakcji oraz współpraca z nabywcą (Kupującym/ Inwestorem) w zakresie udostępniania dokumentów i danych do badań due diligence;
- Przeprowadzanie badania prawnego (**due diligence**) przedmiotu transakcji oraz przygotowanie raportu ze wskazaniem kluczowych ryzyk prawnych (tzw. red flags), wczesna identyfikacja kluczowych kwestii, dająca czas na odpowiednie dostosowanie swojej strategii negocjacyjnej oraz możliwość wyeliminowania bądź ograniczenia zidentyfikowanych ryzyk;
- Przygotowanie i opiniowanie umowy **SHA** (Shareholders Agreement);
- Przygotowanie i opiniowanie umowy **Pre-SPA** (przedwstępna umowa sprzedaży) oraz **SPA** (Share Purchase Agreement) wraz z załącznikami;
- Prowadzenie **negocjacji** w zakresie warunków transakcji i dokumentacji transakcyjnej, ze szczególnym uwzględnieniem zapisów dot. zabezpieczenia interesu prawnego reprezentowanej strony transakcji;
- Przygotowanie szczegółowych **harmonogramów** działań i planu organizacji procesu oraz koordynowania prac i spotkań z innymi doradcami w odniesieniu do transakcji oraz udział w tych spotkaniach;
- **Zabezpieczenie** otrzymania płatności;
- **Finalizacja** projektu, płatność, zbycie udziałów, czynności notarialne, rejestracja zdarzeń prawnych w Krajowym Rejestrze Sądowym.



Zapraszamy do kontaktu.

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

tel: 22 276 61 80, 793 001 681
email: office@russellbedford.pl



Drodzy Czytelnicy

NUMER 48 NASZEGO BIULETYNU ZACZYNAMY OD KILKU PORADNIKÓW, KTÓRE OKAZAĆ SIĘ MOGĄ PRZYDATNE W SYTUACJACH BIZNESOWYCH I PRYWATNYCH. PAWEŁ SZALEWICZ OMAWIA SZEREG CZYNNOŚCI CZY OBOWIĄZKÓW ZWIĄZANYCH Z ZAKOŃCZENIEM DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ, A MICHAŁ ZDANOWSKI I SYLWIA ZAJĄC NA TAPET WZIĘLI PODATKI: OD DAROWIZNY I OD SPADKU. OLGA SKONIECZNA NATOMIAST PORUSZA TEMAT POTRĄCENIA UMOWNEGO MIĘDZY SPÓŁKĄ A JEJ WSPÓLNIKIEM, KAROLINA GAMBAŁA PRZYBLIŻA PROJEKT PIT-U KASOWEGO, KTÓRY WEJŚĆ MA 1 STYCZNIA 2025 ROKU, A BOŻENA PAWŁOWSKA ZA MINISTERSTWEM FINANSÓW OMAWIA PROJEKT NOWELIZACJI USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW, KTÓRA RÓWNIEŻ OBOWIĄZYWAĆ MA OD POCZĄTKU 2025 ROKU.

Dalej znajdziecie Państwo analizy i opracowania, a w nich: artykuł Sylwii Zając o skardze pauliańskiej w szczególnym kontekście majątku obciążonego hipoteką, bo wiem w tym przypadku pojawiają się istotne ograniczenia związane z pierwszeństwem zaspokojenia wierzyciela hipotecznego; tekst Magdaleny Mączki omawiający procedurę przeprowadzenia pro-

cesu likwidacji spółki z o.o.; omówienie projektu nowelizacji Prawa restrukturyzacyjnego (dyrektywy drugiej szansy) dokonane przez Pawła Szalewicza. Na koniec dzielę się z Państwem własnym tekstem, z którym w maju tego roku wystąpiłem na Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej WPIA UW na temat współczesnego prawa podatkowego.

Z życzeniami owocnej lektury i miło spędzonego lata

Dr Andrzej Dmowski

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

SPIS TREŚCI

PRZEGLĄD AKTUALNOŚCI

Paweł Szalewicz

Zakończenie działalności gospodarczej – o czym warto pamiętać3

Michał Zdanowski

Podatek od darowizny – poradnik5

Sylwia Zając

Podatek od spadku – poradnik6

Olga Skonieczna

**Potrącenie umowne między spółką a jej wspólnikiem
– wkład pieniężny czy aport?**9

Karolina Gambala

PIT kasowy – czy dla każdego przedsiębiorcy? 12

Bożena Pawłowska

Zmiany dotyczące zwolnienia podmiotowego w VAT 14

ANALIZY I OPRACOWANIA

Sylwia Zając

**Skarga pauliańska w kontekście majątku obciążonego hipoteką:
analiza możliwości i ograniczeń** 16

Magdalena Mączka

Likwidacji spółki z o.o. – jak przebiega procedura? 19

Paweł Szalewicz

Dyrektywa drugiej szansy nadal czeka na implementację 23

Dr Andrzej Dmowski

**Funkcje podatków i innych należności publicznoprawnych. Czy funkcję
fiskalną mogą pełnić wynagrodzenia pobierane przez spółki z udziałem
Skarbu Państwa na podstawie stosunków cywilnoprawnych?** 27

Paweł Szalewicz

ZAKOŃCZENIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ – O CZYM WARTO PAMIĘTAĆ

W jakiej formie można prowadzić działalność gospodarczą w Polsce?

Działalność gospodarczą w Polsce można prowadzić w kilku formach organizacyjno-prawnych, na przykład w formie spółki osobowej (spółka jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna), spółki kapitałowej (sp. z o.o., akcyjna) i od niedawna funkcjonująca, ale rzadko spotykana w praktyce – prosta spółka akcyjna). Często spotykaną formą prowadzenia działalności gospodarczej jest jednoosobowa działalność gospodarcza wykonywana przez jedną konkretną osobę. Inną interesującą formą prowadzenia działalności gospodarczej jest tzw. fundacja rodzinna, jednakże z ograniczeniem do ustawowo ściśle określonych rodzajów działalności, np. najem, dzierżawa, udzielanie pożyczek m.in. spółkom kapitałowym, w których fundacja posiada udziały lub akcje.

Jak dochodzi do rozpoczęcia działalności gospodarczej, a jak do jej zakończenia?

Rozpoczęcie każdej działalności wymaga w pierwszej kolejności decyzji w zakresie wyboru formy organizacyjno-prawnej prowadzenia tej działalności, która w dużej mierze będzie zależeć od osobistych celów przedsiębiorców, planowanej struktury wewnętrznej (liczba osób biorących udział w przedsięwzięciu), zakresu odpowiedzialności za zobowiązania powstałe w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także sposobu opodatkowania planowanej działalności gospodarczej.

Kolejnym krokiem jest – np. w odniesieniu do spółek prawa handlowego – zawarcie odpowiedniej umowy spółki i to również w odpowiedniej formie (tzw. zawiązanie

spółki), wniesienie tzw. wkładów przez wspólników, czyli majątku w oparciu o który spółka taka ma funkcjonować, oraz jej rejestracja w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (numer NIP i REGON jest nadawany przy wpisie do rejestru przedsiębiorców). W przypadku gdy spółka ma prowadzić działalność gospodarczą, która będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT (m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług), konieczne jest również rejestracja takiej spółki (przedsiębiorcy) w rejestrze czynnych podatników VAT, najpóźniej w dniu poprzedzającym dzień rozpoczęcia sprzedaży towarów lub świadczenia usług objętych VAT. W przypadku jednoosobowej działalności wymaga ona jedynie zarejestrowania w Centralnej Ewidencji i Informacji Działalności Gospodarczej oraz rejestracji jako czynny podatnik VAT. Należy również pamiętać o zgłoszeniu do ZUS pracowników w przypadku ich zatrudniania. W przypadku CEIDG i spółek prawa handlowego ZUS dokonuje automatycznej rejestracji wskazanych podmiotów jako płatników składek.

W przypadku gdy dojdzie już do rejestracji takiego podmiotu w odpowiednim rejestrze (okreśmy go zbiorczo mianem „przedsiębiorcy”), to podejmując i prowadząc działalność gospodarczą przedsiębiorca taki siłą rzeczy wchodzi w szereg stosunków gospodarczych (zawiera umowy, kupuje, sprzedaje, dostarcza, przechowuje towary, świadczy usługi etc.), do prowadzenia swojej działalności wykorzystuje również swoje mienie (składniki materialne i niematerialne) przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej nabyte w chwili rozpoczęcia działalności lub też nabyte bezpośrednio przez przedsiębiorcę po tej dacie (tzw. przedsiębior-

stwo), jak również może zatrudniać pracowników, z pewnością również będzie podmiotem zobowiązanym do uiszczania podatków VAT, PIT lub CIT w zależności od formy organizacyjno-prawnej i przedmiotu działalności przedsiębiorcy.

W zależności również od rodzaju działalności gospodarczej przedsiębiorstwo takiego przedsiębiorcy może rozrosnąć się do znacznych rozmiarów, co z kolei może wpływać na zakres czynności potrzebnych do jej zakończenia. Każda bowiem rozpoczęta działalność gospodarcza musi prędzej czy później dobieć końca. Proces „zamykania” działalności gospodarczej może różnić się w zależności od formy prowadzenia działalności gospodarczej. Różne mogą być także przyczyny zakończenia działalności gospodarczej, jak np. w przypadku spółek osobowych uchwała wspólników o rozwiązaniu spółki lub też ogłoszenie upadłości spółki (przy czym w takim wariancie wniosek o jej wykreślenie z rejestru przedsiębiorców KRS składa syndyk), rozwiązanie spółki z urzędu przez sąd rejestrowy bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, orzeczenie sądu o rozwiązaniu spółki, czy też inne przyczyny przewidziane w umowie spółki.

O czym należy pamiętać, dokonując zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej?

W przypadku zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej należy pamiętać o wykonaniu szeregu czynności, które w pewnym sensie są odwrotne do powyżej wskazanych, a brak zachowania których może spowodować szereg negatywnych konsekwencji dla przedsiębiorcy w zakresie jego odpowiedzialności za zobowiązania związane z wcześniej prowadzoną działalnością.

W przypadku spółek osobowych, jeżeli do rozwiązania spółki dochodzi na podstawie uchwały wspólników, istnieją co do zasady dwa sposoby zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej takiego podmiotu:

a) przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego – wówczas wspólnicy podejmują uchwałę o rozwiązaniu spółki i powołują tzw. likwidatorów, których zadaniem jest zgłoszenie otwarcia likwidacji do sądu rejestrowego, przeprowadzenie tzw. czynności likwidacyjnych – zakończenie bieżącej działalności spółki np. rozwiązanie umów (w tym też umów o pracę), ściąganie należności spółki, upłynnienie całego majątku spółki, spłata wszystkich zobowiązań spółki (w tym celu dokonuje się wezwania wierzycieli do zgłoszenia ich wierzytelności), podział pozostałych aktywów spółki stosownie do postanowień umowy spółki, czynności wykreślenia z rejestru czynnych podatników VAT, wyrejestrowanie z ZUS oraz po zakończeniu wszystkich czynności likwidacyjnych – wykreślenie z rejestru przedsiębiorców KRS. W tym wariancie niezbędne jest sporządzenie sprawozdania otwarcia likwidacji oraz sprawozdania likwidacyjnego, jak również sprawozdania z czynności likwidatorów;

b) rozwiązania spółki bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego – szybszy i łatwiejszy sposób zakończenia działalności spółki, w którym to wspólnicy decydują w uchwale o sposobie zakończenia działalności i podziale majątku. Ważne jest by w tej uchwale określić oprócz sposobu podziału majątku pomiędzy wspólnikami (który może być dowolny) również zakres odpowiedzialności wspólników za niezaspokojone zobowiązania spółki oraz ewentualne wejście wybranych wspólników jako strony w postępowaniach sądowych lub administracyjnych. Po wykreśleniu spółki z rejestru to wspólnicy na zasadzie sukcesji generalnej praw i obowiązków będą odpowiedzialni wobec podmiotów trzecich za niezaspokojone

zobowiązania spółki. Z tego też powodu przed wykreśleniem spółki z rejestru należy możliwie spełnić wszystkie zobowiązania spółki oraz pozostawić odpowiednie kwoty na pokrycie zobowiązań niewymagalnych lub spornych.

W przypadku spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej postępowanie likwidacyjne jest obowiązkowe.

Co istotne przed złożeniem wniosku o wykreślenie takiej spółki z rejestru należy upewnić się, iż zostało wcześniej złożone sprawozdanie finansowe za ostatni okres rozliczeniowy. W przypadku gdy okazałoby się, że sprawozdanie finansowe nie zostało złożone, a doszłoby do wykreślenia spółki z rejestru, wówczas mógłby powstać niemały problem – obowiązek złożenia takiego sprawozdania nadal by istniał, ale brak byłoby podmiotu, który miałby to wykonać.

Należy również pamiętać o sporządzeniu dla celów PIT spisu z natury (wykazu wszystkich materiałów i towarów) oraz dla celów VAT wykazu składników majątku oraz oddzielny spis z natury (tzw. remanent likwidacyjny). W tym spisie z natury dla celów VAT zamieścić należy wszystkie składniki rzeczowe, które istniały w likwidowanym przedsiębiorstwie z określeniem ich wartości rynkowej oraz od których przedsiębiorca jako podatnik VAT miał prawo odliczyć VAT.

W przypadku gdy dochodzi do rozwiązania spółki osobowej, to wszelkie aktywa uzyskane przez jej wspólników z podziału majątku po jej rozwiązaniu nie podlegają podatkowi PIT, pod warunkiem, iż aktywa te nie zostaną sprzedane przez byłych wspólników w okresie 6 lat (liczonego od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym doszło do likwidacji działalności gospodarczej). Podobnie do przychodów nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki osobowej z tytułu likwidacji takiej spółki.

Odmienne zasady obowiązują w przypadku podmiotów opodatkowanych ustawą o CIT. W tym przypadku otrzymane składniki majątku podlegają opodatkowaniu jako przychody z kapitałów pieniężnych, jeżeli zostaną zbyte.

Przy zakończeniu prowadzenia działalności gospodarczej problem może powstać w przypadku podatku VAT, gdy majątek spółki osobowej w postaci towarów własnej produkcji i towarów, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów zostały przekazane wspólnikom. Wówczas powstanie obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług od takiej czynności, ale przez spółkę jako podatnika podatku VAT. Podobnie w przypadku aktywów (np. towarów, maszyn i innych urządzeń) przekazanych w wyniku podziału majątku wspólnikom, a które zostały nabyte przez spółkę w czasie jej trwania w związku z jej działalnością gospodarczą, a przy nabyciu których spółka ta skorzystała z prawa do odliczenia kwoty VAT.

Jednoosobowa działalność gospodarcza pod tym kątem jest specyficzna, bowiem w tym przypadku mamy do czynienia zawsze z jednym przedsiębiorcą – osobą fizyczną, która prowadzi działalność gospodarczą. Nie istnieje w tym zakresie podział jej majątku na majątek osobisty czy majątek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (cały majątek takiego przedsiębiorcy stanowi jedną masę majątkową).

Ostatnią kwestią jest dokonanie odpowiednich zgłoszeń – wyrejestrowanie z rejestru czynnych podatników VAT, wyrejestrowanie płatnika składek za zatrudnionych pracowników oraz wyrejestrowanie z rejestru przedsiębiorców KRS lub CEIDG.

Zachowanie odpowiedniej procedury zakańczania prowadzenia działalności gospodarczej jest zatem bardzo ważne w celu uniknięcia niepożądanych skutków prawnych.

Michał Zdanowski

PODATEK OD DAROWIZNY – PORADNIK

Umowa darowizny została zdefiniowana w art. 888 par. 1 Kodeksu cywilnego; poprzez jej zawarcie darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Sama czynność dla obdarowanego jest dość przyjemna, jednak już mniejszą przyjemnością jest konieczność zapłaty podatku. Ale na szczęście nie zawsze.

Należy wyjaśnić, iż wysokość podatku zależy od tego, w której grupie podatkowej znajduje się nabywający (vide: art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn). Doprecyzowując, są trzy grupy, na które składają się:

1. małżonka / małżonek, zstępni (tj. dzieci, wnuki i prawnuki), wstępni (tj. rodzice, dziadkowie i pradziadkowie), pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha, teściowie – to jest Grupa I. Co ważne, za rodziców, w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn, uważa się również przysposabiających, zaś za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych.
2. zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych – to jest Grupa II.
3. 3. dość szeroki zbiór osób, czyli pozostali nabywcy – to jest Grupa III.

Jednak powyższy podział na grupy nie jest związany jedynie z wysokością opodatkowania. Od bycia w danej grupie zależy również wysokość kwoty wolnej od podatku, tj. jeżeli danej kwoty się nie przekroczy, nie powstaje obowiązek zapłaty podatku. Od 1 lipca 2023 r. zostały wprowadzone nowe limity kwot (vide: art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn), które prezentują się następująco:

1. 36.120,00 PLN – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I Grupy,

2. 27.090,00 PLN – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do II Grupy,
3. 5.733,00 PLN – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do III Grupy.

Stawki podatku, obliczane od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad powyższe kwoty wolne od podatku, zostały wymienione w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Warto również wspomnieć o sytuacji, w której nie trzeba płacić podatku (vide: art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn). Dotyczy to nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Ale należy spełnić dodatkowe warunki.

1. Zgłosić nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie sześciu miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego.
2. W przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny są środki pieniężne, a ich wartość doliczona do wartości majątku nabytego dotychczas od tej samej osoby w roku, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, i w okresie 5 lat poprzedzających ten rok przekracza kwotę 36.120,00 PLN (tj. wysokość kwoty wolnej od podatku dla Grupy I) – należy udokumentować ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej

lub przekazem pocztowym.

Co równie ważne, obowiązek zgłoszenia nie obejmuje następujących przypadków:

a) jeżeli wartość majątku ostatnio nabytego doliczona do wartości majątku nabytego dotychczas od tej samej osoby w roku, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, i w okresie 5 lat poprzedzających ten rok nie przekracza kwoty 36.120,00 PLN lub

b) nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego albo w tej formie zostało złożone oświadczenie woli jednej ze stron.

Darowiznę należy zgłosić na formularzu SD-Z2 w terminie 6 miesięcy od momentu powstania obowiązku podatkowego? Kiedy zaś powstaje obowiązek podatkowy? W przypadku umowy darowizny zawartej w innej formie niż akt notarialny, w momencie spełnienia danego świadczenia – np. w momencie otrzymania pieniędzy.

Jednak niedotrzymanie powyższego terminu będzie powodowało konieczność zapłaty podatku.

Trzeba również wspomnieć, że jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej na okoliczność dokonania darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony, to taka darowizna jest opodatkowana według stawki 20% (vide: art. 15 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn).

Sylvia Zając

PODATEK OD SPADKU – PORADNIK

Śmierć bliskiej nam osoby to niewątpliwie jedno z najtrudniejszych doświadczeń w życiu każdego człowieka. Oprócz nieocenionego aspektu emocjonalnego, śmierć niesie za sobą również istotne konsekwencje prawne wymagające stosownego uregulowania – i to podjęte najlepiej w krótkim okresie po śmierci Spadkodawcy.

Jednym z kluczowych kroków, który powinien zostać podjęty przez potencjalnych Spadkobierców, jest dokonanie czynności zmierzających do dziedziczenia majątku Spadkodawcy, czyli formalnego przejęcia praw i obowiązków zmarłego. To doniosły i nierzadko skomplikowany proces, który wymaga odpowiedniej wiedzy i zrozumienia zasad prawnych, koniecznych aby móc prawidłowo zarządzać spadkiem oraz wypełnić wszelkie zobowiązania z tym związane.

Z uwagi na rosnącą świadomość prawną społeczeństwa Spadkobiercy zazwyczaj podejmują odpowiednie kroki zmierzające do przyjęcia bądź odrzucenia spadku. Niewielka część Spadkobierców (albo osób uprawnionych z tytułu zapisu windykacyjnego, zapisu czy dalszego zapisu – bo ich też dotyczy obowiązek podatkowy) w sposób prawidłowy i terminowy dokonuje zgłoszeń nabytego przysporzenia majątkowego do Urzędu Skarbowego, co może rodzić powstanie obowiązku zapłaty podatku bądź jego naliczenia w wyższej wysokości.

Omawiając kwestię podatku od spadku należy rozpocząć od zasygnalizowania, że w świetle obowiązujących przepisów każde przysporzenie majątkowe, a zatem także przysporzenie mienia z tytułu otrzymanej darowizny albo otrzymania spadku, podlega co do zasady opodatkowaniu.

W głównej mierze obowiązek opodatkowania spadku uregulowany został w ustawie o podatku od spadków i darowizn z

dnia 28 lipca 1983 r. tj. z dnia 10 kwietnia 2024 r. (Dz.U. z 2024 r. poz. 596), zwaną dalej upsd. Zgodnie z postanowieniami wskazanej ustawy podatkowi od spadków i darowizn podlega między innymi nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego. Osoba otrzymująca spadek ma obowiązek złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru.

Nie oznacza to, że ustawodawca wyłączył spod obowiązku uiszczenia podatków od spadku rzeczy i praw majątkowych położonych poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Powyższą kwestię reguluje bowiem art. 2 ustawy wskazując, że nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Uregulowanie to ogranicza zatem krąg osób fizycznych stających się podatnikami wyłącznie do osób posiadających obywatelstwo polskie lub osób posiadających miejsce stałego pobytu na terenie Polski, nawet



Omawiając kwestię podatku od spadku należy rozpocząć od zasygnalizowania, że w świetle obowiązujących przepisów każde przysporzenie majątkowe, a zatem także przysporzenie mienia z tytułu otrzymanej darowizny albo otrzymania spadku, podlega co do zasady opodatkowaniu.

w sytuacji gdy mają obywatelstwo innego państwa lub nie posiadają obywatelstwa żadnego państwa.

Istotą instytucją dotyczącą podatku od spadków i darowizn jest dokonanie wyłączenia przedmiotowego z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn – określonego w art. 3 upsd. W treści wspomnianego przepisu Ustawodawca dokonał wyłączenia spod opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn ściśle określonych przedmiotów, wyłączeniem podmiotowym objęte zostały m.in.: prawa autorskie i prawa pokrewne, prawa do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z nabycia tych praw, nabycie w drodze dziedziczenia środków z pracowniczego programu emerytalnego, środków zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym oraz na indywidualnym koncie zabezpieczenia emerytalnego, a także środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego. W praktyce dokonane wyłączenie przedmiotowe oznacza, że wymienione przedmioty nie są objęte podatkiem od spadków i darowizn, co nie oznacza, że nie mogą być poddane opodatkowaniu innym podatkiem niż podatek od spadków i darowizn, a w szczególności podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż ustawa o podatku od spadków i darowizn jest *lex specialis* w stosunku do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zob. art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.). W konsekwencji wyłączenie przedmiotowe z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn może okazać się finalnie mniej opłacalne dla potencjalnych Spadkobierców, gdyż stawka przyjęta na podstawie reguł ogólnych może okazać się finalnie wyższa aniżeli wartość podatku ustawiona na podstawie omawianej ustawy.

Rozmiar omawianego opodatkowania spadku zależy natomiast od grupy i ska-

li podatkowych. W dużym uproszczeniu obowiązek zapłacenia podatku od spadków i darowizn i jego wysokość zależy od dwóch podstawowych kwestii, po pierwsze – kto komu przekazuje spadek (celem ustalenia właściwej grupy podatkowej), po drugie – jaka jest jego wartość.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 i 2 upsd wysokość podatku ustala się w zależności od grupy podatkowej, do której zaliczony jest nabywca. Wyodrębnia się je ze względu na osobisty stosunek spadkobiercy lub obdarowanego do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Innymi słowy, ustawodawca formułując grupy podatkowe odwołuje się do stopnia pokrewieństwa lub powinowactwa, jaki łączył Spadkodawcę i Spadkobiercę. Ustawa ustanawia trzy grupy podatkowe. Do grupy I zaliczono: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów. Do grupy II: zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych. Do grupy III: innych nabywców.

Pewnego rodzaju uprzywilejowaniem przyznawanym przez ustawodawcę jest zwolnienie od podatku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, pod warunkiem dopełnienia przez nich określonych czynności skonkretyzowanych w art. 4a ust. 1 upsd. Podmioty te ustawodawca zaliczył do tzw. grupy zerowej. Co jednak istotne, i o czym trzeba pamiętać chcąc skorzystać z dobrodziejstwa przyznanego przez ustawodawcę, zastosowanie omawianego zwolnienia jest uzależnione od spełnienia ustawowo określonych warunków, które w zakresie podatku od spadków związane jest wyłącznie z warunkiem obowiązku zgłoszenia w odpowiednim, określonym w ustawie terminie. W uproszczeniu: skorzy-

stanie przez spadkobiercę (zaliczającego się do grupy zero) ze zwolnienia od podatku od spadku i darowizn jest możliwe wyłącznie jeżeli Spadkodawca zgłosi nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Omawiane uprzywilejowanie grupy zero nie jest jedyną formą preferencji stosowanej przez ustawodawcę na gruncie omawianej ustawy. Jedynie pokrótce należy wskazać na istnienie możliwości skorzystania przez Spadkobiercę ze zwolnienia z tytułu nabycia przedsiębiorstwa, ulgi mieszkaniowej czy zwolnienia z tytułu nabycia gospodarstwa rolnego.

Po ustaleniu, do której grupy podatkowej zalicza się Spadkodawcę i czy składniki wchodzące w skład spadku nie podlegają zwolnieniu, należy ustalić właściwą skalę podatkową, co pozwoli ustalić, czy wartość przysporzenia majątkowego mieści się w ramach kwot wolnych od podatku. Zgodnie z art. 15 ustawy od spadków i darowizn Podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku, według następujących skal.

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2023 r. w sprawie ustalenia kwot wartości rzeczy i praw majątkowych zwolnionych od podatku od spadków i darowizn i niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem oraz skal podatkowych, według których oblicza się ten podatek wprowadzono istotne zmiany w przepisach dotyczących tego podatku, które wpłynęły na kwoty wolne od podatku. Wysokość kwoty wolnej od podatku od spadków i darowizn zależy od przynależności do danej grupy podatkowej. Zgodnie z obowiązującymi w 2024 roku przepisami, aktualnie obowiązujące kwoty wolne od podatku od spadków i darowizn zostały ustalone na następujących poziomach:

Kwoty nadwyżki w zł		Podatek wynosi
ponad	do	
1) od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej		
	11 833 zł	3%
11 833 zł	23 665 zł	355 zł i 5% od nadwyżki ponad 11 833 zł
23 665 zł		945 zł 60 gr i 7% od nadwyżki ponad 23 655 zł
2) od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej		
	11 833 zł	7%
11 833 zł	23 665 zł	828 zł 40 gr i 9% od nadwyżki ponad 11 833 zł
23 665 zł		1893 zł 30 gr i 12% od nadwyżki ponad 23 655 zł
3) od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej		
	11 833 zł	12%
11 833 zł	23 665 zł	1420 zł i 16% od nadwyżki ponad 11 833 zł
23 665 zł		2213 zł 20 gr i 20% od nadwyżki ponad 23 655 zł

Warto w tym miejscu wskazać, że podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli przed dokonaniem wymiaru podatku nastąpi ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, do ustalenia wartości przyjmuje się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie za ubytek należne z tytułu ubezpieczenia wlicza się do podstawy wymiaru. Powyższe reguluje w sposób literalny art. 15 ustawy.

Na Spadkodawcy ciąży w tym zakresie obowiązek złożenia zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych, którego dokonuje się na dedykowanym formularzu SD-3, który wraz z pozostałymi dokumentami składa się właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w ciągu 1 miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego. Za datę powstania tego obowiązku uznaje się datę uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku albo datę zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza, albo wydania europejskiego

poświadczenia spadkowego. Zapłata podatku następuje po doręczeniu podatnikowi decyzji z ustaloną kwotą podatku. Decyzja jest wydawana w oparciu o informacje zawarte w zeznaniu podatkowym oraz zgromadzone w toku postępowania podatkowego, gdy wartość rynkowa nabytych rzeczy lub praw majątkowych przekroczy kwotę wolną od podatku. Podatek należy wpłacić w ciągu 14 dni od odebrania decyzji na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego.

Analiza ustawy o podatku od spadków i darowizn wskazuje jednoznacznie, że złożenie deklaracji podatkowej oraz uiszczenie odpowiedniej kwoty podatku od nabytego spadku jest obowiązkiem podatnika. Niedopełnienie obowiązków podatkowych polegających na niezgłoszeniu do opodatkowania nabytego majątku może narazić podatnika na konsekwencje wynikające z regulacji karno-skarbowych, określonych w art. 54 KKS. Co jednak istotne, i na co należy zwrócić szczególną uwagę, sankcje prawno-karne dotyczą sytuacji, w której podatnik w ogóle nie złoży zeznania podatkowego, jak również sytuacji, gdy podatnik złoży zeznanie ale poświadczy w nim nieprawdę lub zatai istotne okoliczności, przez co

narazi podatek na uszczuplenie.

Podsumowując, nabywając prawo do spadku, należy pamiętać o kilku istotnych kwestiach. Przede wszystkim w ciągu miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego konieczne jest prawidłowe i rzetelne złożenie odpowiedniego, dedykowanego zeznania podatkowego do właściwego Urzędu Skarbowego.

Formularz SD-3 wymaga od spadkobiercy podania szczegółowych informacji dotyczących masy spadkowej, w tym wartości odziedziczonych aktywów oraz ewentualnych zobowiązań. Wypełniając go, należy zwrócić uwagę na precyzyjne wprowadzenie wszystkich wymaganych danych, aby uniknąć późniejszych korekt czy dodatkowych wyjaśnień.

Należy również pamiętać, że w przypadku jakichkolwiek wątpliwości co do prawidłowego wypełnienia formularza SD-3, warto skonsultować się z doradcą podatkowym lub prawnikiem specjalizującym się w prawie spadkowym. Taka konsultacja może pomóc w uniknięciu błędów i zapewnić, że wszystkie formalności zostaną załatwione zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Olga Skonieczna

POTRĄCENIE UMOWNE MIĘDZY SPÓŁKĄ A JEJ WSPÓLNIKIEM – WKŁAD PIENIĘŻNY CZY APORT?

W procesach podwyższania kapitału zakładowego spółek kapitałowych w praktyce korporacyjnej często wykorzystywanym zabiegiem jest tzw. konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy w wariantcie potrącenia wierzytelności wspólnika z wierzytelnością spółki. Gdy wspólnik spółki kapitałowej jest jednocześnie jej wierzycielem (np. z tytułu udzielonej spółce pożyczki), zaś spółka posiada wobec wspólnika wierzytelność pieniężną o opłacenie udziałów, wówczas to wobec kompensaty wzajemnych należności wspólnika i spółki dochodzi do pieniężnego pokrycia praw udziałowych w spółce.

Dokonywana konwersja przyjmować będzie formę konwersji długu lub wierzytelności – zależności od kategorii podmiotu, który w niej uczestniczy. Z perspektywy spółki będzie to konwersja długu na kapitał zakładowy, zaś z punktu widzenia wspólnika – konwersja posiadanej przez wspólnika wobec spółki wierzytelności na udziały w tejże spółce. Dokonanie konwersji w przeważającej części przypadków wiąże się podwyższeniem kapitału zakładowego spółki, zaś jej wynikiem jest utworzenie nowych udziałów albo akcji, które w zamian za umorzenie swej wierzytelności obejmuje wspólnik (wierzyciel).

Generalnie rzecz ujmując, pojęcie „konwersji” wierzytelności na kapitał zakładowy odnosi się do dwóch form podwyższenia tego kapitału:

1. w zamian za wkład niepieniężny (wkład aportowy), kiedy to podwyższenie kapitału zakładowego następuje w drodze wniesienia do spółki wierzytelności wspólnika posiadanej wobec spółki w formie aportu (wkładu niepieniężnego)¹.

2. w zamian za wkład pieniężny (wkład nieaportowy), kiedy to podwyższenie kapitału zakładowego następuje w drodze potrącenia wzajemnych wierzytelności pieniężnych.

Przeprowadzenie konwersji długu na kapitał niewątpliwie jest korzystne dla spółki – pomniejszając wysokość jej zadłużenia, konwersja poprawia płynność finansową spółki, w konsekwencji wpływając na wycenę jej wartości. Od strony księgowej następuje bowiem zmiana po stronie pasywów spółki – wierzytelność wspólnika wobec spółki zostaje przeniesiona z kategorii „zobowiązania” do kategorii „kapitały własne” z zaliczeniem na kapitał zakładowy (bądź też – w przypadku wystąpienia agio – zakładowy i zapasowy)².

Przepisy Kodeksu spółek handlowych zakazują wspólnikom spółek kapitałowych potrącania przysługujących im wierzytelności wobec spółki z wierzytelnością tej spółki wobec wspólnika tytułem należnej wpłaty na poczet udziałów albo akcji. Jednocześnie przepis zezwala na dokonanie potrące-

nia umownego, a ponadto – co wynika z konstrukcji przepisu – jednostronnego potrącenia dokonanego przez samą spółkę. Zgodnie bowiem z treścią art. 14 § 4 k.s.h. Wspólnik i akcjonariusz nie może potrącać swoich wierzytelności wobec spółki kapitałowej z wierzytelnością spółki względem wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów albo akcji. Nie wyłącza to potrącenia umownego. Przytoczony przepis przesądza zatem, iż w przypadku podniesienia kapitału zakładowego spółki kapitałowej będziemy mieli do czynienia z potrąceniem ustawowym bądź sui generis potrąceniem umownym³.

Jednostronne potrącenie ze strony spółki (zwane potrąceniem ustawowym) dopuszczalne jest przy spełnieniu warunków potrącenia opisanych w art. 498 § 1 k.c.⁴. Wówczas do skutku opłacenia akcji bądź udziałów dochodzi w drodze jednostronnego oświadczenia woli spółki o potrąceniu jej wierzytelności o wpłatę należnego wkładu na pokrycie udziałów z wierzytelnością przysługującą wobec spółki osobie, która te udziały objęła.

1 Opisana konstrukcja, w której ta sama osoba staje się podmiotem praw i obowiązków w ramach tego samego stosunku prawnego, określana jest mianem konfuzji. Jeżeli przedmiotem wkładu wspólnika do spółki jest zatem jego wierzytelność wobec spółki, to skutkiem jej wniesienia jest wygaśnięcie wierzytelności z mocy prawa.

2 KSH Bienia 2024 wyd. 9 / Tofel, Legalis.

3 Zakres regulacji art. 14 § 4 k.s.h. odnosi się wyłącznie do należnych wpłat na poczet „udziałów lub akcji”, co należy interpretować w sposób ścisły. Oznacza to, że poza zakresem przepisu pozostaną zatem wszelkie inne świadczenia wspólnika na rzecz spółki, które nie są bezpośrednio związane z objęciem praw udziałowych. Świadczeniem takim będą np. dopłaty (tak uchwała Sądu Najwyższego z dnia 12 stycznia 2010 r. sygn. III CZP 117/09).

4 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VII, WKP 2018, art. 14.

Przypomnieć należy, iż potrącenie jest formą wygaszania istniejących wierzytelności, prowadzącą do umorzenia wzajemnych należności i zobowiązań. Kompensata ta nie prowadzi jednak do realizacji świadczeń wzajemnych, a jedynie do krzyżowego zaliczenia jednej wierzytelności na poczet wierzytelności drugiej, przy czym obie wierzytelności umarzają się do wysokości wierzytelności niższej.

Celem regulacji art. 14 § 4 k.s.h. jest zabezpieczenie interesu spółki poprzez zapewnienie dokonywanym przez wspólników wkładom realnego (efektywnego) charakteru i rzeczywistego wniesienia do spółki przyrzeczonego wkładu⁵. Funkcją przytoczonego przepisu jest przeciwdziałanie sytuacji, w której wspólnik obejmowałby w spółce kapitałowej jednostki uczestnictwa, zaciągając zobowiązanie do pokrycia ich wkładem pieniężnym, a następnie dokonywałby ustawowego potrącenia swojej wierzytelności wobec spółki z wierzytelnością spółki wobec niego. Funkcją kapitału zakładowego jest przede wszystkim zapewnienie spółce niezbędnego majątku celem rozpoczęcia lub dalszego prowadzenia działalności⁶. Mając zatem na uwadze konieczność zabezpieczenia interesów spółki, w art. 14 § 4 k.s.h. ustawodawca wprowadził podmiotowy zakaz potrącenia jednostronnego poprzez pozbawienie możliwości złożenia takiego oświadczenia przez wspólnika, z pozostawieniem jednak stronom możliwości dokonania potrącenia umownego, bądź też jednostronnego potrącenia wierzytelności przez spółkę⁷.

Dokonanie potrącenia w procesie podwyższenia kapitału zakładowego poprzedza szereg czynności. Na wstępie

wskazać należy, iż podwyższenie kapitału zakładowego związane z utworzeniem nowych udziałów powoduje konieczność podjęcia przez zgromadzenie wspólników stosownej uchwały, w której to wskazuje się sposób pokrycia nowo utworzonych udziałów bądź akcji. W przypadku gdy wspólnik jest wierzycielem spółki, której kapitał zakładowy ma zostać podwyższony (i), i zobowiązuje się on do pokrycia nowo obejmowanych udziałów wkładem pieniężnym (ii), to po przeprowadzeniu czynności związanych z podniesieniem kapitału (iii) takich jak podjęcie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego, zmiana umowy spółki, złożenie oświadczenia o przystąpieniu do spółki i objęciu udziałów, dopuszczalne jest złożenie przez spółkę oświadczenia o potrąceniu wierzytelności wspólnika z wierzytelnością spółki z tytułu wpłaty na poczet udziałów (potrącenie ustawowe) bądź też zawarcie pomiędzy udziałowcem a spółką umowy o potrąceniu wzajemnych należności (potrącenie umowne).

W konsekwencji powyższego wierzytelność spółki wobec wspólnika z tytułu jego zobowiązania do wniesienia określonej wysokości wkładu pieniężnego zostaje potrącona z wierzytelnością wspólnika wobec spółki z danego tytułu (np. udzielonej spółce pożyczki).

Część komentatorów odróżnia skutki powodowane przez potrącenie jednostronne dokonywane przez spółkę i potrącenia umownego, którego dokonują spółka i wspólnik na podstawie zgodnych oświadczeń woli. W doktrynie wyrażane były bowiem wątpliwości, w jaki sposób winno być traktowane jednostronne potrącenie dokonywane przez spółkę wobec wspólnika, zgodne

z art. 14 § 4 k.s.h. Część przedstawicieli opowiadała się za zaliczaniem takiego potrącenia spółki wobec wspólnika w kategorii wkłady niepieniężnego (aportu), skutkującego tym, że wierzytelność spółki wygasa, zaś spółka otrzymuje przysporzenie którego równowartość powoduje odpowiednie zmniejszenie stanu jej zobowiązań.

Po pierwsze: rodzaj dokonywanego wkładu przesądza już sama treść uchwały o podniesieniu kapitału zakładowego – w uchwale wskazuje się bowiem sposób pokrycia nowoutworzonych udziałów, z wyraźnym zastrzeżeniem, czy na ich pokrycie obejmujący je wspólnik wniesie do spółki wkład niepieniężny. Art. 158 § 1 k.s.h. zastrzega bowiem, że jeżeli wkładem do spółki w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów. Tym samym, jeżeli podwyższenie kapitału zakładowego spółki wymaga zmiany jej umowy (najczęściej również ustalenia jej nowego tekstu jednolitego), to już sama treść uchwały o zmianie umowy spółki wymaga szczegółowego określenia przedmiotu tego wkładu. Powyższe potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 grudnia 2004 r. sygn. FSK 1408/04 (LEX nr 147669), w którym to sąd ten wskazał, że o tym, czy konwersja wierzytelności przysługującej wspólnikowi wobec spółki na jej udziały przybierze postać wkładu pieniężnego lub niepieniężnego kapitału zakładowego, decyduje treść uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego. Po drugie: w art. 14 § 4 k.s.h. ustawodawca odwołuje się do

5 KSH red. Jara 2024 wyd. 5 / Kupryjańczyk.

6 KSH Bieniak 2024 wyd. 9 / Tofel.

7 Ibidem.

pojęcia „wpłat na poczet udziałów”, co samo w sobie uzasadnia tezę, że odnosi się do wierzytelności pieniężnych, albowiem wskazuje, że rozliczenie pokrycia jednostek uczestnictwa w spółce nastąpi w pieniądzu.

Potrącenie wierzytelności wspólnika wobec spółki z wierzytelnością spółki z tytułu wpłaty na udziały możliwe będzie zatem jedynie wówczas, gdy wspólnik zobowiązał się wnieść do spółki wkład pieniężny. Brak jest podstaw, aby wkład pieniężny traktować jako aport z tego tylko względu, że zamiast zapłaty gotówką lub pieniądzem

bankowym zastosowane zostanie potrącenie wierzytelności pieniężnych, dopuszczalne w świetle przepisów zarówno Kodeksu cywilnego, jak i Kodeksu spółek handlowych.

Podsumowując, potrącenie umowne, o którym mowa w art. 14 § 4 k.s.h. stanowi uproszczony sposób wniesienia wkładu pieniężnego tytułem pokrycia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym, zaś samo dokonanie potrącenia umownego jest jednoznaczne z realizacją przez wspólnika obowiązku wniesienia wkładu pieniężnego do spółki. Bez znaczenia jest przy tym, że

opłacenie udziałów nie jest realizowane przez wpłatę pieniądza (gotówki) lub za pomocą przelewu bankowego środków do spółki. W mojej ocenie kluczowym aspektem jest zmiana zachodząca po stronie pasywów spółki – powoduje bowiem nie tylko pomniejszenie zobowiązań spółki, ale i powiększenie jej kapitałów własnych.

Kończąc wskazać jeszcze należy, że ustalenie, czy w sprawie mamy do czynienia z wkładem pieniężnym czy niepieniężnym będzie miało znaczące skutki na gruncie przepisów podatkowych.



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

Karolina Gambala

PIT KASOWY – CZY DLA KAŻDEGO PRZEDSIĘBIORCY?

W procesach podwyższania kapitału zakładowego spółek kapitałowych w praktyce korporacyjnej często wykorzystywanym zabiegiem jest tzw. konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy w wariantcie potrącenia wierzytelności wspólnika z wierzytelnością spółki. Gdy wspólnik spółki kapitałowej jest jednocześnie jej wierzycielem (np. z tytułu udzielonej spółce pożyczki), zaś spółka posiada wobec wspólnika wierzytelność pieniężną o opłacenie udziałów, wówczas to wobec kompensaty wzajemnych należności wspólnika i spółki dochodzi do pieniężnego pokrycia praw udziałowych w spółce.

PIT kasowy polegać ma na możliwości wyboru przez niektórych przedsiębiorców kasowej metody rozliczania zarówno przychodów, jak i kosztów uzyskania przychodów. Oznacza to, że podatnicy zasadniczo zobowiązani będą do zapłaty podatku dopiero kiedy sami otrzymają zapłatę z tytułu wystawionej faktury.

Należy przypomnieć, że w obecnym stanie prawnym za przychód uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Datą powstania przychodu jest zasadniczo dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Przychód powstaje obecnie niezależnie od tego, czy przedsiębiorca otrzymał już zapłatę. Opisany powyżej memoriałowy sposób ustalania przychodów z działalności gospodarczej znajduje odpowiednie zastosowanie w odniesieniu do sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodu.

Rozwiązaniem łagodzącym obecne regulacje podatkowe jest tzw. ulga na złe długi, stanowiąca przejaw przeciwdziałania negatywnym dla przedsiębiorcy skutkom tzw. zatorów płatniczych. Aby uniknąć konieczności

zapłaty podatku mimo nieotrzymania zapłaty od kontrahenta, podatnik może pomniejszyć podstawę obliczenia podatku o wartość wierzytelności, która nie została uregulowana lub zbyta w terminie 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty wskazanego na fakturze. Wadą powyższego rozwiązania jest konieczność spełnienia warunku upływu 90 dni, wcześniej podatnik wskazuje przychód, dopiero po upływie tego terminu uprawniony jest do jego skorygowania. Ponadto, z ulgi na złe długi nie skorzysta każdy przedsiębiorca.

Metoda kasowa pozwala na przyjęcie za moment powstania przychodu dnia uregulowania należności, jednak nie później niż po upływie 2 lat od dnia wystawienia faktury albo dnia likwidacji działalności gospodarczej. Co istotne, przez uregulowanie należności należy rozumieć także częściowe jej uregulowanie, w tym na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.

Metoda kasowa dotyczy wyłącznie transakcji w relacji B2B, a więc realizowanych pomiędzy przedsiębiorcami, z pewnymi wyłączeniami podmiotowymi, dotyczącymi m.in. podmiotów powiązanych. Co istotne kasowy PIT będzie dotyczył wyłącznie transakcji udokumentowanych fakturami.

Projekt ustawy zakłada możliwość wyboru rozliczania przychodów wg. metody kasowej przez niektórych podatników, przede wszystkim mniejszych przedsiębiorców. Konieczne jest bowiem spełnienie kilku warunków – nowe rozwiązanie dotyczy podatników (w tym dopiero rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej), osiągających przychody z działalności gospodarczej:

1. prowadzonej samodzielnie (prawa do kasowego PIT nie będą miały osoby prowadzące działalność gospodarczą, np. w formie spółki cywilnej czy spółki jawnej);
2. w kwocie nieprzekraczającej w roku bezpośrednio poprzedzającym rok podatkowy kwoty odpowiadającej równowartości 250.000,00 euro (przeliczone na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy). W przypadku przedsiębiorstwa w spadku uwzględnieniu podlegają również przychody z działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie przez zmarłego przedsiębiorcę.

Podatnik chcący skorzystać z tej metody nie może prowadzić w związku z działalnością ksiąg rachunkowych,

a ponadto obowiązany jest złożyć Naczelnikowi Urzędu Skarbowego sporządzone na piśmie oświadczenie o wyborze tej metody. Termin na złożenie oświadczenia to zasadniczo do 20 lutego roku podatkowego. W odniesieniu do podatników rozpoczynających dopiero prowadzenie działalności gospodarczej w trakcie roku podatkowego, uprawnienie do złożenia oświadczenia będą mieli do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozpoczęcia działalności lub do końca roku podatkowego (dla rozpoczynających działalność w grudniu).

Nowelizacja ustawy przewiduje również kasową metodę potrącania kosztów uzyskania przychodu – podatnicy stosujący kasową metodę rozliczeń PIT będą potrącać koszty w roku podatkowym, w którym została uregulowana należność, nie wcześniej niż w dacie poniesienia kosztu. Koszty muszą wynikać z transakcji dokonanych między podatnikiem a innym przedsiębiorcą.

Wyjątkiem w zakresie sposobu potrącania kosztów uzyskania przychodu będą odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zaliczane będą do kosztów na dotychczasowych zasadach.

Wśród obowiązków podatników wybierających tę metodę znajdzie się konieczność prowadzenia ewidencji faktur dokumentujących przychody rozliczane tą metodą. Przedsiębiorcy będą obowiązani dokumentować daty wystawienia faktur i ich numery, kwotę należności wynikającą z faktury oraz datę uregulowania należności.

PIT kasowy może okazać się ułatwieniem dla przedsiębiorców mającym wpływ na ich płynność finansową, jednak ma też kilka wad. Przede wszystkim należy pamiętać, że nie każdy będzie mógł skorzystać z tej metody i w związku z tym konieczne będzie dokładne monitorowanie zarówno

osiągniętej kwoty przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, jak i spełnienia innych przesłanek, w tym statusu przedsiębiorcy po stronie kontrahenta. Ponadto ustawa nakłada na podatników obowiązki ewidencyjne, których dopełnienie jest konieczne do skorzystania z tej metody rozliczeń. Dopuszczalność stosowania metody kasowej jedynie w odniesieniu do transakcji B2B może być źródłem trudności w wyróżnieniu kosztów poniesionych przez przedsiębiorcę dla uzyskania przychodu pochodzącego z tych transakcji, a z wyłączeniem kontrahentów niebędących przedsiębiorcami. Ustawodawca pozostawia podatnikom wybór w zakresie stosowania metody kasowej, która ma charakter fakultatywny i uzależniona jest od złożenia oświadczenia Naczelnikowi Urzędu Skarbowego.

Planowana data wejścia w życie ustawy to co do zasady 1 stycznia 2025 r.

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 STAŁE NISKI DOCHÓD ALBO STRATĘ, A TAKŻE USZCZELNIENIE SYSTEMU PODATKOWEGO ORAZ OGRANICZENIE CHĘCI PRZERZUCANIA DOCHODÓW Z POLSKICH SPÓŁEK DO JURYSDYKCJI O KORZYSTNIEJSZYM REŻIMIE OPODATKOWANIA.

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



Bożena Pawłowska

ZMIANY DOTYCZĄCE ZWOLNIENIA PODMIOTOWEGO W VAT

Ministerstwo Finansów opracowało projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, stanowiący implementację dyrektywy Rady (UE) 2020/285. Nowelizacja wprowadza m.in. korzystne zmiany dla małych przedsiębiorstw w zakresie zwolnień podmiotowych.

Obecny stan prawny dopuszcza zwolnienie od podatku VAT w odniesieniu do sprzedaży dokonywanej przez podatników będących drobnymi przedsiębiorcami – tj. takich, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł (do wartości tej nie wlicza się kwoty podatku). Zwolnienie dotyczy jedynie przedsiębiorstw mających siedzibę działalności gospodarczej w Polsce, co oznacza, że podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej w Polsce, rozliczają VAT od pierwszej sprzedaży dokonanej na terytorium kraju.

Powyższe rozwiązanie wzbudzało wątpliwości z uwagi na możliwe zakłócenie konkurencji na rynku wewnętrznym, w związku z czym wprowadzane zmiany mają umożliwić skorzystanie ze zwolnienia także przedsiębiorstwom mającym siedzibę działalności gospodarczej w innych państwach członkowskich (tzw. procedura SME).

Projekt ustawy przewiduje dodanie nowych regulacji w odniesieniu do sprzedaży dokonywanej przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim. Zwolnienie podmiotowe znajdzie zastosowanie, jeśli całkowita roczna wartość dostaw towarów i świadczenia usług w danym roku obrotowym, dla których miejscem opodatkowania jest terytorium UE (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej) nie przekroczyła u tego podatnika w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 100.000 euro (próg unijny). Odpowiednie zastosowanie znajdzie w tym przypadku katalog wyłączeń kategorii towarów i usług przewidziany w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT.

Rozszerzenie procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw na podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej w państwie zwolnienia likwiduje nieproporcjonalne obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów, z którymi borykają się małe przedsiębiorstwa.

W zakresie wymogów formalnych koniecznych do spełnienia celem skorzystania z uproszczeń, należy zwrócić uwagę na wymóg uzyskania w państwie członkowskim, w którym podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej, indywidualnego numeru identyfikacyjnego zawierającego kod EX (na potrzeby korzystania ze zwolnienia na terytorium kraju) – po uprzednim powiadomieniu tego państwa o zamiarze skorzystania ze zwolnienia na terytorium kraju.

Podatnicy mający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Polski, których roczny obrót na terytorium UE nie przekroczył w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 100.000 euro, również będą mogli skorzystać ze zwolnienia w państwie członkowskim inne niż Polska, na warunkach określonych przez to państwo członkowskie. W tym celu konieczne będzie złożenie Naczelnikowi Urzędu Skarbowego tzw. uprzedniego powiadomienia, w którym należy wskazać zamiar skorzystania ze zwolnienia w innym państwie członkowskim. Naczelnik dokonuje czynności związanych z procedurą nadania polskiego numeru identyfikacyjnego EX. Naczelnikowi przysługuje uprawnienie do dezaktywacji numeru w razie ziszczenia się przesłanek wskazanych w ustawie. Podatnik korzystający ze zwolnienia na tych zasadach obowiązany jest do składania Naczelnikowi informacji kwartalnej, zawierającej m.in. dane o wysokości obrotów

osiągniętych w każdym z państw członkowskich UE za dany kwartał.

W zaprezentowanych założeniach projekt pozwoli więc z jednej strony na korzystanie ze zwolnienia z VAT w Polsce przez małe przedsiębiorstwa mające siedzibę działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim UE. Natomiast z drugiej strony, podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej w Polsce skorzystają ze zwolnienia w innym państwie członkowskim, gdy m.in. ich roczny obrót w tym państwie członkowskim nie przekroczy progu zwolnienia określonego przez to państwo oraz nie przekroczy progu unijnego.

Polska działająca jako państwo członkowskie siedziby działalności gospodarczej będzie obsługiwać sprawy polskich podatników ubiegających się lub korzystających ze zwolnienia VAT w innych państwach członkowskich UE w ramach procedury SME. Jednocześnie Polska działająca jako państwo członkowskie zwolnienia będzie potwierdzać kwalifikację do zwolnienia podatnikom posiadającym siedzibę działalności gospodarczej w państwie członkowskim UE innym niż Polska.

Poza ułatwieniem rozliczeń dla podatników, wprowadzane zmiany służą również przeciwdziałaniu zakłóceniom konkurencji. Uzasadnienie projektu ustawy wskazuje, że zmniejszy się ryzyko przenoszenia siedziby przedsiębiorstwa do państw z niższymi stawkami VAT w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Planowana data wejścia w życie nowelizacji to 1 stycznia 2025 r., obecnie projekt jest na etapie opiniowania.

Spór z PFR

Polski Fundusz Rozwoju (PFR) nie odpuszcza i wysyła pisma między innymi do przedsiębiorców działających w branży kantorowej, żądając wyjaśnień, co do sposobu ustalenia przez nich przychodów na potrzeby przyznania im subwencji w ramach tzw. Tarczy Finansowej PFR.

Zainteresował Cię ten temat?

- Przyglądamy się sprawom, w których PFR kieruje żądania zwrotu środków do przedsiębiorców.
- Dbamy przy tym o interesy naszych klientów i dążymy do uzyskania dla nich pozytywnych rozstrzygnięć.

Zapraszamy do kontaktu.

al. Jerozolimskie 123A
02-017 Warszawa
T: 22 276 61 80
E: office@russellbedford.pl



Russell Bedford
taking you further

Sylwia Zając

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie na kierunku prawo. Od września 2022 r. wpisana na listę radców prawnych przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie, uzyskawszy wyróżniający wynik z egzaminów końcowych. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa cywilnego i korporacyjnego.

Słowa kluczowe: kodeks cywilny, wierzyciel, dłużnik, majątek, hipoteka, nieruchomości, egzekucja, roszczenie, zabezpieczenia, Sąd Najwyższy, skarga, czynność prawna

SKARGA PAULIAŃSKA W KONTEKŚCIE MAJĄTKU OBCIĄŻONEGO HIPOTEKĄ: ANALIZA MOŻLIWOŚCI I OGRANICZEŃ

Skarga pauliańska, zwana również *actio pauliana*, uregulowana w kodeksie cywilnym od art. 527 k.c. jest jednym z instrumentów prawnych mających na celu ochronę wierzycieli przed działaniami dłużników podejmowanymi w celu uszczuplenia ich majątku poprzez uniemożliwienie lub utrudnienie zaspokojenia roszczeń wierzycieli. Jest ona szczególnym typem stosunku zobowiązaniowego, którego cecha charakterystyczna zawiera się w tym, iż osoba trzecia, niebędąca podmiotem pierwotnego stosunku prawnego między dłużnikiem a wierzycielem, staje się zobowiązana wobec wierzyciela z chwilą, gdy wierzyciel występuje przeciwko niej z zarzutem lub z powództwem związanym z dochodzeniem swoich roszczeń od dłużnika¹.

Przesłanki skargi pauliańskiej

Aby wierzyciel mógł skorzystać z żądania uznania czynności prawnej za bezskuteczną – zgodnie z rozkładem ciężaru dowodu uregulowanym w art. 6 k.c. – musi wykazać spełnienie przesłanek wymienionych w art. 527 k.c., do których zalicza się wykazanie:

1. działania dłużnika na szkodę wierzyciela – sprowadzające się do udowodnienia, że dłużnik podjął czynności prawne, które doprowadziły do uszczuplenia jego majątku.
2. świadomości dłużnika o szkodliwości działania – oznaczające posiadanie przez dłużnika wiedzy, że jego działania mogą spowodować szkodę wierzycielom.
3. szkody wierzyciela – wskazującej, że możliwość zaspokojenia roszczeń wierzyciela została znacznie utrudniona lub stała się niemożliwa.
4. działania osoby trzeciej w złej wierze – poprzez wykazanie, że osoba trzecia z którą dłużnik dokonał czynności prawnej wiedziała lub powinna była wiedzieć, że dłużnik działa na szkodę wierzycieli.

Powyższe przesłanki winny zostać spełnione kumulatywnie, a zatem dla skuteczności złożonej skargi wymagane jest udowodnienie każdej z nich. Brak chociażby jednej przesłanki uniemożliwia uwzględnienie zgłoszonego żądania, pozostawiając zaskarżoną czynność prawną dłużnika skuteczną względem wierzyciela. Ochronie przewidzianej na podstawie art. 527 k.c. podlegają wierzytelności istniejące zarówno w chwili dokonywania czynności prawnej przez dłużnika z osobą trzecią, jak i w chwili wytoczenia powództwa pauliańskiego oraz zamknięcia rozprawy².

Co istotne, spełnienie wymienionych czynności ocenia się w odniesieniu do konkretnej czynności prawnej dłużnika i osoby trzeciej, której dotyczy skarga pauliańska³.

Czynności podlegające zaskarżeniu w drodze skargi pauliańskiej

Czynności podlegające skardze pauliańskiej są różnorodne, ale łączy je wspólny cel – pokrzywdzenie wierzycieli poprzez zmniejszenie majątku dłużnika dostępnego do egzekucji.

1 Por. J. Fiema, *O zaskarżaniu czynności dłużnika działających ze szkodą wierzycieli*, Lwów 1937.

2 Wyr. SN z 15.2.2013 r., I CSK 323/12, Legalis.

3 Uchw. SN z 12.5.2011 r., III CZP 15/11, OSNC 2012, Nr 1, poz. 1; wyr. SN z 11.7.2014 r., III CSK 247/13, Legalis.

Kodeks cywilny nie zawiera katalogu czynności prawnych co do których można skierować żądanie uznania za bezskuteczną zindywidualizowanej czynności prawnej względem konkretnego wierzyciela. Jedynym ograniczeniem w zakresie ustalenia takiego katalogu jest w zasadzie kreatywność dłużnika.

Do najczęstszych stosunków prawnych, stanowiących podstawę skarg pauliańskich, zaliczane są darowizny składników majątkowych dłużnika dokonywane na rzecz osób bliskich dłużnikowi. Coraz częściej w praktyce spotyka się jednak skargi pauliańskiej dotyczące innych czynności prawnych, jak na przykład sprzedaż składników majątku dłużnika po cenach znacznie niższych od wartości rynkowej, pozornych czynności prawnych dłużnika mających na celu zmniejszenie jego składników majątku, do których zalicza się zawieranie przez dłużnika fikcyjnych umów pożyczek, przenoszenie przez dłużnika składników jego majątku na podmioty powiązane, w tym spółki prawa handlowego, zrzeczenie się spadku bądź uprawnień do zachowku.

Objęcie skargą pauliańską składników majątku obciążonych hipotecznie

Z uwagi na szerokie spektrum czynności prawnych, które mogą stanowić przedmiot skargi pauliańskiej, istnieje możliwość skierowania takiego żądania również w stosunku do czynności prawnych mających za przedmiot prawo obciążone hipotecznie. W takiej sytuacji pojawia się pytanie o skuteczność i dopuszczalność skargi pauliańskiej.

Poddanie pod wątpliwość dopuszczalności i skuteczności żądania uznania za bezskuteczną w stosunku do wierzyciela czynność prawną dokonaną przez dłużnika z osobą trzecią, w sytu-

acji istnienia obciążenia hipotecznego, jest uwarunkowane specyfiką skargi pauliańskiej, która – jak wskazano wyżej – dla swojej skuteczności wymaga wykazania i udowodnienia, że wskutek zawarcia czynności prawnej dłużnika doszło do realnego pokrzywdzenia wierzyciela. To właśnie istnienie przesłanki pokrzywdzenia wierzyciela jest najbardziej problematyczne w przypadku istnienia obciążenia hipotecznego prawa objętego czynnością prawną dłużnika i to właśnie na wykazaniu tej przesłanki należy skupić się najbardziej, dążąc do wniesienia skutecznego powództwa przeciwko osobie trzeciej, z którą dłużnik zawarł czynność prawną podlegającą zaskarżeniu.

Należy zaznaczyć, że hipoteka jest jednym z najczęściej stosowanych zabezpieczeń wierzytelności, polegającym w dużym uproszczeniu na obciążeniu nieruchomości w celu zabezpieczenia spłaty długu. Co jednak istotne, szczególnie z perspektywy omawianego zagadnienia skuteczności skargi pauliańskiej przy istnieniu zabezpieczenia hipotecznego, są to uprawnienia wierzyciela hipotecznego, które pozwalają mu na pierwszeństwo zaspokojenia przed innymi wierzycielami w przypadku egzekucji z obciążonej nieruchomości. Oznacza to, że w przypadku zaspokojenia roszczeń z majątku obciążonego hipoteką, w pierwszej kolejności zaspokajany jest wierzyciel hipoteczny.

W orzecnictwie utrwalił się pogląd, zgodnie z którym sprzedaż przez dłużnika nieruchomości obciążonej hipotecznie nie wiąże się z pokrzywdzeniem jego wierzycieli osobistych wtedy, gdy wysokość tej hipoteki jest taka, że w sposób niewątpliwy wierzyciele ci nie mogliby uzyskać zaspokojenia z tej rzeczy. Jest to efekt pierwszeństwa przysługującego wierzycielom rzeczowym.

W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 czerwca 2019 r., wydanego w sprawie o sygn. akt IV CSK 169/18, LEX nr 2688929 Sąd Najwyższy jednoznacznie sprecyzował, że „pokrzywdzenie wierzycieli zaskarżaną czynnością prawną musi mieć charakter rzeczywisty. Przesłanka pokrzywdzenia wierzyciela nie zostaje więc zrealizowana wówczas, gdy do zaspokojenia osoby występującej ze skargą pauliańską nie doszłoby nawet wtedy, gdyby nieruchomość nadal pozostała w majątku dłużnika, a to z uwagi na zakres jej obciążenia hipotekami o wartości przewyższającej wartość nieruchomości oraz z uwagi na przewidzianą w art. 1025 k.p.c. kolejność zaspokojenia wierzycieli (...). Oznacza to, że nie każda nieodpłatna czynność prawna powinna być kwalifikowana jako naruszająca interesy wierzycieli w rozumieniu art. 527 § 2 k.c. W pewnych bowiem przypadkach, zwłaszcza w razie obciążenia składników majątku dłużnika prawami rzeczowymi zabezpieczającymi spłatę wierzytelności, wyzbycie się tych składników majątku może nie prowadzić do powstania lub przywoływanego w skardze kasacyjnej pogorszenia się stanu niewypłacalności dłużnika”.

Rozstrzygnięcie Sądu Najwyższego było niejakiem potwierdzeniem stanowisk prezentowanych przez sądy powszechne, które wskazywały uprzednio, że „O istnieniu pokrzywdzenia wierzyciela można mówić, gdy porównanie wartości sprzedanego prawa i wysokości niespłaconych wierzytelności przysługujących przeciwko dłużnikowi, zabezpieczonych hipotekami na sprzedanym prawie, prowadzi do wniosku o niemożności zaspokojenia się powoda chociażby w części. [...] wykazanie przez pozwanego, że rzeczywiście istnieją niespłacone, określone co do wysokości wierzytelności które hipoteki zabezpieczają, mogłyby prowadzić do wniosku, że nie występuje przesłanka pokrzywdzenia wierzyciela ze

względem na pierwszeństwo zaspokojenia wierzyciela hipotecznego”⁴.

W podobnym duchu wypowiadał się również Sąd Apelacyjny w Lublinie stanowiąc, że „Sąd Okręgowy stosując przepis art. 527 § 2 k.c., zważywszy na wartość rynkową nieruchomości oraz wysokość wpisanych hipotek kaucyjnych (w dacie dokonywania zaskarżonej czynności i na datę orzekania) prawidłowo uznał, że powód w razie prowadzenia egzekucji z wszystkich nieruchomości nie uzyskałby z tego składnika majątkowego zaspokojenia swojej wierzytelności. Wierzyciel hipoteczny miałby bowiem pierwszeństwo w zaspokojeniu swojej wierzytelności z ceny uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości (art. 1025 pkt 5 k.p.c.), a cena ta byłaby niższa niż wysokość wpisanych hipotek. Tym samym Sąd Okręgowy wyciągnął trafne wnioski, że na skutek zaskarżonej czynności nie doszło do pokrzywdzenia powoda jako wierzyciela, gdyż byłby zaspokojony w kategorii 9 (art. 1025 pkt 9 k.p.c.)”⁵.

Powyższe orzeczenia potwierdzają, że skuteczne wystąpienie ze skargą pauliańską wobec czynności prawnej mającej za przedmiot mienie obciążone hipotecznie jest dopuszczalne, niemniej jego skuteczność uzależniona jest od wykazania przez wierzyciela, że jego wartość pomniejszona o wartość ustanowionych hipotek pozwala na zaspokojenie wierzytelności wierzyciela.

Wartość ustalanych hipotek

Rozbieżności praktyków i sądów budzi natomiast to, czy porównania wartości hipoteki – przyjmowanej do oceny przesłanki pokrzywdzenia wierzycieli – doko-

nywać należy z hipotetycznie możliwą do uzyskania w postępowaniu egzekucyjnym ceną nabycia licytacyjnego tej nieruchomości, czy też z realną wartością rynkową tej nieruchomości. Zasadniczo bowiem kwoty uzyskiwane w toku egzekucji są znacząco niższe od cen rynkowych, przy czym w postępowaniu egzekucyjnym podstawą podziału jest suma uzyskana z egzekucji, a nie „czysta” wartość rynkowa nieruchomości.

Jak widać jest to kluczowe dla rozstrzygnięcia przesłanki stanu pokrzywdzenia wierzyciela, która może zdecydować o zasadności ewentualnego powództwa.

Rozwiązanie powyższej kwestii zostało w dniu 16 maja 2023 r. przekazane do rozstrzygnięcia powiększonemu składowi Sądu Najwyższego. Argumentując decyzje o konieczności rozpatrzenia wskazanej problematyki przez powiększony skład Sądu Najwyższego, wskazano liczne wątpliwości na tle wykładni przywołanych przepisów prawa i narastającymi rozbieżnościami w orzecznictwie.

Zdaniem składu orzekającego Sądu Najwyższego Izby Cywilnej – który skierował zapytanie prawne do powiększonego składu Sądu Najwyższego – zakres obciążenia nieruchomości hipoteką dla ustalenia, czy zachodzi przesłanka pokrzywdzenia wierzyciela osobistego dotychczasowego właściciela tej nieruchomości należy oceniać poprzez pryzmat hipotetycznie możliwej do uzyskania wartości nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym. Okoliczność bowiem, że majątek dłużnika nie pozwala, w danym momencie na zaspokojenie wierzyciela nie pozbawia wierzycieli uzyskania ochrony wynikającej z przepisów

o skardze pauliańskiej. Niewypłacalność w wyższym stopniu nie pozbawia wierzyciela uzyskania ochrony tylko dlatego, że jeszcze przed dokonaniem czynności i tak już majątek dłużnika nie pozwalał na zaspokojenie wierzyciela. Tym samym, czynność dokonania z pokrzywdzeniem to nie tylko taka czynność, która doprowadziła do niewypłacalności. Czynność dokonania z pokrzywdzeniem to także taka czynność, której skutkiem była niewypłacalność w wyższym stopniu. Powyższa argumentacja po dziś dzień nie została potwierdzona przez powiększony skład Sądu Najwyższego, na który pozostaje cierpliwie czekać.

Możliwość oddalenia powództwa o ustalenie bezskuteczności czynności prawnej dłużnika z dokonaniem pokrzywdzenia wierzyciela

Mając na uwadze powyższe, powództwo o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną może zostać oddalone, jeśli zaspokojenie wierzyciela pauliańskiego ze składnika objętego czynnością prawną, której bezskuteczności powód domaga się w toku skargi pauliańskiej, nie jest możliwe z uwagi na pierwszeństwo zaspokojenia wierzyciela hipotecznego. Sąd może uznać, że pomimo uznania czynności za bezskuteczną, wierzyciel pauliański nie uzyska zaspokojenia, ponieważ cała wartość majątku dłużnika zostanie przeznaczona na spłatę zobowiązań wobec wierzyciela uprawnionego wierzyciela hipotecznego. Stąd tak ważna i doniosła dla całej sprawy jest właściwa weryfikacja wartości zobowiązań hipotecznych jeszcze przed wytoczeniem powództwa.

⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 3 czerwca 2016 r., I ACa 1200/15, LEX nr 2075733.

⁵ Wyrok z dnia 4 czerwca 2013 r., I ACa 98/13, LEX nr 1339397.

LIKWIDACJI SPÓŁKI Z O.O. – JAK PRZEBIEGA PROCEDURA?

Przeprowadzenie procesu likwidacji ma na celu całkowite wygaszenie działalności spółki i zakończenia jej bytu prawnego poprzez wykreślenie spółki z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Przyczyny rozwiązania spółki

Kodeks spółek handlowych nie określa zamkniętego katalogu przyczyn rozwiązania spółki z o.o. i tym samym otwarcia jej likwidacji. Przepis art. 270 kodeksu spółek handlowych wskazuje czynniki skutkujące rozwiązaniem spółki z o.o. wśród których wymienia się: przyczyny przewidziane w umowie spółki, podjęcie przez wspólników uchwały wspólników o rozwiązaniu spółki albo o przeniesieniu siedziby spółki za granicę, ogłoszenie upadłości spółki i inne przyczyny przewidziane prawem. Rozwiązanie spółki może nastąpić również na mocy wyroku sądu rejestrowego (art. 271 k.s.h.).

W praktyce powody otwarcia likwidacji spółki z o.o. mogą być różne: zaczynając od utraty rentowności biznesu po konflikt pomiędzy wspólnikami, a kończąc na zapisach samej umowy spółki, które mogą określać okoliczności, które implikują otwarcie likwidacji spółki.

Nie oznacza to jednak, że z chwilą ich wystąpienia spółka przestaje istnieć. Jak słusznie podkreśla się w orzecznictwie, wystąpienie przyczyny rozwiązującej spółkę nie oznacza utraty przez nią osobowości prawnej i zdolności sądowej, a spółka w okresie likwidacji istnieje nadal, może także wytaczać powództwa¹. Zaistnienie przyczyn rozwiązania spółki wymienionych w art. 270 k.s.h. powoduje jedynie, że spółka przechodzi w fazę likwidacyjną, która kończy się wykreśleniem z rejestru.

Wspólnicy w każdym czasie mogą sami zdecydować o zakończeniu działalności spółki z o.o. i przyjąć uchwałę o jej rozwiązaniu. Przyczynę rozwiązania spółki stanowi również ogłoszenie jej upadłości. Postępowanie upa-

dłościowe przebiega jednak według zasad określonych w prawie upadłościowym, a nie w przepisach kodeksu spółek handlowych o likwidacji. Rozwiązanie spółki następuje więc po zakończeniu postępowania upadłościowego, na wniosek syndyka o wykreślenie spółki z rejestru (art. 289 § 1 k.s.h.).

W przedmiotowym artykule omówię procedurę likwidacji spółki z o.o. w oparciu o przepisy kodeksu spółek handlowych.

Otwarcie likwidacji i ustanowienie likwidatorów

Zgodnie z zapisami kodeksu spółek handlowych jednym ze sposobów na otwarcie likwidacji jest podjęcie przez wspólników uchwały o rozwiązaniu spółki i otwarciu jej likwidacji. W związku z czym konieczne jest zwołanie zgromadzenia wspólników. Uchwała zgromadzenia wspólników musi zostać ujęta w protokole sporządzonym przez notariusza lub w przypadku spółki, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy, opatrzona będzie przez wszystkich wspólników kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Uchwała ta wymaga większości kwalifikowanej 2/3 głosów, o ile umowa spółki nie przewiduje surowszej większości w tym zakresie (art. 246 § 1 k.s.h.).

Otwarcie likwidacji powoduje pewne zmiany organizacyjne, które są charakterystyczne dla tej fazy istnienia spółki. Podstawową jest zmiana firmy spółki. Wynika ona z konieczności oznaczenia przejścia spółki w nową formę ustrojową: „spółkę w likwidacji”². Od tego momentu spółka posługuje się nazwą z dodatkowym członem „w likwidacji”.

Magdalena Mączka

Radca prawny / legal manager. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie oraz University of West Bohemia in Pilsen. Członkini Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Specjalizuje się w prawie gospodarczym oraz prawie spółek.

Słowa kluczowe: likwidacja, wierzyciele, spółka, podział majątku, likwidator, ogłoszenie upadłości, zakończenie działalności, kodeks spółek handlowych, wyrejestrowanie spółki, Monitor Sądowy i Gospodarczy, KRS

1 Zob. m.in.: postanowienie SN z 5.12.2005 r., IV KK 313/05, LEX nr 177949; wyrok SA w Warszawie z 6.09.2013 r., I ACA 390/13, LEX nr 1392089.

2 A. Szajkowski, M. Tarska [w:] *Kodeks*, 2005, t. II, s. 866.

Wejście spółki w stan likwidacji powoduje również zmiany w sposobie reprezentacji spółki. Dotychczasowy Zarząd jest odwoływany, a w jego miejsce wchodzi likwidator lub likwidatorzy. Likwidatorem może być wyłącznie osoba fizyczna, która posiada całkowitą zdolność do czynności prawnych. Poza tym nie może ciążyć na niej prawomocny wyrok na przestępstwa przewidziane w art. 18 § 2 ksh. Funkcji tej nie może więc pełnić inna spółka prawa handlowego. W modelu ustawowym likwidatorami spółki najczęściej ustanawia się członków zarządu. Skutek ten wspólnicy mogą wyłączyć w umowie spółki lub w uchwale podjętej w zwykłym trybie (art. 245 k.s.h.), chyba że umowa spółki przewiduje w tym względzie surowsze wymagania. Jeżeli jednak w umowie spółki określone zostały zasady ustanawiania likwidatorów, to w celu zmiany tych zasad należy podjąć uchwałę zmieniającą umowę spółki, do której zastosowanie znajdują art. 246 i 255 k.s.h. Wspólnikom przysługuje kompetencja w zakresie wskazania nie tylko likwidatorów lub zasad ich ustanawiania, lecz także sposobu reprezentacji spółki w likwidacji. Mianowicie jeśli umowa spółki nie wskazuje sposobu reprezentacji spółki w likwidacji, to może on zostać określony w uchwale wspólników.

Jeżeli przyczyną rozwiązania spółki jest orzeczenie sądu, sąd może w nim jednocześnie ustanowić likwidatorów. Nie jest to jednak wymóg obligatoryjny, nawet jeśli został w tym zakresie złożony wniosek przez strony postępowania³. Jeśli sąd nie ustanowi likwidatorów, stają się nimi automatycznie członkowie zarządu (art. 276 § 1 k.s.h.). W orzecznictwie wskazuje się, że w art. 276 § 3 k.s.h. nie zostały określone żadne przesłanki ustanowienia likwidatorów przez sąd, co oznacza, że wybór konkretnych osób stanowi dyskrecyjne uprawnienie sądu, które nie podlega merytorycznej

kontroli sądu drugiej instancji ani kontroli kasacyjnej⁴.

Zgodnie z art. 284 k.s.h. otwarcie likwidacji powoduje wygaśnięcie prokury. Prokura wygasa ex lege, automatycznie z chwilą zajścia przyczyn rozwiązania. Jest to konsekwencją celu likwidacji, którym ma być „zwinienie działalności” spółki oraz ostateczne zakończenie jej działalności, w związku z czym brak podstaw do funkcjonowania w spółce „w likwidacji” pełnomocników o tak szerokim zakresie umocowania⁵.

Zgłoszenie do rejestru

Do pierwszych obowiązków likwidatorów należy zgłoszenie zmian do rejestru przedsiębiorców KRS, tj. otwarcia likwidacji spółki ze wskazaniem przyczyny rozwiązania spółki, zmiany firmy oraz reprezentacji spółki. Każdy likwidator ma prawo i obowiązek dokonania zgłoszenia.

Od 1 lipca 2021 roku zgłoszenia zmian w KRS należy dokonywać elektronicznie przez Portal Rejestrów Sądowych. Likwidatorzy mają obowiązek zgłosić wejście spółki w fazę likwidacji do KRS w terminie 7 dni od dnia otwarcia likwidacji, składając wniosek o zmianę danych w KRS, wraz z:

- uchwałą o rozwiązaniu spółki i otwarciu jej likwidacji,
- oświadczeniem likwidatorów o wyrażeniu zgody na pełnienie funkcji wraz z adresami do doręczeń,
- dowodem uiszczenia opłaty sądowej oraz opłaty za ogłoszenie w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”.

Likwidatorzy w postępowaniu przed sądem rejestrowym mogą udzielić peł-

nomocnikowi (radcy prawnemu lub adwokatowi) pełnomocnictwa do reprezentacji spółki w postępowaniu przed KRS – wtedy wniosek podpisze i złoży pełnomocnik. Zgłoszenia otwarcia likwidacji do KRS podlega opłacie sądowej w wysokości 250 zł, jeżeli wniosek został złożony przez Portal Rejestrów Sądowych lub w wysokości 200 zł, jeżeli spółka jest zarejestrowana w systemie S24. Sąd z urzędu ogłasza wykreślenie spółki z KRS w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”. Za ogłoszenie trzeba zapłacić 100 zł.

Spółka powinna działać pod dotychczasową firmą, która musi być uzupełniona dodatkami „w likwidacji”. Nie istnieją przeszkody, aby już w trakcie postępowania likwidacyjnego firma spółki – w tym korpus – została zmieniona w inny sposób.

Ogłoszenie w MSiG

W przypadku likwidacji spółki z o.o. konieczne jest również wezwanie wierzycieli do zgłaszania przysługujących im wobec podmiotu wierzytelności w terminie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia. W tym celu likwidator powinien złożyć wniosek o publikację stosownego ogłoszenia w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”. Treść ogłoszenia wzywającego wierzycieli do zgłaszania swoich wierzytelności likwidatorzy muszą przygotować samodzielnie i dołączyć do wniosku. Należy pamiętać, że za każdy znak tekstu zachodzi konieczność wniesienia opłaty w wysokości 0,70 zł.

Wymóg zawiadomienia wierzycieli wynika z art. 279 k.s.h. i ma na celu umożliwienie wierzycielom zgłoszenie swoich wierzytelności wobec likwidowanej spółki. Wierzyciele mogą zgłaszać w każdej formie swoje wierzytelności w wyznaczonym terminie. Forma może być dowolna, zgłoszenie może odbyć

3 Zob. postanowienie SA w Warszawie z 5.10.2007 r., I ACa 566/07, LEX nr 1641099.

4 SN w wyroku z 10.04.2008 r., IV CSK 20/08, LEX nr 393849; SA w Gdańsku w wyroku z 30.05.2017 r., V ACa 208/17, LEX nr 2382746 oraz SA w Krakowie w wyroku z 3.09.2014 r., I ACa 766/14, LEX nr 1623882.

5 A. Szajkowski, M. Tarska [w:] *Kodeks*, 2005, t. II, s. 897.

się w np. formie pisemnej, ustnie, za pomocą środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość (faks, telefon, poczta elektroniczna itp.).⁶ Istotne jest jednak, aby wierzyciele mieli dowody zgłoszenia swoich wierzytelności. Ustna forma dokonania zgłoszenia poważnie ogranicza możliwości dowodowe.

Sporządzenie bilansu likwidacyjnego

Zgodnie z art. 281 § 1 likwidatorzy mają obowiązek sporządzenia bilansu otwarcia likwidacji i przedłożenia go zgromadzeniu wspólników do zatwierdzenia.

Bilansu otwarcia likwidacji jest zestawieniem obrazującym aktualny stan spółki. Bilans likwidacyjny sporządza się w oparciu o wycenę aktywów według wartości zbywczej. Wartość zbywcza to wartość realna składnika majątkowego, jaką można uzyskać przy sprzedaży. W przypadku aktywów niezbędne jest dokonanie wyceny nieruchomości, maszyn czy sprzętu według aktualnie obowiązujących zasad rynkowych. W kategorii pasywów obowiązuje natomiast mechanizm scalenia wszystkich kapitałów spółki i podania jednej wartości pieniężnej. Cały proces ma duże znaczenie z punktu widzenia zaspokojenia ewentualnych roszczeń wierzycieli. Jeżeli na przedsiębiorstwie nie ciąży żadne długi, bilans otwarcia posłuży do podziału majątku pomiędzy wspólników.

Czynności likwidacyjne

Głównym celem przeprowadzanych czynności likwidacyjnych powinno być zakończenie przez spółkę prowadzenia bieżącej działalności, ściągnięcie wierzytelności i upłynnienie jej majątku oraz wywiązanie się ze zobowiązań. W okresie likwidacji likwidatorzy powinni dążyć do wygaszenia działalności spółki na każdym polu.

Na tym etapie należy ściągnąć wierzy-

telności, wypełnić zobowiązania oraz zakończyć postępowania administracyjne, sądowe i egzekucyjne. W przeciwnym razie nie jest możliwe wykreślenie spółki z KRS. Złożony wniosek zostanie oddalony jako przedwczesny.

Zadaniem likwidatorów jest także upłynnienie majątku podmiotu, czyli zamiana aktywów trwałych na środki pieniężne. Celem tej czynności jest ułatwienie zaspokojenia wszystkich wierzycieli i późniejszy podział majątku między wspólników. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, na dodatkowe ograniczenia dotyczące zbywania nieruchomości przez spółkę postawioną w stan likwidacji o których mowa w art. 282 § 1 k.s.h. Nieruchomości takie mają być zbywane w drodze licytacji publicznej, z wolnej ręki zaś wyłącznie na mocy uchwały wspólników spółki oraz po cenie, która nie może być niższa od ceny uchwalonej przez tych wspólników.

Co istotne w trakcie likwidacji nie można rozpoczynać nowych interesów. Jednakże zakaz ten nie jest bezwzględny. W przypadku podjęcie nowego działania jest konieczne do zakończenia spraw spółki, które są w toku, ustawodawca dopuszcza możliwość wszczęcia niezbędnych interesów. Należy to rozumieć w ten sposób, że od rozpoczęcia likwidacji przestaje obowiązywać w spółce cel, w jakim spółkę utworzono, a zastępuje go cel związany z zakończeniem działalności spółki. Nie można więc rozpocząć nowych interesów, a rozpoczęte należy zakończyć. Nowe interesy mogą być dokonywane tylko wówczas, gdy są niezbędne do ukończenia dawnych. Nie jest jednak bezwzględnie niemożliwe zawieranie nowych umów, byleby służyło to zakończeniu bieżących spraw spółki, ściągnięciu wierzytelności, wypełnieniu zobowiązań i spieniężeniu majątku spółki⁶.

Może się zdarzyć, że mimo ogłoszenia o rozwiązaniu spółki i otwarciu likwidacji (art. 279 k.s.h.) i wezwania wierzycieli do

zgłoszenia ich wierzytelności, nie zgłoszą oni swych wierzytelności w terminie trzech miesięcy od dnia ogłoszenia. Jeżeli wierzyciele ci nie są spółce znani i nie zgłosili swoich wierzytelności, nie można ich traktować jakby byli uprawnieni do zaspokojenia lub zabezpieczenia. Jednakże spóźnieni wierzyciele będą mogli żądać zaspokojenia swych wierzytelności z majątku jeszcze niepodzielonego (art. 287 § 1 k.s.h.). Może się jednak zdarzyć, że wierzyciele nie zgłosili swych wierzytelności (choćby z powodu niezapoznania z treścią ogłoszenia), a są znani spółce. Wiedza o wierzycielu może wynikać z informacji posiadanych przez likwidatorów bądź z dokumentacji spółki. W takim przypadku równowartość sum potrzebnych do zaspokojenia lub zabezpieczenia należy złożyć do depozytu sądowego⁷. Obowiązek ten wynika wprost z art. 285 k.s.h., który stanowi, że sumy potrzebne do zaspokojenia lub zabezpieczenia znanych spółce wierzycieli, którzy się nie zgłosili lub których wierzytelności nie są wymagalne albo są sporne, należy złożyć do depozytu sądowego.

Jeżeli likwidacja przedłuża się ponad rok, likwidatorzy powinni po upływie każdego roku obrotowego składać zgromadzeniu wspólników sprawozdanie i sprawozdanie finansowe za rok ubiegły. Obowiązują tu zasady występujące przy odbywaniu zgromadzeń wspólników w toku normalnego funkcjonowania spółki.

Podział majątku spółki z o.o.

Jeśli po dokonaniu czynności w ramach postępowania likwidacyjnego pozostanie majątek spółki z o.o., to koniecznym jest jego podział pomiędzy wspólników.

Zgodnie z art. 286 § 1 k.s.h. podział majątku nie może nastąpić przed upływem 6 miesięcy od daty ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwania wierzycieli do zgłaszania wierzytelności. Podział majątku spółki następuje proporcjonalnie do posiadanych przez wspólników udziałów.

⁶ A. Kidyba, *Wybrane problemy...*, op. cit., s. 145 i n.

⁷ A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2024, art. 285.

tów bądź w inny przewidziany w umowie sposób.

Zakończenie likwidacji

Ostatnim etapem postępowania likwidacyjnego spółki z o.o. jest sporządzenie sprawozdania likwidacyjnego, czyli sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający podział między wspólników majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli.

Następnie likwidatorzy powinni zwołać ostatnie zgromadzenie wspólników w celu podjęcia na nim wymaganych prawem uchwał, w szczególności w zakresie zatwierdzenia sprawozdania likwidacyjnego, udzielenia likwidatorom absolutorium z wykonywanych obowiązków oraz wyznaczenia przechowawcy ksiąg i dokumentów rozwiązanej spółki. Zgodnie z art. 288 § 1 k.s.h. po zakończeniu likwidacji likwidatorzy powin-

ni dokonać ogłoszenia sprawozdania likwidacyjnego w siedzibie spółki jeszcze przed zgłoszeniem wniosku o wykreślenie spółki z o.o. z rejestru przedsiębiorców KRS.

Wykreślenie spółki z rejestru przedsiębiorców KRS

Po ogłoszeniu sprawozdania likwidacyjnego na likwidatorach ciąży obowiązek zgłoszenia go do sądu rejestrowego wraz z wnioskiem o wykreślenie spółki z rejestru. Sąd rejestrowy po stwierdzeniu, że likwidacja została prawidłowo ukończona, wyda postanowienie o dokonaniu wpisu wykreślenia spółki z rejestru⁸.

Likwidatorzy dokonują zamknięcia likwidacji i składają wniosek o wykreślenie spółki z KRS wraz z następującymi dokumentami:

- sprawozdaniem likwidacyjnym

na dzień zakończenia likwidacji,

- oświadczeniem likwidatorów, że likwidacja została ukończona, czynności likwidacyjne zostały wykonane, czyli zostały zakończone bieżące interesy spółki, ściągnięte wierzytelności, wypełnione zobowiązania, a majątek spółki został upłynniony,
- oświadczeniem o braku toczących się postępowań sądowych, administracyjnych, komorniczych oraz o zaspokojeniu wszystkich wierzytelności,
- uchwałą wspólników o wyznaczeniu przechowawcy ksiąg i dokumentów rozwiązanej spółki.

Z chwilą wykreślenia spółki z rejestru spółka traci osobowość i zdolność prawną, a w konsekwencji spółka traci swój byt prawny.

⁸ Zob. A. Szajkowski, M. Tarska (w:) *Kodeks*, 2005, t. II, s. 911.

DYREKTYWA DRUGIEJ SZANSY NADAL CZEKA NA IMPLEMENTACJĘ

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest niewątpliwie najpopularniejszą formą prowadzenia działalności gospodarczej, w ramach spółek prawa handlowego. Geneza spółki z o.o. wywodzi się z Niemiec, powstała w 1892 r. jako konstrukcja pozwalająca połączyć dwa elementy: wyłączenie odpowiedzialności wspólników oraz wnoszenie stosunkowo niewielkiej wartości wkładów na kapitał zakładowy¹. Podstawą działalności spółki jest kapitał zakładowy, a osoby wspólników odgrywają tu drugorzędną rolę². Wystąpienie wspólnika ze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością co do zasady nie wpływa na byt prawny spółki, niemniej może przybrać kilka form prawnych.

Ministerstwo Sprawiedliwości powróciło do pracy na projekcie nowelizacji ustawy Prawo restrukturyzacyjne, która ma być efektem implementacji dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 z dnia 20 czerwca 2019 r. w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów i zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów, a także zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132 (tzw. „dyrektywa drugiej szansy”). Dyrektywa ma na celu ujednolicenie regulacji dotyczących postępowań restrukturyzacyjnych w krajach członkowskich w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

Termin implementacji dyrektywy

Sama dyrektywa powinna zostać zaimplementowana do polskiego porządku prawnego do dnia 17 lipca 2022 r. Pierwszy projekt ustawy nowelizującej Prawo restrukturyzacyjne został ogłoszony dopiero 4 lipca 2022 r. Projekt jednak wycofano, a dnia 7 grudnia 2023 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji ogłoszono nowy projekt ustawy nowelizującej Prawo restrukturyzacyjne. Treści samego projektu nie opublikowano. Choć w założeniu nowelizacja Prawa restrukturyzacyjnego ma wejść w życie w listopadzie 2024 r., to nie jest

dokładnie wiadome, kiedy dojdzie do uchwalenia nowego projektu ustawy.

Skutki opóźnienia implementacji dyrektywy

Dyrektywa przewiduje korzystne zmiany dla przedsiębiorców, którzy będą chcieli skorzystać z postępowania restrukturyzacyjnego w celu uniknięcia ogłoszenia upadłości dłużnika przez umożliwienie mu restrukturyzacji w drodze zawarcia układu z wierzycielami, z których obecnie nie mogą korzystać. Teoretycznie mogą więc oni dochodzić roszczeń wobec Skarbu państwa za naprawę szkód wyrządzonych barkiem wdrożenia dyrektywy. Dodatkowo w związku z opóźnieniem implementacji dyrektywy istnieje możliwość nałożenia na Polskę przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) milionowych kar pieniężnych.

Zgodnie z orzecnictwem TSUE (Wyrok Van Duyn przeciwko Home Office) dyrektywa ma bezpośredni skutek, jeśli jej przepisy są bezwarunkowe, wystarczająco jasne i precyzyjne oraz w momencie, gdy państwo członkowskie nie transponowało dyrektywy w wyznaczonym terminie. Możliwość bezpośredniego stosowania niewdrożonej dyrektywy ma jednak charakter tylko wertykalny – w relacji pomiędzy państwem a jednostką. Państwa

Paweł Szalewicz

Radca prawny oraz doradca restrukturyzacyjny. Absolwent studiów stacjonarnych prawa na Wydziale Prawa, Administracji oraz Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego. Ukończył również kurs British Law Centre przy Uniwersytecie Warszawskim we współpracy z University of Cambridge oraz studia podyplomowe z zakresu prawa upadłościowego oraz restrukturyzacyjnego Uniwersytetu Łazarskiego w Warszawie. Wspiera przedsiębiorców krajowych i zagranicznych w zakresie prawa umów, korporacyjnego, przekształceń, podziałów, transakcji M&A oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego.

Słowa kluczowe: prawo restrukturyzacyjne, dyrektywa, dłużnik, wierzytelność, postępowanie upadłościowe, restrukturyzacja, zarządca, przedsiębiorstwo, likwidacja, TSUE

członkowskie mają obowiązek implementacji danej dyrektywy, ale nie mogą się na nią powoływać wobec jednostki. Polskie sądy zatem mogą bezpośrednio stosować dyrektywę.

Założenia nowelizacji

Obecnie Prawo restrukturyzacyjne reguluje 4 rodzaje postępowań:

1. Postępowanie o zatwierdzenie układu, w którym dłużnik wraz z nadzorcą układu ustala tzw. dzień układowy, tj. dzień od którego rozpoczynają się skutki tego postępowania restrukturyzacyjnego, następnie w przypadku przyjęcia układu z wierzycielami dłużnik formułuje wniosek do sądu o zatwierdzenie postanowieniem układu.
2. Przyspieszone postępowanie układowe – otwierane przez sąd postanowieniem na wniosek dłużnika.
3. Postępowanie układowe – również otwierane przez sąd postanowieniem na wniosek dłużnika, w jego ramach również dochodzi do przyjęcia układu.
4. Postępowanie sanacyjne – otwierane przez sąd postanowieniem na wniosek dłużnika, w jego ramach oprócz układu przeprowadzane są tzw. działania sanacyjne. W tym rodzaju postępowania restrukturyzacyjnego wyznaczany jest tzw. zarządca masy sanacyjnej.

Zmiany, jakie mają zostać wprowadzone nowelizacją Prawa restrukturyzacyjnego w oparciu o dyrektywę, jak i również poza jej zakresem, są dość szerokie i zróżnicowane. Jak czytamy na rządowej stronie www.gov.pl – nowe postępowanie restrukturyzacyjne ma umożliwić przedsiębiorcom znajdującym się w trudnej

sytuacji kontynuowanie prowadzonej działalności oraz przeciwdziałać likwidacji miejsc pracy.

Założeniem nowelizacji w zgodzie z dyrektywą jest to, by w sposób precyzyjny określić przesłanki determinujące jak najszybsze podjęcie działań służących ustaleniu trudności przedsiębiorcy związanych z płynnością finansową, a następnie odpowiednich działań naprawczych, o ile są one możliwe i słuszne. W innym przypadku zasadne ma być podjęcie działań zmierzających do jak najszybszej likwidacji przedsiębiorcy, z zachowaniem praw wierzycieli, tj. zaspokojenie ich roszczeń w sposób rzetelny i w możliwie największym zakresie, równomiernie oraz w najszybszym terminie.

Zgodnie z założeniem implementacja dyrektywy ma zapewnić, w przypadku gdy zachodzi prawdopodobieństwo niewypłacalności, dostęp do ram restrukturyzacji zapobiegawczej, które pozwalają dłużnikom przeprowadzić restrukturyzację, z myślą o zapobieżeniu niewypłacalności oraz zapewnieniu ich rentowności – bez uszczerbku dla innych rozwiązań pozwalających uniknąć niewypłacalności – a tym samym zapewnienie ochrony miejsc pracy i utrzymanie prowadzonej przez siebie działalności.

Po przyjęciu nowelizacji mają co do zasady funkcjonować trzy rodzaje postępowań:

- a) postępowanie upadłościowe, które ma doprowadzić do likwidacji przedsiębiorstwa dłużnika;
- b) postępowanie sanacyjne;
- c) tzw. restrukturyzacja zapobiegawcza, która zgodnie z dyrektywą ma dążyć do uzdrowienia przedsiębiorstwa i uniknięcia upadłości dłużnika (postępowanie o zatwierdzenie układu, przyspieszone

postępowanie układowe, postępowanie układowe).

Dojść ma więc do jasnego odróżnienia restrukturyzacji zapobiegawczej od postępowania sanacyjnego.

Sama dyrektywa drugiej szansy nakłada na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia jasnych i przejrzystych tzw. narzędzi wczesnego ostrzegania, które mogą obejmować m.in.:

- mechanizmy alarmowe w przypadkach gdy dłużnik nie dokonał określonych rodzajów płatności;
- usługi doradcze świadczone przez organizacje publiczne lub prywatne;
- zachęty w ramach prawa krajowego dla osób trzecich posiadających stosowne informacje dotyczące dłużnika, takich jak księgowi, organy podatkowe lub organy ds. zabezpieczenia społecznego, aby podmioty te sygnalizowały dłużnikowi niekorzystne zmiany.

Przewidywany projekt nowelizacji zawiera szereg innych rozwiązań, m.in.:

- wprowadzenie obiektywnego modelu wyboru doradców restrukturyzacyjnych do pełnienia funkcji nadzorczy sądowego, zarządcy, ale także syndyka (w postępowaniu upadłościowym), który oparty będzie na listach doradców prowadzonych dla poszczególnych sądów. Jak czytamy „rozwiązanie to ma zapobiegać koncentracji prowadzonych postępowań w rękach ograniczonej liczby doradców”. Obecnie wybór danego doradcy restrukturyzacyjnego dokonuje się w oparciu o postanowienie sądu i decyzję sędziów;
- objęcie układem z mocy prawa wie-

wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo, co ma doprowadzić do usunięcia wątpliwości interpretacyjnych, z tym związanych, bowiem obecnie układ nie obejmuje wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo na mie- niu dłużnika, w części znajdującej pokrycie w wartości przedmiotu zabezpieczenia, chyba że wierzyciel wyraził zgodę na objęcie jej układem. Jednakże jeżeli wierzyciel przedstawi wierzycielowi, którego wierzytelność jest zabezpieczona rzeczowo, propo- zycje układowe przewidujące pełne zaspokojenie, zgoda wierzyciela nie jest wymagana;

- modyfikację mechanizmu zatwier- dzania układu wbrew sprzeciwowi grupy wierzycieli, pozwalającą są- dowi na zatwierdzenie układu, któ- ry nie uzyskał poparcia wszystkich grup wierzycieli, ale który pozwoli w większym stopniu zaspokoić rosz- czenia wierzycieli. Obecnie układ zostaje przyjęty, jeżeli wypowie się za nim większość głosujących wie- rzycieli, którzy oddali ważny głos, mających łącznie co najmniej dwie trzecie sumy wierzytelności przy- sługujących głosującym wierzycie- lom. Jeżeli jest podział wierzycieli na grupy to wówczas głosuje się w grupach. Jeżeli w danej grupie nie dojdzie do przegłosowania ukła- du, to sąd może zatwierdzić układ, jeżeli ogół 2/3 wierzycieli głosują- cych wierzytelnościami głosowali za układem;
- jednolite uregulowanie wstrzyma- nia indywidualnych czynności egze- kucyjnych wobec dłużnika w okresie od otwarcia postępowania z zakre- su restrukturyzacji zapobiegawczej do chwili zawarcia układu. Obecnie co do zasady w wyniku otwarcia po-

stępowania sanacyjnego dochodzi do zawieszenia z mocy prawa pro- wadzonych wobec dłużnika postę- powań egzekucyjnych dotyczących wierzytelności objętych układem lub wobec masy sanacyjnej (wobec majątku dłużnika). W przyspieszo- nym postępowaniu układowym i postępowaniu układowym istnieje możliwość prowadzenia egzekucji wierzytelności nieobjętych układem wyłącznie z przedmiotu zabezpie- czenia (hipoteka, zastaw), ale ist- nieje możliwość zawieszenia pro- wadzenia takiej egzekucji na okres 3 miesięcy;

- doprecyzowanie zasad uwzględ- niania przez sąd dowodu z opinii biegłego w postępowaniu restruk- turyzacyjnym. Obecnie w przypadku złożenia sprzeciwu do spisu wierzy- telności istnieje możliwość przepro- wadzenia dowodu z opinii biegłego;
- doprecyzowanie ochrony nowego oraz przejściowego finansowania dłużnika w postępowaniu restruktu- ryzacyjnym. Obecnie układ może być finansowany przez osobę trzecią;
- wzmocnienie ochrony transakcji, które były racjonalne i niezwłocznie konieczne do negocjowania planu restrukturyzacji poprzez zagwaran- towanie, że nie będą one mogły zostać uznane za bezskuteczne, nieważne lub niepodlegające wyko- naniu z tego powodu, że dokonano ich ze szkodą dla ogółu wierzycieli. Obecnie w toku postępowania sa- nacyjnego zarządca masy sanacyj- nej może podważać skuteczność danych rozporządzeń majątkiem dłużnika.

Poprzedni projekt nowelizacji (opubli- kowany) przewidywał również szereg

zmian, które z dużym prawdopodobień- stwem zostaną utrzymane w nowym projekcie, do których zaliczamy m.in.:

- wymóg wskazywania we wniosku o otwarcie postępowania restruk- turyzacyjnego wpływu tego postę- powania na zatrudnienie w przed- sięsiębiorstwie dłużnika, a także obowiązek informowania przedsta- wicieli pracowników o możliwych skutkach postępowania restruktu- ryzacyjnego oraz przeprowadzania z nimi konsultacji, co ma w założe- niu zwiększyć ochronę zatrudnienia;
- uproszczenie procedury składania wniosku o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego dla mi- kroprzedsiębiorców, w tym m.in. zrezygnowanie ze szczegółowego opisu przedsiębiorstwa dłużnika, jego zdolności produkcyjnych oraz opisu metod i źródeł jego finanso- wania;
- przyspieszenie etapu zatwierdzania układu przez ograniczenie wymogu wyznaczania rozprawy do przypad- ków, gdy jest to uzasadnione ochroną słusznym uczestników postępowania. Obecnie rozprawa taka jest obo- wiązkowa, zaś czas oczekiwania na postanowienie o zatwierdzeniu ukła- du bywa niejednokrotnie dość długi;
- pozostawienie dłużnikowi zarzą- du nad swoim przedsiębiorstwem w toku postępowania restrukturyza- cyjnego. Obecnie w postępowaniu sanacyjnym to zarządca masy sa- nacyjnej sprawuje zarząd nad ma- jątkiem dłużnika, a pozostawienie dłużnikowi zarządu było wyjątkiem. Po nowelizacji ograniczenie zarządu dłużnika nad swoim majątkiem do zakresu czynności zwykłego zarządu będzie mogło nastąpić wyłącznie na

podstawie decyzji sądu;

- możliwość zmiany nadzorcy układu wybranego przez dłużnika w postępowaniu o zatwierdzenie układu. Wierzyciele, którzy łącznie posiadać będą więcej niż 50 % sumy wierzytelności, będą mogli złożyć taki wniosek. Obecnie wierzyciele dłużnika nie mają takiej możliwości ani w ogóle wpływu na osobę doradcy restrukturyzacyjnego, który ma pełnić funkcję nadzorcy układu;
- przyznanie nadzorcy lub zarządcy kompetencji do negocjowania propozycji układowych i przez to zadbanie o interesy zarówno dłużnika, jak i wierzycieli. Dotychczas to dłużnik składał propozycje układowe, a więc formalnie to on powinien je przygotować;
- przyznanie nadzorcy lub zarządcy

kompetencji do stwierdzenia o przyjęciu. Dotychczas dokonywał tego Sędzia-komisarz, po nowelizacji następować ma jedynie sądowa kontrola poprawności przyjęcia układu;

- dopuszczalność zawarcia tzw. układu likwidacyjnego, na podstawie którego będzie możliwa sprzedaż składników majątku dłużnika ze skutkami sprzedaży egzekucyjnej w celu wykonania układu i zaspokojenia wierzycieli;
- powiększenie zakresu zakazu zmiany lub możliwości wypowiedzenia przez wierzycieli umów o tzw. podstawowym znaczeniu dla prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa.

Skutki planowanych zmian

Proponowane zmiany prawa restrukturyzacyjnego należy ocenić pozytywnie.

Stanowią one odpowiedź na szereg praktycznych problemów pojawiających się w toku postępowań restrukturyzacyjnych. Choć fakt opóźnienia implementacji dyrektywy drugiej szansy wywiera negatywnie skutki na obecne i przyszłe postępowania restrukturyzacyjne to podkreślić należy, iż obecne polskie prawo restrukturyzacyjne zawiera szereg instytucji zgodnych z ideą dyrektywy. Jako jeden z powodów opóźnień jej wdrożenia wskazuje się wprowadzenie elektronicznego systemu przeznaczonego do obsługi postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych – Krajowego Rejestru Zadłużonych funkcjonującego od grudnia 2021 r., który faktycznie stanowił dużą zmianę w sposobie przeprowadzania tego rodzaju postępowań. Niemniej jednak dopiero implementacja dyrektywy drugiej szansy będzie dawał pewność pełnej zgodności polskiego prawa restrukturyzacyjnego z prawem unijnym.

FUNKCJE PODATKÓW I INNYCH NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNYCH. CZY FUNKCJĘ FISKALNĄ MOGĄ PEŁNIĆ WYNAGRODZENIA POBIERANE PRZEZ SPÓŁKI Z UDZIAŁEM SKARBU PAŃSTWA NA PODSTAWIE STOSUNKÓW CYWILNOPRAWNYCH?

1. Wprowadzenie

System podatkowy w Polsce podlega szczególnym wymogom dotyczącym regulacji w zakresie nakładania obowiązków publicznoprawnych, w szczególności dotyczącym regulacji na poziomie przepisów ustawy. Zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹ obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, obejmuje każdego, tj. zarówno osoby fizyczne, osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej². Art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ precyzuje natomiast, że zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłaty na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego⁴. W konsekwencji za podatek⁵ należy uznać tylko świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, o charakterze publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym i bezzwrotnym, wynikające z ustawy podatkowej.

Podsumowując, jednoznacznie należy wskazać, że podatki:

1. mogą być nakładane tylko na podstawie ustawy;
2. stanowią świadczenia publicznoprawne, do których co do zasady regulacje prawa prywatnego (cywilnego) nie mają zastosowania.

Również wysokość podatków i opłat lokalnych może być ustalana przez jednostki samorządu terytorialnego tylko w zakresie określonym w ustawie⁶.

Podatek jako danina publiczna będąca od zawsze źródłem finansowania wydatków publicznych stanowi elastyczne narzędzie w rękach władzy, służące do realizowania określonych zadań. Funkcje podatkowe definiują cele, jakie władza państwowa zamierza osiągnąć przez stosowanie bądź modyfikowanie podatków, aby tym samym wywołać określone skutki społeczne i gospodarcze⁷.

Dodatkowo Konstytucja RP precyzuje, że Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów

Dr Andrzej Dmowski

Od 2011 roku pełni funkcję jednego z Partnerów Zarządzających w Grupie Russell Bedford Poland oraz członka zgromadzenia dyrektorów Russell Bedford International – firm doradczych działających w ponad 100 krajach na całym świecie.

Doktor nauk prawnych Uniwersytetu Warszawskiego. Autor książki „Ceny Transferowe”, współautor komentarza „Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych”, autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego. Prelegent na wykładach i szkoleniach z zakresu prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: Funkcje podatków, cele podatków, funkcje i cele systemu podatkowego, cele fiskalne, cele poza fiskalne, zadania podmiotów sektora finansów publicznych, spółki z udziałem Skarbu Państwa, spółki działające w sektorach strategicznych gospodarki, powierzenie funkcji publicznych podmiotom prywatnym, realizacja zadań publicznych przez spółki prawa handlowego.

1 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

2 Art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

3 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.

4 Art. 5 o.p.: „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłaty na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”.

5 Art. 6 o.p.: „Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”.

6 Art. 168 Konstytucji RP: „Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”.

7 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 30.

ustaw podatkowych⁸, co wyłącza możliwość zastosowania tzw. szybkiej ścieżki ustawodawczej w zakresie przepisów podatkowych. Ta regulacja ma zagwarantować m.in. pełną i wnikliwą ścieżkę legislacyjną (łącznie z przeprowadzeniem konsultacji społecznych), jeżeli mają zostać nałożone obowiązki publicznoprawne. Element zapewnienia należytego *vacatio legis* przepisów podatkowych jest jednym z fundamentów obowiązującego systemu podatkowego.

Podsumowując, nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następować może wyłącznie w drodze ustawy⁹. Regulacje prawa prywatnego, w szczególności zasady kształtowania umów cywilnoprawnych, generalnie nie mają zastosowania do zobowiązań podatkowych.

Podatki należą do grupy najważniejszych instrumentów ekonomicznych, za pomocą których finanse publiczne realizują swoje funkcje w gospodarce¹⁰. Za funkcje podatków należy uznać cele, jakie zostaną dzięki nim osiągnięte w ramach funkcji finansów publicznych¹¹. Trzeba więc podkreślić, że funkcje podatków zawarte są w funkcjach finansów publicznych, czyli nie powinny być analizowane w oderwaniu od nich.

Zadania realizowane przez system podatkowy nazywane są powszechnie funkcjami¹². Funkcje, jakie ma spełniać system podatkowy jako zbiór norm prawnych, przechodziły swoistego rodzaju transformację. Kształt systemu podatkowego jest konsekwencją warunków życia społecznego i gospodarczego, a w mniejszym stopniu był kształtowany przez poglądy i tezy doktryny podatkowej¹³.

Analiza systemu podatkowego pod względem funkcjonalnym prowadzi do

wniosku, że podstawowym celem systemu podatkowego jest realizacja funkcji fiskalnej – zapewnienie wpływów budżetowych (czy to na szczeblu państwowym, czy samorządowym). Gromadzenie dochodów jest podstawą gospodarki finansowej państwa¹⁴ i obowiązkiem władz publicznych¹⁵.

Dochodami publicznymi w świetle przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁶ są m.in.:

1. daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych;
2. dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych¹⁷.

8 Art. 123 ust. 1 Konstytucji RP: „Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustroj i właściwość władz publicznych, a także kodeksów”.

9 Art. 217 Konstytucji RP: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

10 E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 2001, s. 34-37.

11 J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Warszawa 1995, s. 23.

12 S. Dolata, *Uwarunkowania i konsekwencje reformy systemu podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Lublin 2003, s. 51.

13 S. Dolata, *Uwarunkowania i konsekwencje reformy systemu podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Lublin 2003, s. 51.

14 E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007, s. 52.

15 B. Sadowska, *Struktura dochodów gmin i możliwości jej kształtowania*, w: *Gospodarka i finanse gmin w Polsce. Wybrane zagadnienia*, red. M. Stefański, H. Stępień, Włocławek 2011, s. 79-82.

16 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm., dalej: ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.

17 Art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.: „Dochodami publicznymi są:

1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw;

2) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych;

3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych;

4) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:

a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,

b) odsetki od środków na rachunkach bankowych,

c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,

d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;

5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;

6) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych;

7) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji;

8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b”.

W konsekwencji kategoria danin publicznych, która została wymieniona w art. 217 Konstytucji RP, nie została określona w ustawie¹⁸. Daninę publiczną można więc zdefiniować jako dochody publiczne o charakterze obowiązkowym, uiszczane na rzecz jednostek sektora finansów publicznych¹⁹. Dochodami publicznymi są również m.in. dywidendy i wpłaty z zysku jako dwa odrębne rodzaje dochodów niepodatkowych budżetu państwa. Dywidendy to wpłaty do budżetu państwa wynikające z faktu posiadania przez Skarb Państwa akcji i udziałów w spółkach prawa handlowego, bankach i instytucjach ubezpieczeniowych. Podstawę prawną wypłaty dywidendy stanowią przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych²⁰. Wpłaty z zysku²¹ tworzą natomiast odrębną kategorię danin publicznych. Są to świadczenia o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i pieniężnym, których obowiązek poniesienia wynika z ustawy²².

Jeśli chodzi o wypłatę dywidend przez spółki prawa handlowego, w których udziałowcem lub akcjonariuszem jest Skarb Państwa, należy wskazać, że rzeczone kwestie są regulowane przez prawo prywatne (Kodeks spółek handlowych) oraz regulacje wewnętrzne obowiązujące w spółce. Zysk netto stanowiący podstawę wypłaty dywidendy jest konsekwencją

działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę. Zakres i sposób działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki z udziałem Skarbu Państwa podlegają regulacjom prawnym analogicznym jak dla wszystkich innych uczestników obrotu gospodarczego. W konsekwencji spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, prowadzące działalność gospodarczą nawet w strategicznych sektorach gospodarki:

1. powinny podlegać generalnie tym samym zasadom gospodarki wolnorynkowej i zasadom konkurencji, co wszyscy inni uczestnicy obrotu gospodarczego, tj. m.in. regulacjom prawa antymonopolowego;
2. są zobowiązane do kształtowania warunków transakcji na poziomie rynkowym;
3. nie powinny wykorzystywać pozycji dominującej;
4. w prowadzonej działalności gospodarczej powinny się kierować chęcią uzyskania zysku, a nie chęcią osiągnięcia innych celów, np. politycznych.

Jednakże w praktyce niestety tak nie jest. Spółki z udziałem Skarbu Państwa w praktyce wykonują działalność w za-

kresie „monopoli państwowych”, tj. obywatel (podatnik) może zakupić określone towary lub usługi (np. energię elektryczną, paliwo gazowe, benzynę i inne paliwa płynne) tylko od tych spółek (państwo wydaje odpowiednie zezwolenia i koncesje w strategicznych sektorach gospodarki w praktyce wyłącznie spółkom z udziałem Skarbu Państwa, czyli tworzy monopole, np. w zakresie importu i przetwórstwa paliw płynnych).

Spółki z udziałem Skarbu Państwa, jako spółki prawa handlowego, podlegają wszystkim regulacjom dotyczącym zasad funkcjonowania tych podmiotów w obrocie gospodarczym, w szczególności w zakresie kształtowania polityki cenowej na poziomie rynkowym. Jednakże osoby zasiadające w organach zarządczych i kontrolnych tych podmiotów są wybierane najczęściej z klucza politycznego (minister, wykonując uprawnienia Skarbu Państwa, na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy lub na zgromadzeniu wspólników w praktyce wybiera osoby kierujące daną spółką). Powstaje zatem wątpliwość, czy sposób kształtowania cen dóbr i usług przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które w praktyce wykonują monopole w zakresie dostarczania tych dóbr i usług obywatelom (podatnikom), na poziomie zawyżonym w stosunku do cen rynkowych może w praktyce skutkować nałoże-

18 A. Paluch-Dybek, *Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski*, „Współczesne Problemy Ekonomiczne” 2018, nr 2 (18).

19 E. Chojna-Duch, *dz. cyt.*, s. 49.

20 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm., dalej: „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.

21 Wyróżnia się wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych (do końca 1995 r. nazywane były dywidendami) oraz wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa.

Wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa (od 2019 r.) stanowią przychód Funduszu Inwestycji Kapitałowych, o którym mowa w art. 33a ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 125, dalej: ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r.) (zob. art. 33b ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. oraz art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 44, dalej: ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r.).

Podstawę obliczania wpłat z zysku stanowi zysk przedsiębiorstwa pomniejszony o zapłacony podatek dochodowy od osób prawnych.

Wysokość stopy procentowej do naliczania wpłat z zysku wynosi 15%.

Organami właściwymi do wymiaru i poboru tej daniny są naczelnicy urzędów skarbowych.

Wpłaty z zysku w całości wpływają do budżetu państwa.

22 Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1439; ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r. Zob. także J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998.

niem dodatkowej „daniny” („obciążenia”) powszechnej na obywateli (podatników).

Docelowo nadzwyczajne zyski osiągnięte przez spółki z udziałem Skarbu Państwa:

1. są wpłacane do budżetu państwa w postaci:
 - bezpośredniej, np. dywidendy,
 - pośredniej, np. podatku dochodowego od osób prawnych;
2. są wydatkowane przez spółkę na cele publiczne (zgodnie z dyspozycjami politycznymi).

Powstaje więc wątpliwość, czy takie działania podmiotów prywatnych (spółek prawa handlowego) w sferze prawa prywatnego mogą stanowić realizację polityki fiskalnej państwa, polegającą na zawyżeniu cen towarów i usług skutkującym w praktyce nałożeniem:

1. powszechnego (dotyczącego w praktyce każdego obywatela),
2. nieodpłatnego (zawyżona cena niemająca uzasadnienia ekonomicznego),
3. przymusowego (w praktyce każdy musi dokonać zakupu danego dobra lub usługi u „monopolisty państwowego”) oraz
4. bezzwrotnego (zawyżona cena nie podlega zwrotowi)

świadczenia pieniężnego, które bezpośrednio lub pośrednio trafi do budżetu państwa.

Równocześnie zaniżenie cen przez „monopolistę państwowego” może stanowić mechanizm stymulacji wybranych sekto-

rów gospodarki lub realizacji celów politycznych.

Zdaniem autora należy postawić wiele pytań odnośnie do możliwości (zasadności) obchodzenia systemu podatkowego i jego gwarancji albo nadużyć w tym zakresie przez wykorzystanie faktycznych monopolii państwa, co skutkuje w praktyce pod względem ekonomicznym nałożeniem powszechnych „obowiązków (danin) prywatnoprawnych” pełniących funkcję danin publicznych, będących dochodem budżetu państwa:

1. czy prawo dopuszcza dokonywanie realokacji istotnej wartości wpływów budżetowych poza systemem danin publicznych do systemu wpływów niepodatkowych? (Państwo nie podnosi podatków, które stanowią dochód budżetu państwa, jednakże państwo wpływa na spółki wykonujące monopole państwowe, aby zwiększyć uzyskiwane dochody z otrzymywanej dywidendy lub przez przesunięcie zadań publicznych do tych podmiotów);
2. czy działalność gospodarcza w strategicznych sektorach gospodarki może być (powinna być) wykonywana przez spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa (faktycznie przez monopole państwowe)?
3. czy państwo może pod względem faktycznym cedować swoje uprawnienia i obowiązki na wyodrębnione spółki prawa handlowego (podmioty działające w sferze prawa prywatnego), w szczególności w zakresie polityki fiskalnej państwa, zapewniania wpływów budżetowych, odgrywania roli stymulacyjnej w gospodarce?
4. czy państwo może (powinno) za-

kładać czerpanie korzyści ze spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki oraz może w dowolny sposób wpływać na te podmioty?

5. czy zakładane wpływy z zysków spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki mogą pod względem ekonomicznym zmierzać do powszechnego nałożenia danin na obywateli (podatników)?
6. czy podmioty prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działające w strategicznych sektorach gospodarki, mają prawo ustalać ceny na poziomie nierynkowym (zaniżonym lub zawyżonym) dla odbiorców swoich towarów i usług (obywateli, podatników) w celu generowania nadzwyczajnych zysków, które mają być przeznaczone do wypłaty na rzecz Skarbu Państwa lub do sfinansowania zadań publicznych (nałożenie danin powszechnych poza kontrolą parlamentu)?
7. czy potencjalne cele publiczne realizowane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa mogą stanowić uzasadnienie nierynkowości warunków transakcyjnych narzucanych odbiorcom towarów lub usług?
8. czy zakładane przez Skarb Państwa zyski spółek prawa handlowego, m.in. z tytułu nierynkowych warunków transakcji dla ogółu obywateli (znaczącego grona osób i podmiotów w sferze gospodarczej), nie oznaczają obejścia zasad ustalania podatków (wymogów ustawowych) i funkcjonowania systemu podatkowego (jako że zapewniają istotne źródło wpływów budżetowych)?
9. czy w ramach stosunków cywil-

- naprawnych, których warunki są faktycznie narzucane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa działające w strategicznych sektorach gospodarki odbiorcom tych towarów i usług, może nastąpić faktyczne nałożenie dodatkowych obciążeń finansowych na ogół obywateli czy też podatników (poza systemem podatkowym)? Czy takie praktyki nie stanowią czynu nieuczciwej konkurencji?
10. czy polityka cenowa spółek prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działających w strategicznych sektorach gospodarki, może w praktyce spełniać funkcje fiskalne z pominięciem systemu podatkowego i z pogwałceniem reguł legislacyjnych? Czy takie działanie nie stanowi elementu wyzysku?
11. 1czy osoby fizyczne sprawujące funkcje członków zarządu oraz faktycznie kierujące spółkami prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działającymi w strategicznych sektorach gospodarki (faktyczne monopole spółek z udziałem Skarbu Państwa), mogą pod względem faktycznym (z pominięciem procesu legislacyjnego) nakładać powszechnie, jednoosobowo obciążenia na obywateli (podatników)? Czy takie działania nie wypełniają znamion czynu zabronionego w świetle przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny²³? Jaka jest rola prokuratury w tym zakresie?
12. 1czy Prezes Urzędu Ochrony Konku-

rencji i Konsumentów (dalej: Prezes UOKiK) i/lub Prezes Najwyższej Izby Kontroli mają prawo lub obowiązek przeciwdziałać stosowaniu nierynkowych polityk cenowych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa względem ogółu obywateli (podatników)?

13. 1czy cena ustalona bądź narzucona w umowach cywilnoprawnych dotyczących dostarczanych towarów i usług przez spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa może pod względem faktycznym i ekonomicznym zastępować obciążenia podatkowe lub opłaty pobierane na rzecz Skarbu Państwa (z pominięciem zasad regulujących system podatkowy)?
14. 1czy obywatelowi (podatnikowi) przysługuje roszczenie cywilnoprawne o zwrot zawyżonych (nierynkowych) opłat pobieranych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa? Czy sąd cywilny może zasądzić zwrot zawyżonych opłat?

Powyższe pytania obrazują zarys problemu, jaki kształtuje się w zakresie potencjalnych nadużyć dotyczących kształtowania polityki fiskalnej państwa, w szczególności w zakresie zapewnienia wpływów bądź zwiększenia wpływów budżetowych poza systemem podatkowym. Oczywiście państwo ma swobodę w kształtowaniu swojej polityki fiskalnej. Jednakże system ustalania podatków i danin publicznoprawnych podlega gwarancjom ustawowym. Potencjalny model kształtowania polityki cenowej przez spółki wykonujące w praktyce monopole

państwowe jest poza kontrolą i poza gwarancjami ustawowymi. Stanowi on więc bardzo istotną pokusę nadużyć i ręcznego sterowania gospodarką.

2. Funkcje systemu podatkowego

Na podstawie analizy hierarchizacji i sprzeczności celów podatków można wyróżnić trzy stanowiska²⁴, różniące się priorytetem funkcji podatków²⁵:

1. neoklasyczne, w którym dostrzega się wyłącznie funkcję fiskalną;
2. interwencjonistyczne²⁶, w którym funkcja fiskalna podatków jest podporządkowana celom gospodarczym i społecznym władzy publicznej;
3. kompromisowe, w którym przyjmuje się priorytet funkcji fiskalnej, ale rozpatruje się również społeczno-gospodarcze cele opodatkowania.

Od początku wprowadzenia podatków i systemu podatkowego można było zaobserwować, że ich główną rolą było zasilenie finansów tego, który je wprowadzał. Późniejsza doktryna określiła to jako pełnienie funkcji dochodowej, lub inaczej fiskalnej, przez system podatkowy. Nie jesteśmy w stanie jednoznacznie stwierdzić, czy już od początku istnienia podatków nakładający je spostrzegli, że poza najbardziej oczywistą funkcją fiskalną podatki spełniają także wiele dodatkowych funkcji pozafiskalnych, które są z nimi nierozdzielnie związane. Oznacza to, że oprócz zamierzonych i oczekiwanych następstw występowały także takie, które

23 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 17, dalej: „Kodeks karny” lub „k.k.”.

24 P. Felis, *Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowym*, w: *Złota księga dla Profesora Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, red. J. Ickiewicz, J. Ostaszewski, Warszawa 2017, s. 121.

25 E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Poznań 2012, s. 29.

26 J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, Warszawa 2009, s. 19–21.

nie były ani spodziewane, ani planowane.

Dopiero zmiana sposobu rozumienia zadań nowo kształtujących się podmiotów, jakimi stawały się państwa²⁷, i pojawienie się zmian w rozumieniu polityki, prądów myślowych, społecznych i gospodarczych w okresie nowożytnym pozwoliły na dogłębną analizę i określenie tych towarzyszących podatkowi dodatkowych funkcji. „Ślady wykorzystywania podatków do innych celów można odnaleźć już w starożytności [...], jednakże dopiero w państwach nowożytnych, w XIX w., a zwłaszcza w latach 30. XX w. zaczęły pojawiać się poglądy o możliwości szerszego posługiwania się podatkami jako narzędziami osiągania innych, pozafiskalnych celów”²⁸.

Zacząto systematycznie odchodzić od skupiania się wyłącznie na fiskalnym aspekcie opodatkowania i przeniesiono ciężar uwagi na pozostałe elementy wynikające z ustanawianych podatków. „Stało się oczywiste, że co prawda w dziedzinie podatków nie kształtują się ogólne cele polityki państwa, ale podatki mogą dostarczyć państwu skutecznych narzędzi osiągania celów zarówno gospodarczych jak i społecznych”²⁹. Z tego względu zwykło się wyodrębniać dwie główne funkcje podatkowe, czyli funkcję fiskalną i funkcję pozafiskalną. Nie są one przy tym przeciwstawne, a wręcz odwrotnie. Efektywne i optymalnie wykorzystywane funkcje pozafiskalne stwarzają szansę na prawi-

łowe rozwinięcie się funkcji fiskalnej. Z kolei warunkiem realizowania funkcji pozafiskalnych będzie prawidłowe wypełnienie funkcji fiskalnej podatków. Wynika z tego, że funkcje fiskalna i pozafiskalne przeplatają się nawzajem i oddziałują na siebie. Dlatego też, kiedy rozważa się zakres i kierunki stymulacji podatkowej, przy konstruowaniu systemu podatkowego konieczne jest określenie proporcji obu kategorii tych celów. Rozwiązanie to prowadzi do usunięcia ewentualnych kolizji celów stawianych przed podatkiem i całym systemem podatkowym.

We współczesnej literaturze przedmiotu podatkowi przypisuje się wiele funkcji. Funkcje (cele) dzieli się z reguły na fiskalne i pozafiskalne. Obok podstawowej funkcji fiskalnej, jaką jest pokrycie zapotrzebowania państwa na dochód publiczny³⁰, coraz większą rolę odgrywają funkcje pozafiskalne – gospodarcze, społeczne i inne.

Podstawowe znaczenie jest przypisywane funkcji fiskalnej. Sprowadza się to do stwierdzenia, że za pośrednictwem podatków państwo i jednostki samorządu terytorialnego gromadzą znaczącą większość wszystkich dochodów budżetowych.

Do istotnych funkcji o charakterze fiskalnym należy funkcja redystrybucyjna, zakładająca podział przychodu lub dochodu opodatkowanych podmiotów w sposób bezpośredni lub pośredni oraz

przekazanie go na rzecz budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Nakładane podatki skutkują określonymi następstwami społecznymi i gospodarczymi. Funkcje te określane są jako pozafiskalne³¹. Państwo za pomocą podatków może dążyć do ochrony lub utrzymania bądź zmiany relacji społeczno-gospodarczych.

Funkcje podatków w gospodarce wolnorynkowej są ściśle związane z rolą, jaką państwo odgrywa w procesie kształtowania warunków społeczno-gospodarczych. Należy jednak rozgraniczyć funkcję celu państwa od celów systemu podatkowego (opodatkowania). Funkcja celu (funkcji) państwa wyraża doktrynę społeczno-gospodarczą, którą to państwo realizuje³².

2.1. Funkcja fiskalna podatków

Funkcja fiskalna podatków była od wielu stuleci szeroko analizowana przez przedstawicieli doktryny³³ w kontekście krytycznej roli w zapewnieniu dochodów budżetowych państwa. Czynniki podlegającymi analizie³⁴ były: wydajność i koszty ściągłości podatków; pewność i równomierność wpływów budżetowych³⁵. Należy podkreślić, że funkcja fiskalna jest jedną z najstarszych funkcji³⁶ całego systemu podatkowego. Cel fiskalny jako chęć uzyskania wpływów finansowych pokrywających zakładane wydatki pozostaje do dzisiaj kluczowym motywem nakładania podatków³⁷.

27 Chociaż można dostrzegać elementy pojmowania pozafiskalnych aspektów opodatkowania w starszych dziejach, jak np. w starotestamentowej opowieści o Józefie interpretującym sny faraona i wprowadzającym coś, co dzisiaj można by określić jako „redystrybucję dochodów” i „proobywatelską politykę fiskalną”.

28 W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, *Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica* 1992, nr 54, s. 119.

29 A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 326.

30 J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 12 i nast.

31 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 3, Warszawa 2006.

32 F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 21.

33 N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 24.

34 H. Kuźnińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002, s. 34.

35 H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 12.

36 J. Głuchowski, *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 5, s. 3.

37 M. Cieślukowski, S. Kańduła, I. Kijek, *Polski system podatkowy. Materiały do ćwiczeń i wykładów*, wyd. 3 zm., Poznań 2007, s. 38.

Kluczowy cel podatków – rozumiany jako gromadzenie dochodów publicznych na realizację różnorodnych zadań – tworzy charakterystyczny związek między potrzebami systemu finansów a systemem wydatków publicznych. Wraz z rozwojem i rozrostem państwa rośnie wysokość wydatków, które trzeba pokryć odpowiednim wzrostem dochodów. Sama funkcja fiskalna nie jest w stanie zdominować w całości treści systemu podatkowego. Nie da się bowiem w nieskończoność zwiększać ciężaru podatkowego w każdym z rodzajów podatków, szczególnie że może to wywołać wręcz odwrotny efekt.

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, nazwany krzywą Laffera. W dużym skrócie obrazuje ona, że po osiągnięciu pewnego progu obciążenia fiskalnego dalsze jego zwiększenie może spowodować straty w dochodach budżetowych. Zdrowym podejściem przy konstruowaniu i modyfikacji systemu podatkowego jest zatem określenie wysokości podatku w sposób jak najmniej uciążliwy dla podatnika, a wręcz zachęcający do działalności gospodarczej³⁸ i konsumpcji³⁹, w celu przeciwdziałania nadmiernemu fiskalizmowi.

Z koncepcji i udowodnionych twierdzeń Laffera wyciągnąć można wniosek, że funkcja fiskalna opodatkowania, aby skutecznie finansować wydatki publiczne państwa, powinna być wyważona na płaszczyźnie wzajemności i przeciwień-

stwa dwóch interesów, jakimi są dobro publiczne i dobro prywatne, szczególnie że podatki stanowią zdecydowaną większość dochodów 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 najpełniej spełnia w Polsce podatek od towarów i usług, czyli podatek pośredni, a dopiero potem bezpośrednie podatki dochodowe, od osób prawnych i od osób fizycznych.

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 uwzględniać następujące założenia:

1. przy wyborze źródła podatku należy ocenić, czy zapewnia on odpowiedni poziom wydajności, tzn. czy zapewni długotrwale pokrycie potrzeb budżetowych. Inaczej może to podważyć racjonalność takiego obciążenia dla podatników⁴⁰;
2. obciążenia podatkowe powinny mieć stabilny charakter i realizować treści wynikające z zasady taniości opodatkowania;
3. kształtowanie stawek i ulg podatkowych powinno być podporządkowane osiągnięciu trwałych i pewnych dochodów. Oznacza to również zachowanie odpowiedniego umiaru przy określaniu ich wysokości i

zakresu. W umiarkowaniu powinna się uzewnętrzniać dbałość władzy o zachowanie źródła podatku;

4. powinna być zachowana elastyczność opodatkowania pozwalająca na reagowanie na zmiany w sytuacji ekonomiczno-prawnej państwa i podatników;
5. powinny być przestrzegane zasady powszechności i równomierności opodatkowania. Decyduje to bowiem o zamierzonym rozłożeniu obciążeń podatkowych;
6. należy respektować

granice opodatkowania. Podatki zbyt obciążające źródło podatku, np. kapitał dochodowy albo chęć do obrotu towarowego, szkodzą stabilności ekonomicznej państwa, oddziałują negatywnie na kształtowanie się dochodów państwa, bieżących i przyszłych, oraz szkodzą rozwojowi stosunków społecznych.

Podatek zawsze stanowi formę ograniczenia wolności podejmowania działalności gospodarczej lub zarobkowej. Dlatego nadmierny fiskalizm podważa możliwość realizacji funkcji dochodowej przez system podatkowy, gdyż w sposób nieuzasadniony nakłada obciążenia na podmioty nieposiadające odpowiedniej zdolności płatniczej do jego zaspokojenia.

W literaturze przedmiotu analizę funkcji współczesnego państwa przedstawiali m.in. Richard A. Musgrave i Peggy B. Musgrave⁴¹, Paul A. Samuelson i William D.

38 M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 508.

39 E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *dz. cyt.*, s. 130-134.

40 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”.

41 R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1989.

Nordhaus⁴², Vito Tanzi⁴³, Wiesława Ziółkowska⁴⁴. Autorzy ci wskazywali, że za funkcję należy uznać:

1. funkcję alokacyjną (przeciwdziałanie niesprawności rynku w zakresie alokacji zasobów);
2. funkcję redystrybucyjną (redystrybucja dochodów i bogactwa zgodnie z tym, co społeczeństwo rozumie przez sprawiedliwy podział);
3. funkcję stabilizacyjną (stabilizacja makroekonomiczna państwa).

2.2. Funkcje pozafiskalne

Kiedy mowa o roli państwa w gospodarce, należy wyróżnić czynniki o charakterze społeczno-politycznym i ekonomicznym.

Wśród czynników o charakterze społecznymi i politycznym wyodrębnia się:

1. zaspokajanie potrzeb społeczeństwa,
2. ochronę najuboższych,
3. uaktywnianie lokalnych społeczności.

Z kolei wśród czynników ekonomicznych wyróżnia się⁴⁵:

1. łagodzenie cyklu koniunkturalnego,
2. dostosowanie struktury podaży do struktury popytu,
3. dostęp do wiarygodnej informacji rynkowej.

Funkcje pozafiskalne, czasami zwane także funkcjami ekonomicznymi, towarzyszą podatkom w sposób nierozdzielny i naturalny, tzn. nie da się ich usunąć, ale też nie sposób ich całkowicie kontrolować. Państwo nie może się ich wyzbyc przez 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”⁴⁶.

Wraz z rozwojem społeczeństwa funkcje pozafiskalne zyskują na znaczeniu względem funkcji fiskalnych. Przez rozsądne kształtowanie stawek i ulg państwo może wpływać na wypracowanie korzystnego ekonomicznie i społecznie postępowania podatników. Przejawem tego jest choćby rozróżnienie w stawkach podatku od towarów i usług, gdzie generalnie towary uznane za korzystniejsze dla zdrowia, takie jak owoce i warzywa, obciążone są niższymi stawkami niż np. wyroby cukiernicze. Przejawem tego jest również stosowanie wszelakich ulg dla mikro- lub małych podatników, zmniejszanie ich obowiązków, korzystne formy opodatkowania albo tworzenie inicjatyw gospodarczych w określonych miejscach, ulgi dla stref ekonomicznych lub gmin o niskim poziomie zatrudnienia, lub branż, ulga IP Box czy ulga na działalność ba-

dawczo-rozwojową.

Realizacja funkcji pozafiskalnych podatku powinna zatem podążać za kierunkiem zmian, które mają zostać wywołane w życiu gospodarczym i społecznym. Można przy tym dążyć do ochrony i utrzymania, przekształcenia albo ustalenia lub ograniczenia obecnego stanu zjawisk i stosunków społeczno-gospodarczych. Wymienić można zatem podatki o charakterze stymulacyjnym lub ograniczającym. Należy przy tym odróżnić postulat pozafiskalnego celu opodatkowania od możliwości faktycznej jego realizacji. Poza tym nierzadko dochodzi do ukrycia celu fiskalnego pod pozorem zwiększenia funkcji pozafiskalnej, co wiąże się z niższym oporem społecznym. Zarzuty takie dotyczą często wprowadzonej niedawno opłaty cukrowej, która zgodnie z uzasadnieniem prawodawcy miała na celu zwiększenie zdrowotności podatników przez zmniejszenie spożycia przez nich niezdrowych cukrów. Niektóre działania, w tym np. próby opodatkowania zdrowych cukrów, takich jak fruktoza występująca naturalnie w owocach, wskazują jednak, że nowa opłata miała jednak na celu głównie funkcje fiskalne.

W przypadku funkcji pozafiskalnych można wyróżnić dwa główne cele opodatkowania.

Jednym z nich jest cel ekonomiczny, który ma sprzyjać rozwojowi poziomu gospodarczego. Oznacza to zatem wszelkiego rodzaju „pobudzające” podatników preferencje podatkowe, prowadzące do zmniejszenia tradycyjnych obciążeń podatkowych np. w wybranych gałęziach i

42 P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 1, Warszawa 2000.

43 V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa w XXI wieku*, „Materiały i Studia NBP” 2006, z. 204.

44 W. Ziółkowska, *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Poznań 2000.

45 Tamże, s. 39-43.

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

branżach lub w określonych obszarach geograficznych prowadzonych działalności. 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 między podatnikiem podatku a budżetem państwa. Pozwala on zresztą na wielokierunkowe oddziaływanie przez gromadzenie środków z podatków na konkretne cele, jak np. w przypadku daniny solidarnościowej nakładanej na najbogatszych w celu finansowania Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych. Stosuje się także zróżnicowanie wysokości obciążenia podatkowego przez nałożenie wyższych stawek opodatkowania na majątniejszych podatników i zwolnienie z opodatkowania podatników o najniższych dochodach. Przejawem tego jest m.in. progresywność podatku dochodowego od osób fizycznych. W tym jednak wypadku nieumiejętne operowanie funkcją redystrybucyjną podatku może spowodować narastanie nierówności ekonomicznych, które mogą stanowić przyczynę przyszłych konfliktów społecznych.

Wśród innych podstawowych funkcji pozafiskalnych wyróżnić można m.in.:

funkcję stabilizacyjną, rozumianą jako wykorzystanie podatków do zapewnienia niezakłóconego przebiegu procesów gospodarczych przez regulowanie przepływu pieniądza i zapewnianie klarowności obrotu pieniądzem. Innymi słowy, pozwala ona na ustabilizowanie gospodarki

przez zastosowanie instrumentów podatkowych do oddziaływania na sytuację makroekonomiczną;

funkcję alokacyjną, w której ramach podatki oddziałują na strukturę produkcji i wytworzonego produktu. Jej kształt jest ustalany m.in. przez określenie kogo i jak opodatkować według kryterium klasyfikacji podatków zgodnie z fazami tworzenia i podziału dochodów oraz źródeł pochodzenia; kto i jak zostanie opodatkowany zależy nie od producenta czy usługodawcy, ale od ustawodawcy.

3. Przeniesienie funkcji fiskalnych i pozafiskalnych na stosunki cywilnoprawne podmiotów działających w sferze prawa prywatnego

Tezę podlegającą analizie i ocenie jest ustalenie, czy dopuszczalna pod względem prawnym i faktycznym jest alokacja funkcji fiskalnych i pozafiskalnych (dotyczących prerogatyw systemu podatkowego) na podmioty prawa handlowego (działające w sferze prawa prywatnego). Bezsprzeczne jest uprawnienie realizowane przez właściwego ministra w zakresie wpływu na obsadę osób zasiadających w zarządach i radach nadzorczych spółek, których dominującym akcjonariuszem lub udziałowcem jest Skarb Państwa, tj. wykonywanie uprawnień właścicielskich przez ministra w imieniu Skarbu Państwa. Jednakże wątpliwość dotyczy kwestii, czy państwo pod względem instytucjonalnym może bezpośrednio lub pośrednio wywierać wpływ na podmioty działające w sferze prawa prywatnego na potrzeby

realizacji celów politycznych, celów fiskalnych lub funkcji pozafiskalnych. Czy spółki prawa handlowego, zawierające umowy cywilnoprawne z konsumentami, mogą kształtować warunki transakcyjne na poziomie nierynkowym (zaniżonym lub zawyżonym) na potrzeby realizacji celów i zadań, które są po stronie instytucji publicznych?

Zgodnie z odpowiedzią Prezesa UOKiK Tomasza Chróstnego z dnia 24 marca 2023 r.⁴⁷ na zapytanie Rzecznika Praw Obywatelskich (dalej: RPO): „PKN Orlen pod koniec 2022 r. utrzymywał ceny paliw, mimo spadających notowań ropy i umacniającego się złoto”⁴⁸. Zostało ustalone, że analogiczna praktyka mogła być stosowana również w przypadku innych podmiotów na rynku paliw. Wskazano, że niezbędne jest zbadanie, czy nie doszło do naruszenia standardów ochrony praw konsumenta. Wyżej opisana praktyka mogła narazić też przedsiębiorców na dodatkowe koszty ponoszone w związku z działalnością. RPO potwierdził, iż posiada informacje, że problem jest przedmiotem zainteresowania Prezesa UOKiK, który wszczął postępowanie wyjaśniające w sprawie cen rynkowych paliw i zwrócił się do największych podmiotów na rynku o informacje i dane będące podstawą do kształtowania cen paliw.

Prezes UOKiK poinformował, że „na podstawie art. 48 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów⁴⁹ [...] prowadzone jest postępowanie wyjaśniające mające na celu wstępne ustalenie, czy w związku z działalnością przedsiębiorców w za-

47 Odpowiedź Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów Tomasza Chróstnego na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 9 marca 2023 r. (V.7108.13.2023.MC), DOK-1.071.3.2023.MK, Warszawa, 24 marca 2024 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2023-03/Odpowiedz_UOKiK_Orlen_paliwa_ceny_24.03.2023.pdf, dostęp: 10.06.2024.

48 Rzecznik Praw Obywatelskich, Sprawa cen paliw na stacjach PKN Orlen. Rzecznik pyta prezesa UOKiK o ustalenia. Odpowiedź Tomasza Chróstnego, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-paliwa-ceny-orken-uokik-odpowiedz>, dostęp: 10.06.2024.

49 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 594, dalej: ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. (przyp. red.).

kresie sprzedaży paliw płynnych mogło dojść do naruszenia u.o.k.k. lub Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵⁰ [...], uzasadniającego wszczęcie postępowania antymonopolowego, w tym ustalenie, czy sprawa ma charakter antymonopolowy. Postępowanie zostało wszczęte z urzędu postanowieniem z dnia 4 stycznia 2023 r.⁵¹.

Przedmiotem czynności wyjaśniających podejmowanych w postępowaniu przed Prezesem UOKiK jest w szczególności wyjaśnienie, w jaki sposób PKN Orlen S.A. kształtował hurtowe ceny paliw silnikowych (benzyn i oleju napędowego) w drugiej połowie 2022 r. oraz czy okoliczności obniżki tych cen w dniu 30 grudnia 2022 r. mogą potencjalnie świadczyć o istnieniu praktyki ograniczającej konkurencję w postaci narzucania przez przedsiębiorcę posiadającego pozycję dominującą na rynku właściwym cen nieuczciwych, w tym cen nadmiernie wygórowanych, o których mowa w art. 9 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. i art. 102 ust. 1 lit. a TFUE.

Dodatkowo, odnośnie do przykładowo rynku energii, należy przytoczyć oficjalną informację zamieszczoną na stronie internetowej Urzędu Regulacji Energetyki (dalej: URE)⁵². Prezes URE zauważył,

że „w przypadku cen energii elektrycznej pojawiają się hipotezy, że skoro jest tak drogo i ten wzrost cen nie jest uzasadniony wyłącznie wzrostem kosztów, to czy nie dochodzi do manipulacji na giełdzie energii i czy należy interweniować. Inna charakterystyczna grupa opinii sprowadza się do oczekiwania, aby znaleźć mechanizm, który w tej konkretnej sytuacji będzie po prostu chronił odbiorców energii przed ekstremalnie wysokim wzrostem cen energii. Ogólnie rzecz biorąc, odbiorcy energii dość powszechnie oczekują dziś interwencji na rynku energii elektrycznej albo na rynku paliw, z których energia jest produkowana, ponieważ nie ma akceptacji dla tak wysokich cen”⁵³.

Prezes URE nadmienił, że „nadzór nad prawidłowym działaniem rynku energii to nie tylko odpowiedzialność regulatora, ale też podmiotów, które prowadzą zorganizowane rynki, czyli w praktyce przede wszystkim TGE⁵⁴ i PSE⁵⁵, a na rynku gazu w pewnym zakresie Gaz-Systemu. Od nich też nie mamy sygnałów o tym, że może dochodzić do manipulacji w rozumieniu określonym przez przepisy prawa” oraz że „w konsekwencji obecna sytuacja, w której obserwujemy ponadnormatywne marże, nie musi oznaczać, że dochodzi do manipulacji”⁵⁶.

Kwestia możliwości zastosowania przez URE i TGE instrumentów mających wpływ na ceny energii w Polsce została przedstawiona w raporcie Warsaw Enterprise Institute⁵⁷. Jego autorzy doszli m.in. do następującego wniosku: „W okresie od 26 kwietnia do 10 maja 2022 r. obserwowano wyraźnie nieproporcjonalny wzrost ceny energii elektrycznej na rynku hurtowym, którego nie można uzasadnić rosnącym poziomem kosztów wytwarzania. Wzrost ten może być związany z możliwą manipulacją cenową dokonaną przez podmioty o znacznej sile rynkowej”⁵⁸.

W ocenie Warsaw Enterprise Institute Prezes URE powinien wszczęć postępowanie wyjaśniające w trybie art. 23p ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne⁵⁹ w sprawie możliwych naruszeń zakazów określonych w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylającym dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE⁶⁰.

„Na zjawiska manipulacji ceną podatne są rynki o niskiej konkurencyjności, a taki charakter ma obecnie rynek terminowy

50 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej: TFUE (przyp. red.).

51 Odpowiedź Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 9 marca 2023 r. (V.7108.13.2023.MC), dok. cyt.

52 Urząd Regulacji Energetyki, Czy na rynku energii dochodzi do manipulacji cenami?, Rafał Gawin, prezes Urzędu Regulacji Energetyki w rozmowie z red. Ireneuszem Chojnackim, portal wnp.pl, 06.09.2022 r., <https://www.ure.gov.pl/pl/urzad/informacje-ogolne/edukacja-i-komunikacja/ure-w-mediach-1/10515,Czy-na-rynku-energii-dochodzi-do-manipulacji-cenami.html>, dostęp: 10.06.2024.

53 Tamże.

54 Tj. Towarowa Giełda Energii, dalej: TGE (przyp. red.).

55 Tj. Polskie Sieci Elektroenergetyczne (przyp. red.).

56 Urząd Regulacji Energetyki, dz. cyt.

57 Warsaw Enterprise Institute, Większa transparentność rynku energii to niższe ceny dla odbiorców. Rola Urzędu Regulacji Energetyki i Towarowej Giełdy Energii, czerwiec 2022, <https://wei.org.pl/wp-content/uploads/2022/06/Rynek-energii.pdf>, dostęp: 12.06.2024.

58 Warsaw Enterprise Institute, Możliwe, że w Polsce dochodzi do manipulacji cenami energii! URE powinno się tym zająć. Rekomendacje WEI, <https://wei.org.pl/2022/aktualnosci/admin/mozliwe-ze-w-polsce-dochodzi-manipulacji-cenami-energii-ure-powinno-sie-tym-zajac-rekomendacje-wei/>, dostęp: 12.06.2024.

59 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 266.

60 Dz. Urz. UE L 173 z 12.06.2014, s. 1; tzw. rozporządzenie REMIT. Zob. także Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie 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. Komentarz, red. serii K. Osajda, red. tomu J. Dybiński, Warszawa 2023.

na Towarowej Giełdzie Energii. Świadczy to tym zmniejszenie liczby podmiotów biorących udział w handlu, wzrost koncentracji rynkowej i spadek liczby koncesji⁶¹.

Aby zobrazować przykład potencjalnych działań i strategii pozafiskalnych spółek z udziałem Skarbu Państwa, warto przytoczyć tezy z interpelacji poselskiej z dnia 11 stycznia 2023 r.: „1 stycznia 2023 r. zakończona została rządowa obniżka stawki podatku VAT na paliwa, wskutek czego stawka ponownie wynosi 23%. Choć spodziewano się, że przy wzroście stawki VAT nastąpi wzrost cen paliw, taka sytuacja się nie pojawiła. Zmiany cen detalicznych nie nastąpiły, jednak 30 grudnia 2022 roku PKN Orlen obniżył hurtowe ceny paliw o ok. 12%, co spowodowało wyrównanie ceny detalicznej. Działanie to nie było powiązane ze spadkiem cen paliw na rynku europejskim. W listopadzie, gdy zapowiedziane zostało zakończenie obniżki podatku VAT, cena giełdowych kontraktów na diesel spadła o ponad 30%, jednak w Polsce cena spadła zaledwie o niecałe 5%”⁶².

Z odpowiedzi udzielonej z upoważnienia Ministra Aktywów Państwowych przez Macieja Małeckiego dowiadujemy się: „Minister Aktywów Państwowych wykonując prawa z akcji należących do Skarbu Państwa w spółce PKN ORLEN S.A. (dalej: PKN Orlen, Spółka) realizuje uprawnienia wynikające z praw korporacyjnych, które są ściśle określone w przepisach prawa, w szczególności w Kodek-

sie spółek handlowych (dalej: KSH) oraz Statucie Spółki. Stosownie do regulacji art. 368 KSH prowadzenie spraw spółki należy do kompetencji Zarządu, a zgodnie z art. 375 1 KSH Walne Zgromadzenie i Rada Nadzorcza nie mogą wydawać Zarządowi wiążących poleceń dotyczących prowadzenia spraw spółki. Jak wynika z powyższego Minister Aktywów Państwowych, działając jako akcjonariusz Skarbu Państwa nie ma uprawnień do ingerowania w prowadzenie spraw spółki, także w obszarze kreowania jej strategii oraz polityki cenowej”⁶³.

Sama spółka PKN Orlen⁶⁴ w kwestii braku wzrostu z dniem 1 stycznia 2023 r. cen paliw na stacjach paliw zajęła stanowisko, że „jest to działanie zgodne z polityką PKN Orlen, polegające na podejmowaniu możliwych działań w celu unikania szoków cenowych, w tym w szczególności uderzających w konsumentów. PKN Orlen zaznacza, że dotychczas nie przekładała na klientów całości kosztu wzrostu cen paliw”⁶⁵.

Przedstawione przykłady dotyczące podmiotów działających w sferze prawa prywatnego – spółek prawa handlowego, prowadzących działalność gospodarczą w strategicznych sektorach gospodarki, wskazują na wysokie prawdopodobieństwo, że podmioty te realizowały (realizują) niejednokrotnie cele fiskalne i pozafiskalne zastrzeżone dla jednostek działających w sferze prawa publicznego. Celem autora jest wycią-

gnięcie wniosków ogólnych, generalnych w zakresie zapewnienia gwarancji prawnych w obszarze szeroko rozumianego systemu podatkowego.

W konsekwencji powstaje wątpliwość, czy wąskie grono osób piastujących funkcje członków zarządu spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki (czyli teoretycznie, formalnie poza kontrolą przedstawicieli władzy ustawodawczej oraz poza ramami określonymi przez władzę ustawodawczą dla podmiotów ze sfery prawa publicznego) powinno wykonywać zadania zastrzeżone dla podmiotów i jednostek działających w sferze prawa publicznego, np. w zakresie stymulowania wybranych segmentów gospodarki, subsydiowania określonych grup społecznych, wpływania na zachowania konsumentów, w końcu podejmowania jakichś działań politycznych. Należy podkreślić, że owe cele powinny być realizowane przez podmioty i jednostki z sektora finansów publicznych na podstawie i w granicach ram ustawowych – w szczególności ustaw podatkowych i ustaw dotyczących sfery finansów publicznych.

Odnosnie do przytoczonych przykładów funkcjonowania spółek z udziałem Skarbu Państwa należy wskazać na istniejące wysokie prawdopodobieństwo – graniczące z pewnością, że pod względem faktycznym część spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki podejmowała działania, które były wyrazem realizacji celów (funkcji) fiskalnych

61 Warsaw Enterprise Institute, *Możliwe, że w Polsce...*, dz. cyt.

62 Interpelacja nr 38285 do ministra aktywów państwowych w sprawie cen paliw, posłanka Monika Rosa, dnia 11 stycznia 2023 r., <https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=CN2JB3>, dostęp: 12.06.2024.

63 dpowiedź Macieja Małeckiego, sekretarza stanu w Ministerstwie Aktywów Państwowych, na interpelację nr 38285 w sprawie cen paliw, BM.I.053.33.2023, IK: 796158, Warszawa, 6 lutego 2023 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNTJRS/%24FILE/i38285-o1.pdf>, dostęp: 12.06.2024.

64 Autor w swojej analizie stara się unikać odwołań do konkretnych spółek z udziałem Skarbu Państwa. Tym bardziej dystansuje się od jakichkolwiek aspektów politycznych działań osób reprezentujących poszczególne spółki. Wskazanie przez autora przykładów podmiotów – spółek prawa handlowego – ma na celu zobrazowanie mechanizmu działań podejmowanych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa w sferze funkcji (celów) fiskalnych i pozafiskalnych (które to cele i funkcje powinny być – zdaniem autora – realizowane w sferze prawa publicznego).

65 Odpowiedź Macieja Małeckiego, sekretarza stanu w Ministerstwie Aktywów Państwowych, na interpelację nr 38285 w sprawie cen paliw, dok. cyt.

lub pozafiskalnych dotyczących sfery prawa publicznego.

Równocześnie, kiedy analizuje się zagadnienie prawne potencjalnej możliwości realizacji celów (funkcji) fiskalnych lub pozafiskalnych przez spółki prawa handlowego, niebędące w 100% podmiotami zależnymi od Skarbu Państwa (tj. spółki, których udziały lub akcje nie należą w 100% do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, tylko których pakiet udziałów lub akcji należy do podmiotów prywatnych), należy zwrócić uwagę na fundamentalne założenia prowadzenia działalności gospodarczej przez podmioty działające w sferze prawa prywatnego.

Podmioty działające w gospodarce wolnorynkowej – podmioty prywatne – m.in.:

1. działają w celu osiągnięcia zysku, a w konsekwencji w celu zwiększenia wartości swojego przedsiębiorstwa (swoich udziałów), tj. nie podejmują działań, które byłyby ekonomicznie niezasadne (podmioty te nie subsydują jakichś podmiotów lub grup społecznych);
2. działają na zasadach konkurencji rynkowej, tj. nie działają w zakresie przyznanych praw do monopolu (kartelu) – nie wykorzystują pozycji dominującej;
3. określają warunki transakcyjne z kontrahentami na zasadach ryn-

kowych, tj. nie są one ani zawyżone, ani zaniżone – podmioty działające na jednym rynku mają równe prawa;

4. podejmują racjonalne decyzje pod względem ekonomicznym w zakresie ponoszenia wydatków inwestycyjnych, operacyjnych i finansowych – ponoszone wydatki nie są podyktowane chęcią osiągnięcia celów innych niż ekonomiczne.

Szereg regulacji prawnych zapewnia urzeczywistnienie powyższych zasad; są to m.in. przepisy określające zasady funkcjonowania podmiotów gospodarczych⁶⁶ (spółek prawa handlowego⁶⁷), zasady cywilnoprawne dotyczące sposobów kształtowania umów⁶⁸, zasady ochrony konkurencji i konsumentów⁶⁹ – w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu pozycji dominującej i naruszaniu zbiorowych interesów konsumentów, przepisy karnoprawne penalizujące czyny niedozwolone w zakresie działania na szkodę spółek – nadużycia udzielonych uprawnień lub niedopełnienia ciążącego obowiązku⁷⁰, oszustwa⁷¹.

4. Określenie zarysu odpowiedzialności w kontekście realizacji celów pozaekonomicznych (tj. funkcji fiskalnych lub pozafiskalnych) przez spółki prawa handlowego

Kanwą do rozpoczęcia dyskusji na temat, czy niektóre działania podejmowane przez osoby kierujące spółkami

prawa handlowego (z udziałem Skarbu Państwa) w zakresie realizacji celów „pozaekonomicznych” – tj. z dużą dozą prawdopodobieństwa realizacji przez te spółki celów należących do sfery prawa publicznego (m.in. celów politycznych), niech będzie stanowisko wyrażone przez Michała Romanowskiego⁷² dotyczące przejęcia przez PKN Orlen w ramach Polska Press kontroli nad 20 dziennikami regionalnymi i ponad 150 tygodnikami, a także portalami internetowymi. Autor ten wyraził opinię, że PKN Orlen powinien był uzyskać zgodę na transakcję od swoich akcjonariuszy jako spółka prawa handlowego, której główny zakres działalności gospodarczej nie obejmował działalności w sektorze medialnym. W szczególności podkreślił, że Skarb Państwa jako akcjonariusz nieposiadający pakietu większościowego akcji (tj. Skarb Państwa posiada tylko około 27% akcji spółki publicznej notowanej na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, podczas gdy ponad 50% akcji znajduje się w obrocie giełdowym u inwestorów z sektora prywatnego) nie powinien wpływać bezpośrednio lub pośrednio na działania podejmowane przez koncern paliwowo-energetyczny. M. Romanowski przedstawił pogląd, jakoby zostały naruszone w ten sposób przepisy prawa handlowego (naruszenie wymogów korporacyjnych). Podniósł także kwestię niedopuszczalności przejmowania mediów prywatnych przez koncern kontrolowany przez rząd, jako że są to działania sprzeczne z art. 14⁷³

66 Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 236.

67 Przepisy Kodeksu spółek handlowych dotyczące sposobu funkcjonowania spółek.

68 Art. 3531 i nast. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.

69 Art. 6 i nast. ustawy z dnia 16 lutego 2007 r.

70 Art. 296 k.k.

71 Art. 286 k.k.

72 M. Romanowski, *Nabycie Polska Press przez Orlen nieważne z mocy prawa*, <https://www.rp.pl/Opinie/301079970-Michal-Romanowski-Nabycie-Polska-Press-przez-Orlen-niewazne-z-mocy-prawa.html> (artykuł jest już niedostępny).

i 54⁷⁴ Konstytucji RP (naruszenie gwarancji dotyczących wolności słowa i pluralizmu mediów)⁷⁵.

Jeśli pominie się aspekt polityczny toczącego się sporu, nadal ważnym problemem teoretyczno-prawnym jest ustalenie, czy podmioty działające w sferze prawa prywatnego (których akcjonariuszem lub udziałowcem jest Skarb Państwa bądź jednostka samorządu terytorialnego) mogą lub powinny podejmować faktycznie zlecone działania lub funkcje, które są immanentnie związane z podmiotami (jednostkami) ze sfery prawa publicznego – niezależnie od tego, czy te działania uznajemy za słuszne i prawidłowe, czy wręcz przeciwnie. Zdaniem autora należy jednoznacznie zaakcentować, że państwo ma pełne prawo realizować przyjęte cele zarówno fiskalne, jak i pozafiskalne, jednakże musi stosować instrumenty przynależne sektorowi publicznemu, w szczególności te z obszaru systemu podatkowego, a nie dokonywać tego za pośrednictwem podmiotów działających w sektorze prywatnym.

Podmioty działające w sektorze prywatnym, zwłaszcza spółki prawa handlowego, nie podlegają wymogom dotyczącym m.in. dyscypliny finansów publicznych oraz ścisłego ustalenia źródeł finanso-

wania działalności, a powinny stosować przepisy prawa handlowego i zasady regulujące prowadzenie działalności gospodarczej (tj. zasady rynkowe, zachowania konkurencji, przeciwdziałania monopolom, niewykorzystywania przewagi konkurencyjnej i wiele innych). Wąskie grono osób pełniących funkcje zarządcze w spółkach o strategicznym wpływie na gospodarkę nie powinno podejmować samodzielnie działań w celu wykonania zadań, które można by przypisać do funkcji systemu podatkowego – niezależnie od tego, jak oceniamy te działania z perspektywy słuszności lub celowości. Funkcja kontrolna parlamentu w zakresie szeroko rozumianego systemu podatkowego oraz funkcja ustawodawcza parlamentu w zakresie kreacji przepisów podatkowych, które realizują cele fiskalne i pozafiskalne, jest jedną z gwarancji w demokratycznym państwie prawnym, urzeczywistniających zasady sprawiedliwości społecznej⁷⁶.

Należy podkreślić, że pod względem faktycznym zlecenie działań do wykonania przez spółki z udziałem Skarbu Państwa (np. działań w zakresie realizacji celów fiskalnych lub pozafiskalnych), niezgodnych z regulacjami dotyczącymi spółek prawa handlowego, może mieć konsekwencje zarówno po stronie osób repre-

zentujących Skarb Państwa, jak i osób reprezentujących owe spółki.

Potencjalnie odpowiedzialność mogliby ponieść:

1. Prezes Rady Ministrów oraz członkowie Rady Ministrów za naruszenie Konstytucji RP lub ustaw w związku z zajmowanym stanowiskiem lub w zakresie swojego urzędowania (tj. odpowiedzialność przed Trybunałem Stanu);
2. funkcjonariusze publiczni (urzędnicy), w których zakresie kompetencji i obowiązków był nadzór nad spółkami, w których akcje lub udziały posiada Skarb Państwa, m.in. za przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków (art. 231 k.k.⁷⁷) czy też naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁷⁸;
3. osoby pełniące obowiązki członków zarządu i rady nadzorczej za działania lub zaniechania dotyczące funkcjonowania spółek. Wskazany zakres odpowiedzialności należałoby podzielić na:
 - odpowiedzialność cywilnoprawną, tj. m.in. odpowiedzialność odszkodowawczą za działalność na szkodę⁷⁹ spółki i akcjonariuszy bądź udziałowców prywatnych⁸⁰;

73 Art. 14 Konstytucji RP: „Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność prasy i innych środków społecznego przekazu”.

74 Art. 54 Konstytucji RP:

„1. Każdemu zapewnia się wolność wyrażania swoich poglądów oraz pozyskiwania i rozpowszechniania informacji.

2. Cenzura prewencyjna środków społecznego przekazu oraz koncesjonowanie prasy są zakazane. Ustawa może wprowadzić obowiązek uprzedniego uzyskania koncesji na prowadzenie stacji radiowej lub telewizyjnej”.

75 Business Insider Polska, Orlen kontra profesor prawa. W tle krytyczny artykuł o przejęciu Polska Press, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/orlen-podejmie-dzialania-wobec-prof-romanowskiego-za-artykul-o-przejeciu-polska-press/whr7l2d>, dostęp: 12.06.2024; tw, Orlen szykuje działania prawne wobec prof. Romanowskiego za tekst o kupnie Polska Press usunięty przez „Rzeczpospolitą”, <https://www.wirtualnemedia.pl/artykul/orlen-kupno-polska-press-daniel-obajtek-pozew-prof-michal-romanowski-usuniety-artykul-rzeczpospolita>, dostęp: 12.06.2024.

76 Art. 2 Konstytucji RP: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

77 Art. 231 § 1 k.k.: „Funkcjonariusz publiczny, który przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3”.

78 Ministerstwo Finansów, Katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych, <https://www.gov.pl/web/finanse/Katalog-naruszen-dyscypliny-finansow-publicznych>, dostęp: 12.06.2024.

79 W tym zakresie pomijam aspekt wydawania wiążących poleceń przez akcjonariusza – Skarb Państwa – na tle prawa holdingowego uregulowanego w Kodeksie spółek handlowych (dział IV „Grupa spółek” – art. 211 i nast.).

80 Odpowiedzialność cywilnoprawna członków zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej i likwidatora w spółkach kapitałowych na podstawie Kodeksu spółek handlowych, w szczególności art. 293-294 oraz art. 483 i 485.

- odpowiedzialność o charakterze karnoprawnym, m.in. za czyny zabronione uregulowane w przepisach Kodeksu karnego (art. 296 k.k. – nadużycie zaufania; art. 286 k.k. – oszustwo).

Na marginesie należy zauważyć, że w świetle obowiązujących przepisów ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. oraz szeroko rozumianego prawa antymonopolowego odpowiedzialność za naruszenie zakazu praktyk ograniczających konkurencję oraz zakazu praktyk naruszających zbiorowe interesy konsumentów ponoszą tylko przedsiębiorcy (zgodnie z definicją tego terminu w przywołanej ustawie⁸¹). Obecnie co do zasady brak jest regulacji⁸², które wprowadzałyby odpowiedzialność administracyjnoprawną bądź karnoprawną osób fizycznych w sytuacji, gdy zarządzane przez nie przedsiębiorstwo naruszyło materialne lub proceduralne przepisy prawa konkurencji⁸³.

5. Podsumowanie

Funkcje podatków i całego systemu podatkowego nie zostały precyzyjnie zdefiniowane przez ustawodawcę. Jednakże bezsprzecznie cele (funkcje) fiskalne i pozafiskalne są realizowane przez system podatkowy, a szerzej – przez finanse publiczne. Zapewnienie wpływów budżetowych na potrzeby spełnienia funkcji redystrybucyjnej jest fundamentem systemu prawa podatkowego. Jednocześnie całokształt norm prawa podatkowego spełnia również wiele różnych innych funkcji, m.in. stymulacyjną, rozwojową,

ochronną, społeczną, polityczną. Jednakże wymienione funkcje są spełniane przez ogół norm prawa, w szczególności prawa publicznego – prawa podatkowego, za pośrednictwem podmiotów i jednostek finansów publicznych. Gwarancje konstytucyjne w zakresie sposobu i trybu kształtowania przepisów prawa podatkowego zapewniają bezpieczeństwo obywateli (podatników) w sferze obowiązków publicznoprawnych. Wyłączność ustawowa kształtowania podatków i innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków daje fundament gwarancyjny w obszarze przeciwdziałania – poza kontrolą parlamentu – autorytarnemu nakładaniu powszechnych obowiązków finansowych na obywateli (podmioty ze sfery prawa prywatnego).

Powstała jednak wątpliwość, czy określone funkcje fiskalne i pozafiskalne mogą być powierzone przez państwo podmiotom ze sfery prawa prywatnego, m.in. spółkom prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa. Pod względem faktycznym następowałoby to poza kontrolą parlamentarną oraz z pominięciem wymogów i regulacji dotyczących podmiotów i jednostek finansów publicznych. Dodatkowo przejęcie i w konsekwencji realizacja funkcji pozafiskalnych (np. stymulacyjnych czy politycznych) przez spółki prawa handlowego odbywałyby się z naruszeniem przepisów regulujących działalność go-

spodarczą oraz norm regulujących sposób funkcjonowania spółek prawa handlowego. Takie działania – niezależnie od ich oceny pod względem celowości i racjonalności w zakresie np. stosowania warunków nierynkowych transakcji, subsydiowania lub pogarszania warunków dla określonych grup podmiotów czy też w ogóle podejmowania określonych działań w przestrzeni gospodarczej z pominięciem zasad ekonomii – mogłyby być uznane za niedozwoloną ingerencję państwa w stosunki gospodarcze. Pod względem praktycznym sposób kształtowania stosunków cywilnoprawnych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które faktycznie wykonują monopole państwowe, może wpłynąć na nałożenie powszechnych, dodatkowych, nieuzasadnionych ekonomicznie obciążeń finansowych na obywateli i podmioty prywatne. Gdyby ukształtowała się taka praktyka, tj. delegowanie zadań publicznych – fiskalnych i pozafiskalnych – na rzecz podmiotów prywatnych, mogłaby powstać pokusa „ręcznego sterowania gospodarką” oraz wpływania na nią z pominięciem procedur ustawowych i kontroli parlamentarnej. Niezależnie od oceny jednostkowych działań poszczególnych podmiotów, które operują w strategicznych sektorach gospodarki i na które faktyczny i prawny wpływ ma Skarb Państwa, sam fakt powierzenia zadań przynależnych do jednostek sektora finansów publicznych zdaniem autora należy uznać za nadużycie. Wskazanym nadużyciom należy jednoznacznie przeciwdziałać.

81 Definicja „przedsiębiorcy” – zob. art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. Zob. także G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009.

82 S. Syp, *O odpowiedzialności osób fizycznych w polskim prawie konkurencji – „de lege lata” i „de lege ferenda”*, „internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2012, nr 4 (1), s. 7, <https://ikar.wz.uw.edu.pl/images/numery/04/pdf/07.pdf>, dostęp: 12.06.2024.

83 Jedyny wyjątek w tym względzie stanowi odpowiedzialność karna za zмовę przetargową w przetargu publicznym, która jest przestępstwem zgodnie z art. 305 k.k.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: kwartalnik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Maja Kluczyńska – sekretarz redakcji, 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

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