

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Maciej Tuszyński

**Prawo reprezentowania spółki osobowej
na przykładzie spółki jawnej**

Leszek Dutkiewicz

Po co nam klauzula generalna obejścia prawa podatkowego?

Ernest Bucior

Przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową

Nr 7 (24) lipiec 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

Pandemia tzw. koronawirusa (SARS-CoV-2, COVID-19) zmienia bardzo wiele aspektów prawa. Przepisy mające dać wsparcie pracownikom, przedsiębiorcom, pracodawcom i innym podmiotom gospodarczym, wprowadzone specustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374), zwaną: „Tarczą Antykryzysową” nie spełniły do końca oczekiwań przedsiębiorców, dlatego zdecydowano o uzupełnieniu Tarczy Antykryzysowej głównie poprzez rozszerzenie istniejących rozwiązań, oraz konkretną pomoc finansową dla przedsiębiorców, co znalazło częściowo odzwierciedlenie w treści ustawy o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (zwana: „Tarczą Finansową” lub „Tarczą 2.0”).



Pobierz nasz bezpłatny poradnik dla przedsiębiorców z zakresu tarczy antykryzysowej

russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf

Polecamy

Prawo reprezentowania spółki osobowej na przykładzie spółki jawnej

Maciej Tuszyński

W przypadku spółki jawnej prawo do reprezentowania ma doniosłe znaczenie, gdyż jej wspólnicy ponoszą pełną (choć tzw. subsydiarną) odpowiedzialność majątkową za długi tejże spółki. Brak zrozumienia zasad reprezentacji w tej spółce albo ich wadliwe określenie – z perspektywy wspólników, niekoniecznie z punktu widzenia zgodności z prawem – może mieć dla nich negatywne konsekwencje.

Patrz str. 33

Po co nam klauzula generalna obejścia prawa podatkowego?

Leszek Dutkiewicz

Autor analizuje w artykule aktualnie obowiązujące przepisy w kontekście przypadków zastosowania klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego, poszukując odpowiedzi na pytanie o rzeczywiste motywacje administracji skarbowej do użycia tego narzędzia. Wokół omawianego rozwiązania toczy się rozległa dyskusja od niemal 20 lat, zaś przypadki jego zastosowania są nieliczne.

Patrz str. 6

Przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową

Ernest Bucior

Pomimo dość kosztownej i skomplikowanej procedury przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową, taka restrukturyzacja może mu przynieść wiele korzyści, z drugiej zaś strony wiąże się z dodatkowymi obowiązkami i obciążeniami fiskalnymi. Do głównych korzyści należy zaliczyć zmianę zasad odpowiedzialności za zobowiązania wynikłe z prowadzonej działalności gospodarczej.

Patrz str. 44

Instrukcja opodatkowania wynagrodzeń cudzoziemców

Patrycja Mikula

Podstawowym kryterium powstania obowiązku podatkowego w Polsce jest miejsce zamieszkania podatnika. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium RP uważa się osobę fizyczną, która posiada na tym terytorium centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywa na terytorium RP dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Patrz str. 12

Spis treści



PO CO NAM KLAUZULA GENERALNA OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO?

6

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Oprogramowanie komputerowe chronione
prawem autorskim a ulga IP BOX 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Leszek Dutkiewicz

Po co nam klauzula generalna
obejścia prawa podatkowego? 6

Patrycja Mikuła

Instrukcja opodatkowania
wynagrodzeń cudzoziemców 12

Patryk Prus

Ulga B+R – zmiany, nowe wytyczne
oraz praktyka stosowania przepisów 25

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Maciej Tuszyński

Prawo reprezentowania spółki osobowej
na przykładzie spółki jawnej 33

ARTYKUŁY I OPINIE

Ernest Bucior

Przekształcenie przedsiębiorcy
w spółkę kapitałową 44

Drodzy Czytelnicy

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

Z przeprowadzonego pod koniec lipca br. raportu analityków Allianz i Euler Hermes wynika, że globalny, w skali całego świata wskaźnik niewypłacalności przedsiębiorstw wzrośnie do końca 2021 r. w porównaniu z rokiem 2019 o 35 proc. Takie niszczące żniwo wśród firm ma zebrać koronawirus. Przewiduje się, że największy wzrost tej niewypłacalności nastąpi w Stanach Zjednoczonych – aż o 56 proc., na Litwie – o 49 proc., w Brazylii – o 45 proc., Irlandii i Portugalii – o 44 proc., Wielkiej Brytanii – o 43 proc., Holandii – o 42 proc., Hiszpanii – o 41 proc., Chinach – o 40 proc., Singapurze – o 39 proc.; we Włoszech, tak tragicznie dotkniętych pandemią, wskaźnik ten ma się zwiększyć o 27 proc. Wedle raportu poziom niewypłacalności w Polsce ma wzrosnąć w omawianym okresie o 24 proc. Prognozuje się też, że najlepiej mają sobie poradzić w tym względzie: Południowa Korea – wzrost o 6 proc., Indie – o 9 proc., Tajwan – o 10 proc., Australia – o 11 proc. i Niemcy – o 12 proc.

Według ekspertów najczęściej upadłości przedsiębiorstw będzie między końcem 2020 r. a pierwszą połową 2021 r. Na odroczenie w czasie szczytowego poziomu niewypłacalności mają mieć wpływ takie czynniki jak rządowe, interwencyjne programy pomocowe zapobiegające utracie płynności finansowej, odroczenie terminów płacenia podatków, różnego rodzaju pożyczki i gwarancje państwowe, dopłaty do wynagrodzeń. W celu ochrony firm przed falą niewypłacalności wprowadzone zostały także w wielu państwach tymczasowe zmiany w systemach upadłościowych – autorzy raportu wskazują tu zawieszenie obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości pod pewnymi warunkami, moratorium zapobiegające działaniom wierzycieli wobec zadłużonego przedsiębiorstwa, zwiększenie limitu dotyczącego niespłaconego długu przy ogłoszeniu upadłości i likwidacji. Eksperci zwracają uwagę, że niestabilność cechuje obecnie firmy w prawie wszystkich sektorach, a kryzys mniej daje się odczuć w branży farmaceutycznej i w usługach informatycznych.

W tym numerze Biuletynu poruszamy kwestie dotyczące: prawa reprezentowania spółki osobowej na przykładzie spółki jawnej; klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego; przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową; opodatkowania wynagrodzeń cudzoziemców; ulgi B+R – zmian, nowych wytycznych oraz praktyki stosowania przepisów; oprogramowania komputerowego chronionego prawem autorskim w kontekście ulgi IP BOX.



*Życzę Państwu dużo zdrowia
i pożytecznej lektury!*

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

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

Słowa kluczowe: ulga IP BOX, opodatkowanie, oprogramowanie, program komputerowy, prawo autorskie, dochód, kwalifikowane prawa własności intelektualnej, działalność badawczo-rozwojowa, ewidencja, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

OPROGRAMOWANIE KOMPUTEROWE CHRONIONE PRAWEM AUTORSKIM A ULGA IP BOX

W myśl art. 1 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych¹ (dalej: p.a.) przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia. Jednym z przedmiotów tego prawa są programy komputerowe, które podlegają ochronie jak utwory literackie – obejmuje ona wszystkie formy ich wyrażenia, z wyjątkiem idei i zasad stanowiących podstawę jakiegokolwiek elementu tych programów². Preferencyjna stawka opodatkowania w wysokości 5 proc., dotycząca dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP BOX) zostanie zastosowana wobec oprogramowania komputerowego, jeżeli jego wytworzenie, rozszerzenie lub ulepszenie jest rezultatem prac badawczo-rozwojowych. Organy podatkowe zauważają, że w takiej sytuacji autorskiemu prawu do programu komputerowego należy nadać znaczenia funkcjonalne, celowościowe i rozszerzające, w myśl Raportu OECD BEPS Plan Działania Nr 5³.

1. Wprowadzenie

Przedmiotem wydanej 27 lipca 2020 r. przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacji podatkowej było opodatkowanie dochodów z komercjalizacji praw własności intelektualnej⁴ stawką w wysokości 5 proc. Wnioskodawca prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą, płaci w Polsce podatek

liniowy (19 proc.) i osiąga dochody z programowania komputerowego. Jest właścicielem oprogramowania, które wciąż rozwija o nowe funkcjonalności, a które na podstawie umowy zawartej z X spółką z o.o. jest przenoszone na tę spółkę za otrzymywane co miesiąc wynagrodzenie. Wedle tej umowy Wnioskodawca świadczy swoje usługi osobiście, a tworzone przez niego oprogramowanie dotyczy inno-

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1231 z późn. zm.

2 Art. 74, ust. 1 i 2 p.a.

3 Inicjatywa BEPS – ang. *Base Erosion and Profit Shifting*, Działanie nr 5: „Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i rzeczywistej działalności podatników”.

4 Sygn. 0113-KD IPT2-1.4011.309.2020.3.AP.

wacyjnego systemu informatycznego, umożliwiającego firmom pożyczkowym i bankom ocenę wiarygodności i zdolności kredytowej klientów X spółki z o.o. Ponadto, jak wskazał we wniosku, ponosi całkowitą odpowiedzialność za wyniki swoich działań badawczo-rozwojowych. Rozwijając i ulepszając program komputerowy uzyskuje dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

2. Spełnienie przesłanek umożliwiających skorzystanie z preferencyjnej stawki

Wnioskodawca, uzasadniając swoje stanowisko, iż jego działalność badawczo-rozwojowa powinna podlegać uldze IP BOX, odwołał się do warunków określonych w tym względzie w objaśnieniach podatkowych resortu finansów⁵ i stwierdził, że spełnia ona takie przesłanki, jak: twórczość, systematyczność, a także zwiększenie zasobów wiedzy oraz ich wykorzystanie w tworzeniu nowych zastosowań. Wnioskodawca nie powiela obcych patentów i oprogramowań. Wskazał również m.in., że za każdym razem rezultatem jego pracy jest „nowy kod źródłowy, mający indywidualny i twórczy charakter oraz stanowiący niezależną własność intelektualną i podlegający ochronie prawnej na podstawie art. 74 p.a.”.

W trakcie świadczonych przez niego usług programistycznych następuje ulepszenie tworzonego oprogramowania, a „jakakolwiek zmiana w ulepszanym lub modyfikowanym programie komputerowym wiąże się ze zmianami kodów źródłowych i algorytmów, co w konsekwencji prowadzi do powstania odrębnego prawa własności intelektualnej”.

W ww. objaśnieniach resortu finansów zwraca się uwagę, że jeśli podatnicy chcą skorzystać z ulgi IP Box, to muszą prowadzić odrębną ewidencję związaną z wszystkimi operacjami finansowymi, dotyczącymi osiągnięcia dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej⁶. Wnioskodawca poinformował, że prowadził taką ewidencję, umożliwiającą wyodrębnienie poszczególnych praw tego rodzaju oraz ustalenie przychodu, kosztów uzyskania przychodu i dochodu (straty) dotyczących każdego z tych kwalifikowanych praw. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 20 grudnia 2019 r. uznał, że niespełnienie tego warunku wyklucza zastosowanie preferencyjnej 5 proc. stawki podatkowej w przypadku IP BOX⁷.

Autor wniosku zadał pytanie: czy z uwagi na obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. regulacje IP Box i przepisy ustaw podatkowych wykonywana przez niego praca jest działalnością badawczo-rozwojową z odpłatnym przeniesieniem majątkowych praw autorskich oraz czy można zastosować dla dochodu z tejże działalności 5 proc. stawkę opodatkowania w rozliczeniu rocznym PIT? Według jego oceny odpowiedź ze strony fiskusa powinna potwierdzać tę opinię.

3. Oprogramowanie z ochroną jak utwór literacki

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe i zwrócił uwagę, że istotne jest zidentyfikowanie przejawów działalności gospodarczej wnioskodawcy, które można uznać za działalność badawczo-rozwojową, zaś w analizowanym przypadku „oprogramowanie stworzone na rzecz zleceniodawcy ulep-

szy/ulepszyło i rozwinie/rozwinęło działanie starych programów lub też spowoduje/powodowało stworzenie zupełnie nowych funkcjonalności”. Wskazał również, że oprogramowanie definiowane jest jako „ogół informacji w postaci zestawu instrukcji, zaimplementowanych interfejsów i zintegrowanych danych przeznaczonych dla komputera do realizacji wyznaczonych celów”, a wykonywanie zadań przez wnioskodawcę wiąże się z koniecznością nieustannego poszerzania swoich kwalifikacji, ciągłego zdobywania i pogłębiania wiedzy i umiejętności oraz poznawania nowoczesnych narzędzi i technik wytwarzania oprogramowania”.

Dyrektor KIS przywołał też akapit 34 Raportu OECD BEPS Plan Działania Nr 5, w myśl którego „nie tylko program komputerowy chroniony prawem autorskim, ale szerzej oprogramowanie chronione prawem autorskim, może zawierać się w katalogu kwalifikowanych IP jako aktywo funkcjonalnie ekwiwalentne do patentu (...) jest nowatorskie, nieoczywiste i użyteczne, a zatem zasadniczo wynika z innowacyjnej działalności badawczo-rozwojowej, której prowadzenie powinny stymulować przepisy o IP BOX”. Zatem, w ocenie organu podatkowego, „oprogramowanie może być, zgodnie z wykładnią celowościową i kontekstualną (zawartą w Raporcie OECD) uznane za kwalifikowane IP w świetle rozszerzającej wykładni art. 30ca ust. 2 pkt 8 u.p.d.o.f., jeśli jego wytworzenie, rozszerzenie lub ulepszenie jest wynikiem prac badawczo-rozwojowych”. Wnioskodawca, prowadząc odrębną ewidencję zdarzeń dla IP BOX, spełnił też jedną z przesłanek zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej.

5 „Objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z 15 lipca 2019 r., dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej - IP BOX”, publik. 15 lipca 2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-dot-preferencyjnego-opodatkowania-dochodow-wytwarzanych-przez-prawa-wlasnosci-intelektualnej-ip-box>.

6 Por. art. 24e ust. 1 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865) i art. 30cb ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.).

7 Sygn. 0112-KDIL3-3.4011.399.2019.2.IM.



Leszek Dutkiewicz

Dyrektor Biura Russell Bedford Poland Sp. z o.o. w Katowicach. Od 2011 r. związany z Russell Bedford Poland Sp. z o.o. W latach 2008-2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w doradztwie podatkowym i restrukturyzacyjnym, zajmując się kompleksową obsługą klientów, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, cen transferowych oraz postępowań podatkowych, m.in. dotyczących VAT. Uczestniczył w wielu procesach związanych z restrukturyzacją działalności przedsiębiorców działających w polskich i międzynarodowych grupach kapitałowych. Autor i współautor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Doświadczony wykładowca i autor szkoleń z zakresu prawa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada profesjonalne przygotowanie do prowadzenia mediacji gospodarczych.

Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, klauzula obejścia prawa podatkowego, unikanie opodatkowania, Ordynacja podatkowa, prawo podatkowe, korzyść podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

PO CO NAM KLAUZULA GENERALNA OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO?

Stosowanie generalnych klauzul obejścia prawa podatkowego zazwyczaj wiąże się z dość szeroką dyskusją na temat zasadności tego rodzaju rozwiązań w systemie podatkowym. Autorzy przepisów w ustawodawstwach, w których funkcjonuje takie rozwiązanie argumentują, że jest to skuteczne narzędzie, które pozwala administracjom skarbowym walczyć ze skutkami działań podatników zmierzających do unikania zapłaty podatków we właściwej wysokości. Przeciwnicy wskazują, że klauzula jest narzędziem niebezpiecznym w rękach fiskusa, z uwagi na znaczną uznaniowość i duży obszar nadużyć, jakie mogą wystąpić w związku z jej praktycznym stosowaniem. W chwili opracowywania tego tekstu przepisy o klauzuli generalnej obowiązują w Polsce od 2016 r. Jednocześnie Ministerstwo Finansów poszukuje głównego specjalisty ds. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. W niniejszym artykule Autor dokonuje analizy aktualnie obowiązujących przepisów w kontekście przypadków zastosowania klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego, poszukując odpowiedzi na pytanie o rzeczywiste motywacje administracji skarbowej do użycia tego narzędzia.

1. Polska klauzula nie taka nowa

Klauzula obejścia prawa podatkowego nie jest nowym rozwiązaniem w polskim systemie prawa podatkowego, po raz pierwszy została wprowadzona do ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹ (dalej o.p.) ustawą z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych

innych ustaw².

Zgodnie z brzmieniem ówczesnej klauzuli generalnej, stanowiła ona podstawę dla możliwości pominięcia danej czynności dokonanej przez podatnika lub wywiedzenia skutku z innej czynności ustalonej przez organy podatkowe:

¹ T.j. Dz.U. 2020 poz. 1325.

² Dz.U. Nr 169 poz. 1387, dalej: „ustawa o zmianie 2002 r.”.

– „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominą skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści, niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”,

– „jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w par. 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”³.

Jak wskazują komentatorzy legislacji podatkowej, klauzula generalna o tej treści została wprowadzona zgodnie z tendencją kształtującą się w Unii Europejskiej, a jej treść zasadniczo nie odbiegała od standardów obowiązujących w innych państwach⁴. Klauzula w tym brzmieniu obowiązywała dosyć krótko, została ona uznana za niekonstytucyjną wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r.⁵. Trybunał Konstytucyjny uznał, że klauzula ta narusza art. 2 i art. 217 Konstytucji RP, a więc zasadę zaufania do państwa i stanowionego prawa oraz zasadę starannej legislacji. Na skutek tego wyroku w Polsce pojawił się pogląd, że klauzula generalna przeciwko obejściu prawa podatkowego jest *in genere* niedopuszczalna w polskim systemie prawnym. Pogląd ten nie jest jednak uprawniony, a szczególnie powyższy wyrok TK z 2004 r. nie stanowi

uzasadnienia dla przyjęcia takiej argumentacji. W powołanym wyroku TK wprost wskazał, że ogólna norma obejścia prawa podatkowego jest możliwa do wprowadzenia, ale ustawodawca musi w tym przypadku przestrzegać szczególnych wymogów legislacyjnych.

Z uwagi na nasilające się w Polsce zjawisko unikania opodatkowania, prace nad wprowadzeniem nowej klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania trwały nadal w latach 2013-2015. Prowadziła je w tym zakresie Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego. W pierwszej połowie 2016 r. wprowadzono do przepisów o.p. nową klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania wraz z klauzulą nadużycia prawa, odnoszącą się do podatku od towarów i usług⁶. Jednocześnie w tym samym czasie wprowadzana była tak zwana Dyrektywa ATAD⁷, zgodnie z którą państwa członkowskie zostały zobowiązane do wprowadzenia do 2019 r. odpowiednich regulacji dotyczących narzędzi zapobiegających unikaniu opodatkowania.

2. Klauzula, która obowiązuje obecnie

Zapisy o.p., określające aktualną treść klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania, obowiązują od połowy 2016 r., zmodyfikowane zostały na początku 2019 r. Zapisy te znalazły się w Dziale III A *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania* w Rozdziale 1 *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*. Podstawowym przepisem w tym zakresie jest art. 119a, zgodnie z którym „czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej z danych oko-

licznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”. W dalszej części tego przepisu organy podatkowe otrzymały kompetencję, aby skutki podatkowe danej czynności określać na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

Jednym z kluczowych elementów aktualnej klauzuli jest pojęcie sztucznego sposobu działania. Mając na uwadze wcześniejsze przypadki kontroli konstytucyjnej przepisów dotyczących klauzul generalnych, ustawodawca dążył do możliwie precyzyjnego określenia wszystkich sformułowań, na podstawie których oparta jest klauzula. W art. 119c o.p. podjął próbę stworzenia definicji pojęcia sztucznego sposobu działania, przyjmując definicję *a contrario*, w której wskazał, jaki rodzaj działania nie będzie uznany za sztuczny: „nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”.

Dodatkowo, aby wskazać adresatom przepisu pewne przypadki, jakie mogą skutkować uznaniem działań podatkowych za posiadające walor sztuczności,

3 Art. 24b § 1 i 2 ustawy o zmianie 2002 r.

4 Tak m.in. L. Etel [w]: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.

5 Sygn. akt K 4/03, OTK-A 2004/5, poz. 41.

6 Ustawa z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016 poz. 846.

7 Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.Urz. UE L 193, s. 1.

ustawodawca określił katalog sytuacji, których wystąpienie może świadczyć o tym, iż sposób działania podatnika był sztuczny⁸.

Zdaniem Autora samo sformułowanie tej definicji przez wskazanie przypadków działań, które nie spełniają przesłanek objęcia danej sytuacji zakresem definiowanego pojęcia, świadczy o dwóch istotnych aspektach podnoszonych w trakcie dyskusji na temat klauzuli. Po pierwsze świadczy to o tym, jak trudno jest stworzyć spójną, jednoznaczną definicję kluczowych pojęć, na podstawie których mają być podejmowane niebagatelne decyzje co do zastosowania klauzuli. Po drugie, taki opisowy sposób formułowania definicji nie tylko nie wyznacza jednoznacznych ram pojęciowych, ale jeszcze dodatkowo pogłębia wątpliwości co do realnej możliwości określenia przejrzystych zasad rozpoznawania, które działania podatnika mogą być traktowane jako posiadające atrybut sztuczności.

W konsekwencji, skoro w obecnie obowiązującym stanie prawnym, pomimo wieloletnich działań zmierzających do spełnienia wszelkich reguł starannego prawodawstwa, nadal mamy do czynienia z tak nieostrych zapisami, poniekąd naturalnym zjawiskiem są nadal zgłaszane uwagi co do słuszności wprowadze-

nia tej regulacji do porządku prawnego. Część zarzutów formułowanych pod adresem aktualnie obowiązujących przepisów była już przedmiotem rozstrzygnięć sądowych, jednakże jak dotąd składy orzekające nie zdecydowały się na kierowanie wniosków o rozpatrzenie konstytucyjnego charakteru kwestionowanych przepisów. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 30 maja 2018 r. uznał, że przesłanki wskazane w art. 119 o.p. – pomimo użycia przez ustawodawcę dość nieostrych pojęć – są wystarczająco precyzyjne i gwarantują ochronę podatnika przed arbitralnym działaniem organu podatkowego⁹. Bez względu na to, czy zgadzamy się z *ratio legis* wskazywanym przez ustawodawcę, czy też jesteśmy po stronie przeciwników wprowadzania klauzul generalnych, stan rzeczywisty w 2020 r. jest taki, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest elementem polskiego porządku prawnego i zajmując się stosowaniem przepisów prawa podatkowego stajemy przed koniecznością zmierzenia się z jej konsekwencjami.

3. Do czego wykorzystywana jest aktualnie obowiązująca klauzula?

Większość przypadków zastosowania obecnie obowiązującej klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczy postępowań w sprawie wydania opinii zabezpieczających. To w tych postępowaniach dokonywana jest oce-

na, czy w danej sytuacji przedstawionej przez podatnika powinien znaleźć zastosowanie wspomniany art. 119a o.p. Na przykładzie jednego z postępowań, jakie miało swój finał w 2020 r., Autor przedstawia praktyczne problemy, jakie mogą pojawić się w związku z nawet najbardziej rzetelnie przeprowadzoną próbą zastosowania przepisów wprowadzających klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania oraz określających sposób postępowania w sprawie wydawania opinii zabezpieczających.

Wspomniana informacja ukazała się na początku 2020 r. i dotyczy odmowy wydania opinii zabezpieczającej, o której wydanie został złożony wniosek we wrześniu 2016 r.¹⁰. To oznacza, że ponad 3 lata wnioskodawcy oczekiwali na tę informację, która zgodnie z założeniami miała ich chronić przed zastosowaniem klauzuli unikania opodatkowania, aby ostatecznie otrzymać odpowiedź, że zaplanowane przez nich czynności, jakie miały się odbyć jeszcze w 2017 r. nie spełniają kryteriów do wydania opinii zabezpieczającej. Wnioskodawcy zwrócili się do ministra rozwoju i finansów o wydanie opinii zabezpieczającej w związku z planowanymi działaniami restrukturyzacyjnymi, które miały polegać m.in. na przeznaczeniu środków zgromadzonych na kapitale zapasowym na sfinansowanie wydzielenia zorganizowanych części przedsiębiorstwa

8 W art. 119c par. 2 o.p. wskazano, że wystąpienie następujących zjawisk może „w szczególności wskazywać” na ich ocenę jako działania sztuczne:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementów wzajemnie się znośzących lub kompensujących, lub
- 5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub
- 6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- 7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
- 8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.) lub art. 11j ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865).

9 Sygn. akt III SA/Wa 2226/17.

10 Informacja dotycząca odmowy wydania opinii zabezpieczającej z 23 stycznia 2020 r., sygn. DKP3.8011.19.2019.

oraz przekazaniu tych środków do spółki komandytowej powstałej w wyniku przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadziła dotychczas działalność operacyjną.

We wniosku wniesionym wspólnie przez spółki wskazane zostały cele, jakie wnioskodawcy chcieli osiągnąć w związku z planowanymi czynnościami – aspekty podatkowe były jednym z tych celów, ale oprócz nich podano jeszcze dziesięć innych przyczyn, wśród których pojawiały się takie, jak: chęć „odchudzenia” majątku spółki operacyjnej celem skupienia się przez tę spółkę na podstawowej działalności, wyjątkowa funkcja spółki majątkowej działającej jako „quasi-fundusz”, preferowany przez wspólników model sukcesji pokoleniowej czy chęć odformalizowania istniejącego w spółkach kapitałowych procesu wypłaty zysków. Podstawowa korzyść podatkowa miała polegać na braku opodatkowania wartości kapitału zakładowego i zapasowego powstałego w wyniku przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa na spółkę kapitałową, która miała być następnie przekształcona w spółkę komandytową (a zatem niebędącą osobą prawną). Wartość środków zgromadzonych na kapitale zapasowym wynosiła 26 mln zł – wyłączenie tej wartości z podstawy opodatkowania dawałoby zatem wymierną korzyść w podatku dochodowym. Ten cel podatkowy spółka wskazała jako jedną z korzyści, lecz nie jako główną czy wyłączną – z taką oceną sytuacji nie zgodził się SzeF KAS.

Ostatecznie SzeF KAS uznał, że głównym celem przeprowadzenia planowanych czynności było uzyskanie korzyści podatkowej. W opinii organu inne powody i cele przeprowadzenia czynności należało uznać łącznie za co najwyżej niezbyt istotne w porównaniu do możliwości osiągnięcia przedmiotowej korzyści podatkowej, a przeprowadzenie tych czynności spełniało przesłankę sztucz-

nego sposobu działania, o której mowa w art. 119c par. 1 o.p. SzeF KAS wyraził opinię, iż wątpliwe jest, aby wnioskodawcy w ogóle zdecydowali się na przeprowadzenie opisanych czynności, gdyby nie mieli możliwości osiągnięcia korzyści podatkowej.

Jaki wniosek wypływa z całej tej sytuacji, czy SzeF KAS miał prawo wydać taką informację – jak najbardziej, przepisy dotyczące wydawania opinii zabezpieczających upoważniają organy do szczegółowego badania przedstawionego w opinii stanu faktycznego i planowanych działań pod względem przesłanek sztucznego działania w kierunku osiągnięcia korzyści podatkowych. Uwagę jednak zwraca czas, jaki upłynął od momentu złożenia wniosku do otrzymania ostatecznej odpowiedzi SzeFa KAS. Trzeba jednak też zauważyć, że w trakcie ubiegania się o wydanie opinii zabezpieczającej wnioskodawcy wnosili skargi do sądów administracyjnych, czego efektem były orzeczenia: WSA w Warszawie z 8 czerwca 2018 r. oraz NSA z 31 stycznia 2019 r. Nadal jednak okres, jaki upłynął między wydaniem wyroku NSA (styczeń 2019 r.) a otrzymaniem opinii wynosi praktycznie rok. Z perspektywy rzeczywistości obrotu gospodarczego to długo, oczywiście w trakcie całego postępowania, widząc w jakim kierunku rozwija się stanowisko organu podatkowego, wnioskodawcy mogli już podejmować pewne działania, niemniej jednak z perspektywy podatników, którzy rozważają możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej, przebieg tej procedury może działać w sposób zniechęcający do złożenia wniosku.

Z pewnością podatnicy będą brali pod uwagę zarówno ryzyko uzyskania odpowiedzi odmownej, jak też przedłużający się czas trwania całej procedury, co oznacza nie tylko niepewność co do rezultatu, ale także dodatkowe koszty. Z drugiej

strony fakt nieotrzymania opinii zabezpieczającej w danym stanie faktycznym, który został dość precyzyjnie i wyczerpująco przedstawiony w trakcie całego postępowania, także może stanowić cenną wskazówkę dla podatników – jest to sygnał, który może świadczyć o tym, że zachowania zbliżone do przedstawionego we wniosku mogą być w przyszłości kwestionowane przez organy podatkowe.

Dążąc do zapewnienia możliwie obiektywnego przedstawienia informacji należy wskazać, że nie wszystkie przypadki wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej kończą się odmową oraz nie wszystkie postępowania trwają tak długo, jak w opisanym powyżej przypadku.

W ślad za statystykami dostępnymi na rządowych stronach Ministerstwa Finansów od początku obowiązywania aktualnych przepisów o klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania, warto nadmienić, że wydano dziewięć pozytywnych opinii zabezpieczających i również w dziewięciu przypadkach odmówiono wydania opinii zabezpieczającej; w odniesieniu do poszczególnych lat są to następujące dane:

1. 2020 r. (pierwsza połowa): liczba wydanych pozytywnych opinii – 4, odmowy – 6.
2. 2019 r.: liczba wydanych pozytywnych opinii: 4, odmowy – 1.
3. 2018 r.: liczba wydanych pozytywnych opinii: 1, odmowy – 0.
4. 2017 r.: liczba wydanych pozytywnych opinii: 0, odmowy – 2.

Biorąc pod uwagę czas trwania oraz intensywność dyskusji na temat przepisów wprowadzających klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania, liczba ta wydaje się bardzo niewielka. Być może jednak jesteśmy dopiero w początkowej fazie rozwijają-

cego się systemu instytucjonalnej oceny „sztuczności” działań podatników i nadchodzące lata przyniosą znaczną liczbę opinii zabezpieczających oraz postępowań podatkowych, w których klauzula spełniać będzie istotną rolę. Świadczyć o tym może choćby fakt rozbudowy personalnej zespołu dedykowanego tematyce przeciwdziałaniu opodatkowaniu, choć zespół taki wcale nie musi zajmować się wyłącznie kwestiami związanymi bezpośrednio ze stosowaniem klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto warto zwrócić uwagę na fakt, iż cały czas trwają prace legislacyjne zmierzające do modyfikacji przepisów definiujących samą klauzulę oraz sposób postępowania w przypadku jej zastosowania. W takim wypadku jest to najlepszy moment na to, aby uważnie śledzić działania zarówno legislacyjne ze strony ustawodawcy, jak i faktyczne ze strony przedstawicieli KAS, którzy prowadzą postępowania dotyczące m.in. wydawania opinii zabezpieczających. Aktywny, merytoryczny udział przedstawicieli podatników, biznesu, nauki może stanowić istotny wkład do rozwoju praktyki stosowania klauzuli generalnej, która może przesądzić o jej kierunku na wiele kolejnych lat.

4. Podsumowanie

Tak jak wskazano we wstępie do niniejszego artykułu, celem tego opracowania nie jest ocena, czy wprowadzenie klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce jest słusznym posunięciem ustawodawcy. Klauzula obowiązuje i wszystko wskazuje na to, że stanie się trwałym elementem polskiego systemu prawa podatkowego. Przedstawiając tematykę klauzuli generalnej oraz pierwszych, powoli pojawiających się rozstrzygnięć w sprawie wydania opinii

zabezpieczających należy zwrócić uwagę na fakt, iż jest to rozwiązanie, wokół którego toczy się bardzo rozległa dyskusja od niemal 20 lat, a jednocześnie przypadki jego zastosowania są nieliczne i tak naprawdę niezbyt istotne w skutkach. Skoro bowiem skutkiem uznania danej czynności za sztuczną, zmierzającą wyłącznie do uzyskania korzyści podatkowej jest fakt, iż zainteresowany podatnik nie otrzymuje opinii zabezpieczającej, to oznacza, że najprawdopodobniej nie skorzysta on z rozwiązania, jakie przedstawił do konsultacji z administracją skarbową.

Szkodliwym zjawiskiem w ocenie Autora są te przypadki, w których czas oczekiwania na opinię zabezpieczającą jest ekstremalnie długi – tak jak miało to miejsce w przykładzie powołanym w niniejszym artykule. Oznacza to wspomnianą niepewność ze strony podatnika, którą jednak w jakimś stopniu można ograniczyć¹¹, ale przede wszystkim oznacza, że temat klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania stał się w pewnym zakresie „kukułczym jajem”, które przrzucane jest pomiędzy organami KAS a sądami. Jednakże wcale nie oznacza to braku dobrej woli co do wydania wiążących decyzji w sprawie zastosowania klauzuli, a zdaniem Autora wskazuje, jak trudnym zagadnieniem jest praktyczne zastosowanie tego narzędzia. W ocenie Autora opracowania modyfikacja istniejących rozwiązań w zakresie przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania jest zjawiskiem koniecznym i nieuniknionym. Zmieniają się przepisy prawa materialnego, zmieniają się schematy działania nieuczciwych podatników, a zatem administracje skarbowe chcąc zapewnić rzetelne i uczciwe procesy w zakresie

poboru podatków i weryfikacji tego systemu, muszą dostosowywać narzędzia do zmieniających się potrzeb.

Jednocześnie, biorąc pod uwagę wszystkie fakty dotyczące wprowadzenia i stosowania klauzuli generalnej można obecnie stwierdzić, że narzędzie to, jak dotąd, niemal w ogóle nie jest wykorzystywane w tym celu (od momentu wejścia w życie klauzuli w 2016 r. do dzisiaj). W tym samym czasie skuteczność działań KAS w zakresie ścigalności podatków wzrosła znacząco.

Ostatecznie zatem Autor skłania się ku stwierdzeniu, że klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce nie jest niezbędnym narzędziem dla przeciwdziałania opodatkowaniu w Polsce. Biorąc pod uwagę szeroki wachlarz narzędzi legislacyjnych i faktycznych, jakimi dysponuje KAS w 2020 r., w tym narzędzi pozwalających na automatyczną weryfikację danych wpływających od podatników (m.in. JPK, STIR, analizy big data) można zauważyć, że rywalizacja administracji skarbowej z nieuczciwymi podatnikami odbywa się w tym momencie na zupełnie innej arenie, na której decydujące znaczenie ma szybkość wymiany i analizy danych oraz odpowiedzialne i konsekwentne wdrażanie właściwych narzędzi informatycznych. W tych obszarach powinien koncentrować się rozwój narzędzi w najbliższych latach.

Klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania jest rozwiązaniem interesującym z legislacyjnego punktu widzenia i może stanowić wsparcie w walce z unikaniem opodatkowania, jednak jej stosowanie powinno się odbywać po pierwsze w innym obszarze, czyli na przedpolu działań, na etapie, kiedy

¹¹ Na marginesie warto wspomnieć, że w przypadku tak przewlekłego postępowania oraz wyraźnego sporu z KAS mało prawdopodobne jest, aby podatnik jednocześnie nie podejmował innych, alternatywnych działań zmierzających do osiągnięcia zamierzonego biznesowego celu w bieżącej działalności gospodarczej, przy czym te inne, alternatywne działania najprawdopodobniej nie będą obciążone tak istotnymi wątpliwościami co do bezpieczeństwa podatkowego jak te działania, które stały się przedmiotem wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.

te działania są planowane, po drugie – wyłącznie w wyjątkowych przypadkach, których (ze względu na ich innowacyjność, brak punktu odniesienia) nie da się

przeanalizować inaczej niż przez odwołanie się do takich kategorii jak „sztuczny charakter działań podatnika”. Jeżeli sprawy potoczą się w tym kierunku, to

być może wkrótce dyskusja na temat obecności klauzuli generalnej w przepisach polskiego prawa podatkowego straci na intensywności.

Summary

Leszek Dutkiewicz

Do we need a General Anti-Avoidance Rules in Polish tax law and for what purpose?

The use of general tax circumvention clauses usually involves a fairly wide discussion on the legitimacy of using such solutions in the tax system. The authors of the legislation in which this solution is in place argue that it is an effective tool that allows tax administrations to combat the effects of taxpayers' actions aimed at avoiding the payment of taxes in the correct amount. The opponents point out that the clause is a dangerous tool in the hands of the tax authorities, due to the considerable discretion and the wide area of abuse that may occur in connection with the practical application of the general clause.

At the time of writing this text, the provisions on the general clause have been in force in Poland since 2016. At the same time, the Ministry of Finance is looking for a chief specialist in counteracting tax avoidance. In this article, the author analyzes the provisions currently in force in the context of the application of the general tax circumvention clause, looking for an answer to the question about the real incentives of the tax administration to use this tool.

The author's final conclusions indicate that the GAAR clause is not a necessary tool in the Polish tax law system, although the author does not question its usefulness in certain situations.



Patrycja Mikuła

Doradca podatkowy, specjalizujący się w podatku dochodowym, z uwzględnieniem dokumentacji cen transferowych, autorka licznych publikacji prasowych. Od niemal 15 lat zajmuje się doradztwem w zakresie podatków oraz rachunkowości. Prowadzi szkolenia w zakresie prawa bilansowego i podatkowego, z uwzględnieniem problematyki podatku dochodowego, prawa pracy i VAT. Doświadczenie zawodowe zdobyła jako pracownik międzynarodowych spółek doradztwa podatkowego. Posiada wieloletnie doświadczenie w pracy w dziale księgowości w spółkach z kapitałem zagranicznym.

Słowa kluczowe: podatki, podatek, podatek dochodowy, opodatkowanie, wynagrodzenia, cudzoziemcy, rezydenci, nierezydenci, centrum interesów osobistych, centrum interesów gospodarczych, certyfikat rezydencji podatkowej, Modelowa Konwencja OECD, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

INSTRUKCJA OPODATKOWANIA WYNAGRODZEŃ CUDZOZIEMCÓW

Podstawowym kryterium powstania obowiązku podatkowego w Polsce jest miejsce zamieszkania podatnika. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium RP, zgodnie z art. 3 ust. 1a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (dalej: u.p.d.o.f.) uważa się osobę fizyczną, która: 1) posiada na terytorium RP centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub 2) przebywa na terytorium RP dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Przywołany przepis stosuje się z uwzględnieniem właściwej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (dalej: UPO), której stroną jest Polska (art. 4a u.p.d.o.f.).

1. Komentarz

1.1. Obowiązek podatkowy

W przepisach u.p.d.o.f. nie ma szczegółowej definicji „centrum interesów osobistych” i „centrum interesów gospodarczych”. Poniższe unormowania wynikają z zapisów Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku² (zwanej dalej Modelową Konwencją OECD), umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i ukształtowanego orzecznictwa. Definicję „centrum interesów osobistych” i „centrum interesów gospodar-

czych” przedstawił np. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 9 października 2018 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 października 2018 r.³

Dokonując ustaleń w zakresie centrum interesów gospodarczych należy uwzględnić miejsce prowadzenia działalności zarobkowej, źródła dochodów, posiadane inwestycje, majątek nieruchomy i ruchomy, polisy ubezpieczeniowe, zaciągnięte kredyty, konta bankowe itd. Przez „centrum interesów osobistych” należy rozu-

¹ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.).

² Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 21 November 2017, OECD publishing, publ. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page5.

³ Sygn. 0112-KDIL3-2.4011.320.2018.1.JK, Legalis.

mieć wszelkie powiązania rodzinne, tzn. ognisko domowe, aktywność społeczną, polityczną, kulturalną, obywatelską, przynależność do organizacji/klubów, uprawiane hobby itp. Z kolei „centrum interesów gospodarczych” to przede wszystkim miejsce prowadzenia działalności zarobkowej, źródła dochodów, posiadane inwestycje, majątek nieruchomości i ruchomy, polisy ubezpieczeniowe, zaciągnięte kredyty, konta bankowe itd.

Z kolei art. 4 komentarza do Modelowej Konwencji OECD wskazuje, iż przy ustalaniu ośrodka interesów życiowych należy uwzględnić wszystkie możliwe okoliczności, jakie mogą mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia, z którym państwem dana osoba ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (przykładowo: rodzinne i towarzyskie powiązania danej osoby, wykonywane zajęcia, miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejsce, z którego dana osoba zarządza swoim majątkiem, oraz wszelkiego rodzaju inna działalność, w tym polityczna i kulturalna). Przy rozpatrywaniu kryterium „pobytu w Polsce dłużej niż 183 dni w roku podatkowym” dokonuje się zliczenia dni faktycznej obecności podatnika w Polsce.

Przepisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania doprecyzowują sposób obliczenia wymaganych 183 dni pobytu w danym państwie. Wy różnić można dwa sposoby obliczania tego czasu pobytu:

- 1) łącznie 183 dni w czasie dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym,
- 2) w czasie jednego lub kilku okresów, nieprzekraczających łącznie 183 dni w danym roku podatkowym.

Przykład

Pracownik oddelegowany do pracy w Niemczech przebywał tam od 1 października 2018 r. do 31 maja 2019 r., tj. przez 80 dni w 2018 r. i przez 110 dni w 2019 r. Łączny okres pobytu w Niemczech wyniósł 190 dni. W tym przypadku wynagrodzenie pracownika za pracę w Niemczech, zarówno za 2018 r., jak i za 2019 r., powinno być opodatkowane w tym kraju. Okres pobytu rozpoczynający się w 2018 r. i kończący się w 2019 r. przekroczył łącznie 183 dni, a oba pobyty mieściły się w 12-miesięcznym okresie, rozpoczynającym się w październiku 2018 r. i kończącym się we wrześniu 2019 r.

Zgodnie z komentarzem do Modelowej Konwencji OECD, obliczanie długości pobytu w danym państwie jest dokonywane przez stosowanie metody opartej na „dniach fizycznej obecności”. Nie wlicza się do nich dni, w których podatnik przebywał za granicą. Do dni pobytu za granicą wlicza się dzień wyjazdu z Polski i przyjazdu do kraju, a ponadto soboty i niedziele, święta narodowe, urlopy przed, w czasie i po zakończeniu działalności, krótkie przerwy (szkolenia, strajki, zamknięcie przedsiębiorstwa, opóźnienie dostaw), dni choroby (z wyjątkiem zdarzeń uniemożliwiających wyjazd osobie, która w danym przypadku mogłaby uzyskać zwolnienie podatkowe) oraz dni zajęte z powodu śmierci w rodzinie lub choroby w rodzinie.

Ważne: co do zasady, ustalenia czy obcokrajowiec przebywa w Polsce dłużej niż 183 dni w danym roku, należy dokonywać odrębnie w każdym roku podatkowym.

Jeżeli w rozumieniu przepisów obu umawiających się państw osoba ma miejsce zamieszkania w obu państwach, wówczas jej miejsce zamieszkania określa się zgodnie z następującymi zasadami, określonymi w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania:

1) osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania. Jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu państwach, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym państwie, z którym ma ona ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);

2) jeżeli nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych, albo jeśli nie posiada ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z państw, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, w którym zwykle przebywa;

3) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obu państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, którego jest obywatelem;

4) jeżeli osoba jest obywatelem obydwu państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy państw rozstrzygną sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

Przykład

Pan Jan posiada obywatelstwo zarówno polskie, jak i niemieckie. Jako emeryt mieszka w obu krajach w swoich domach przez porównywalny okres. Pan Jan nie ma rodziny. O miejscu jego rezydencji podatkowej rozstrzyga zatem wzajemne porozumienie pomiędzy Polską a Niemcami.

1.2. Certyfikat rezydencji podatkowej

Zgodnie z art. 5a pkt 21 u.p.d.o.f. certyfikat rezydencji oznacza zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa – miejsca siedziby podatnika.

W przypadku gdy miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji zawierającym okres ważności, płatnik uwzględnia ten certyfikat w odniesieniu do płatności dokonanych w tym okresie. Gdy miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu ważności, a wskazującym rok podatkowy zagranicznego kontrahenta – płatnik uwzględnia ten certyfikat w odniesieniu do płatności dokonanych w okresie 12 miesięcy od dnia wydania certyfikatu.

Nie ma uniwersalnego wzoru certyfikatu rezydencji podatkowej. Każde państwo określa własne wymogi co do wydania i wzoru certyfikatu poświadczającego właściwą rezydencję podatkową. Takie stanowisko zaprezentował Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 12 czerwca 2008 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z 12 czerwca 2008 r.⁴

„Definicja rezydencji w międzynarodowym prawie podatkowym wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania od dochodu i majątku. Ponieważ umowy te nie określają obowiązującej formy zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedziby, certyfikat rezydencji nie zawsze wydawany jest na sformalizowanym druku, jak również nie musi wprost zawierać nazwy „certyfikat rezydencji”. Z treści tychże przepisów wynika, że certyfikat rezydencji powinien spełniać przynajmniej następujące warunki: zostać wydany przez właściwą administrację podatkową, określać miejsce rezydencji (mie-

sce zamieszkania bądź siedziby) podatnika dla celów podatkowych, zawierać datę wydania certyfikatu i/lub datę, na jaką potwierdzana jest rezydencja podatkowa.

Zatem każde zaświadczenie wydane przez właściwą władzę podatkową (aktualne na dzień wypłaty), które potwierdza posiadanie przez dany podmiot rezydencji podatkowej tego państwa – jest wystarczające. (...) Zrozumiałym jest fakt braku określenia formy certyfikatu rezydencji, ponieważ nie sposób uregulować w polskim prawie podatkowym kwestii związanych z wydawaniem dokumentów urzędowych przez zagraniczne administracje podatkowe”.

1.3. Zakres opodatkowania w Polsce przychodów nierezydentów

Osoby fizyczne, które nie mają na terytorium RP miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów osiąganych na terytorium RP, a w szczególności z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium RP na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium RP, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium RP,
- 4) położonej na terytorium RP nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

Stosownie do art. 4a u.p.d.o.f. przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b u.p.d.o.f. stosuje

się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska⁵.

Poniżej przedstawiono zagadnienia na podstawie umowy z 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku⁶ (zwaną dalej UPO PL-RFN).

1.3.1. Umowa o pracę

Na podstawie art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f. za dochody (przychody) osiągane na terytorium RP uważa się m.in. dochody (przychody) z pracy wykonywanej na terytorium RP na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia. Zatrudnienie cudzoziemca na terenie Polski w ramach stosunku pracy rozlicza się analogicznie jak pracownika polskiego – jedynym odstępstwem jest konieczność złożenia deklaracji podatkowych do urzędu skarbowego właściwego dla osób zagranicznych. Zgodnie z art. 15 ust. 1 UPO PL-RFN płace i podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Niemczech otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w Niemczech, chyba że praca najemna wykonywana jest w drugim państwie (Polsce). Jeżeli praca jest tak wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim państwie (Polsce).

Wynagrodzenie osoby mającej miejsce zamieszkania w Niemczech otrzymywane za pracę najemną wykonywaną w drugim państwie (Polsce) będzie pod-

4 Sygn. ITPB3/423-211/08/AM, Legalis.

5 Wykaz zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania udostępniony został przez MF pod adresem: <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwójnego-opodatkowania/> (dostęp: 25 maja 2020 r.).

6 Dz.U. 2005 Nr 12 poz. 90.

legało opodatkowaniu tylko w Niemczech, jeżeli zostaną spełnione łącznie trzy warunki:

1) pracownik przebywa w drugim państwie (Polsce) przez okres lub okresy nie przekraczające łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym, i

2) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim państwie (Polsce), i

3) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład, który pracodawca posiada w drugim państwie (Polsce). Jeżeli nie zostanie spełniony jeden lub więcej z powyższych warunków, wynagrodzenie pracownika będzie podlegało opodatkowaniu w tym kraju, w którym wykonuje pracę (Polsce).

W przypadku gdy wynagrodzenie pracownika określone zostało w walucie obcej, przelicza się je na złote polskie według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu (art. 11a u.p.d.o.f.).

Przykład

Spółka z siedzibą w Szczecinie zatrudniła pana Hansa Muellera na podstawie umowy o pracę z wynagrodzeniem netto 5 000 euro. W celu dokonania wypłaty do przeliczenia na złote polskie kosztów z tego tytułu należy zastosować kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu związanego z wypłatą pracownikowi wynagrodzenia w walucie

obcej (tj. kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego, poprzedzającego dzień sporządzenia listy płac).

Takie stanowisko zajął Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 8 września 2010 r.⁷: „Zatrudnienie obcokrajowca w RP na podstawie umowy o pracę powoduje konieczność opodatkowania osiągniętego przychodu w Polsce niezależnie od tego, czy cudzoziemiec jest polskim rezydentem, czy nie jest. Co do konieczności uiszczania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne w przypadku obcokrajowców zatrudnianych w ramach umowy o pracę, wypowiedział się w interpretacji indywidualnej z 23 marca 2018 r. Oddział ZUS w Gdańsku”.

Interpretacja indywidualna ZUS Oddział w Gdańsku z 23 marca 2018 r.⁸

„W sytuacji, gdy polski pracodawca zawiera umowę o pracę z cudzoziemcem, któremu w umowie określono miejsce wykonywania pracy na terenie Polski, i pracownik ten świadczy pracę na obszarze Polski, w odniesieniu do tego pracownika istnieje obowiązek ubezpieczeń ZUS w Polsce, bez względu na posiadane przez niego obywatelstwo”.

Przykład

Pani Rebecca Schoen zatrudniona jest jako asystentka zarządu w polskiej spółce, z wynagrodzeniem miesięcznym brutto wynoszącym 9 600 zł. Lista płac pani Rebeki z obciążeniami wyglądać będzie następująco:

Wynagrodzenie brutto: 9 600 zł.

Składki na ubezpieczenie społeczne: 1 316,16 zł.

Podstawa wymiaru składki na ubezpie-

czenie zdrowotne: 8 283,84 zł.

Składka na ubezpieczenie zdrowotne: (9%): 745,55 zł.

Składka na ubezpieczenie zdrowotne, podlegająca odliczeniu od podatku (7,75%): 642 zł.

Koszty uzyskania przychodu: 250 zł.

Podstawa obliczenia zaliczki na podatek dochodowy: 8 034 zł.

Zaliczka na podatek dochodowy (17%): 1 322,02 zł.

Należna zaliczka na podatek dochodowy: 680 zł.

Wynagrodzenie netto: 6 858,29 zł.

Obowiązkowi ubezpieczeń ZUS w Polsce nie podlegają pracownicy – cudzoziemcy, zatrudnieni przez polskie podmioty, których miejsce wykonywania pracy zostało określone w umowie o pracę poza granicami Polski i którzy wyłącznie tam świadczą pracę. Tak wypowiedział się Oddział ZUS w Lublinie w interpretacji indywidualnej z 25 listopada 2015 r.

Interpretacja indywidualna Oddziału ZUS w Lublinie z 25 listopada 2015 r.⁹

Polskim przepisom o ubezpieczeniach społecznych nie podlegają również cudzoziemcy zatrudnieni wprawdzie przez polskie podmioty, ale miejsce wykonywania ich pracy określono w umowie o pracę poza granicami Polski. Jeśli miejsce pracy zostało określone za granicą i tam praca jest wykonywana, zatrudniony cudzoziemiec nie jest pracownikiem na obszarze Polski.

Spółka, jako płatnik podatku dochodowego z tytułu wynagrodzenia z umowy o pracę wypłacanego obcokrajowcowi, zobligowana jest – w myśl art. 31 u.p.d.o.f.

7 Sygn. IPPB5/423-343/10-5/IŚ, Legalis.

8 Sygn. DI/100000/43/123/2018.

9 Sygn. WPI/200000/43/1294/2015.

– do poboru i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy. Wysokość zaliczki ustalana jest zgodnie z art. 32 u.p.d.o.f., który nie różnicuje osób zamieszkujących w Polsce i za granicą. Na płatniku ciąży ponadto obowiązek sporządzenia i przesłania w formie elektronicznej do końca stycznia kolejnego roku podatkowego deklaracji PIT-4R oraz PIT-11. Informację PIT-11 pracodawca zobowiązany jest przekazać pracownikowi do końca lutego kolejnego roku.

1.3.2. Umowy-zlecenie i o dzieło

Przychody z umów-zleceń bądź umów o dzieło uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, w świetle u.p.d.o.f. traktowane są jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Sposób opodatkowania przychodów z działalności wykonywanej osobiście uzależniony jest od statusu cudzoziemca: czy jest on polskim rezydentem, czy nie jest.

W sytuacji gdy obcokrajowiec jest polskim rezydentem, podmiot zlecający zobowiązany jest dokonać jego rozliczenia podatkowego na takich samych zasadach jak w przypadku zatrudnienia obywatela Polski. Wysokość stawki podatkowej w przypadku nierezydentów wynosi 20% (zgodnie z art. 29 u.p.d.o.f.). Powyższą zasadę stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej UPO lub nieopobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania

podatnika uzyskany od niego certyfikatem rezydencji.

Określenie rezydencji podatkowej dopuszczalne jest również przez złożenie oświadczenia przez osobę zatrudnianą. Płatnik w celu ustalenia rezydencji podatkowej zleceniobiorcy-cudzoziemca może posłużyć się oświadczeniem złożonym przez zleceniobiorcę, co potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 19 lipca 2019 r.¹⁰. Pobrany przez płatnika podatek w wysokości 20% lub wg stawki właściwej wynikającej z UPO zgodnie z art. 42 ust. 1 u.p.d.o.f. odprowadzany jest do urzędu skarbowego do 20. dnia kolejnego miesiąca po miesiącu, w którym doszło do wypłaty wynagrodzenia.

W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania kwestię opodatkowania umów-zleceń lub o dzieło należy weryfikować w kontekście tzw. wolnych zawodów. Zgodnie z art. 14 UPO PL-RN dochód, który osoba mająca miejsce zamieszkania w Niemczech osiąga z wykonywanego wolnego zawodu albo z innej działalności o samodzielnym charakterze, podlega opodatkowaniu tylko w Niemczech, chyba że osoba ta dysponuje stałą placówką w Polsce w celu wykonywania swej działalności. Jeżeli dysponuje ona taką stałą placówką, wówczas dochód może być opodatkowany w Polsce, jednak tylko w takim zakresie, w jakim może być przypisany tej stałej placówce. Określenie „wolny zawód” obejmuje w szczególności samodzielnie wykonywaną działalność naukową, literacką, artystyczną, wychowawczą lub edukacyjną, jak również samodzielnie wykonywaną działalność lekarzy, adwokatów i radców prawnych, inżynierów, architektów, dentystów, doradców podatkowych i biegłych rewidentów. W kategorii tej, w przypadku braku odmiennych uregulowań w umo-

wach o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy również uwzględnić umowy zlecenia czy umowy o dzieło.

Płatnik do końca stycznia kolejnego roku zobowiązany jest złożyć deklarację PIT-8AR, a w przypadku zaprzestania działalności przez płatnika przed tym terminem – do dnia zaprzestania tej działalności. Do końca stycznia kolejnego roku spółka powinna złożyć w formie elektronicznej deklarację IFT-1R. Urzędem właściwym do przesłania IFT-1R jest urząd skarbowy właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Spółka zobowiązana jest przekazać obcokrajowcowi niebędącemu rezydentem polskim, zatrudnionemu na podstawie umowy-zlecenia lub umowy o dzieło, IFT-1R w terminie do końca lutego następnego roku. Termin przesłania deklaracji IFT-R na wniosek podatnika mija w terminie 14 dni od dnia złożenia wniosku.

Równocześnie wskazać należy, iż zgodnie z przepisami ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹¹ oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹², osoby fizyczne, które na obszarze RP wykonują pracę m.in. na podstawie umowy-zlecenia, co do zasady podlegają dobrowolnemu ubezpieczeniu chorobowemu oraz obowiązkowemu ubezpieczeniu emerytalnemu, rentowemu, wypadkowemu i zdrowotnemu.

Umowa o dzieło nie stanowi tytułu do objęcia jej ubezpieczeniem społecznym i zdrowotnym, z wyjątkiem sytuacji, gdy czynności wykonywane w jej ramach są wykonywane na rzecz pracodawcy lub została ona zawarta z pracodawcą.

Poniżej przedstawiono zestawienie zróżnicowania wynagrodzeń w zależności od statusu obcokrajowca i przedłożo-

¹⁰ Sygn. 0114-KDIP3-3.4011.231.2019.1.JK2, Legalis.

¹¹ T.j. Dz.U. 2020 poz. 266.

¹² Dz.U. 2019 poz. 1373.

nych dokumentów. Przyjęto założenie, iż obcokrajowiec podlega w Polsce tylko obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym i zdrowotnemu. Równocześnie w okresie wykonywania umowy-zlecenia w Polsce właściwe dla obywatela Niemiec nie będzie niemieckie ustawodawstwo z zakresu zabezpieczenia społecznego (w kontekście art. 11 ust. 1 roz-

porządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 883/2004 z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego)¹³.

Poniższe wyliczenia (dane w zł) dotyczą trzech wariantów:

1) obywatel Niemiec będący rezydentem

w Polsce,

2) obywatel Niemiec będący nierezydentem w Polsce, który nie przedłożył certyfikatu rezydencji podatkowej,

3) obywatel Niemiec będący nierezydentem w Polsce, który przedłożył certyfikat rezydencji podatkowej.

	Rezydent	Nierezydent	Nierezydent
certyfikat rezydencji podatkowej	nie dotyczy	nie posiada	posiada
wynagrodzenie brutto	2 000,00	2 000,00	2 000,00
składka na ubezpieczenie emerytalne (9,76%)	195,20	195,20	195,20
składka na ubezpieczenie rentowe (1,5%)	30,00	30,00	30,00
podstawa wymiaru składki zdrowotnej	1 774,80	1 774,80	1 774,80
koszty uzyskania przychodu (20%)	354,96	-	-
podstawa opodatkowania	1 420,00	2 000,00	-
naliczony podatek 17%* II 20%**	241,40	400,00	-
składka na ubezpieczenie zdrowotne (9%)	159,73	159,73	159,73
składka na ubezpieczenie zdrowotne (7,75%)	137,55	-	-
podatek do urzędu skarbowego	104,00	400,00	podlega opodatkowaniu w Niemczech
wynagrodzenie netto	1 511,07	1 215,07	1 615,07

* W przypadku rezydenta ma zastosowanie skala podatkowa, tj. stawka 17 lub 32%.

** W przypadku nierezydenta ma zastosowanie zryczałtowany podatek dochodowy, wynoszący 20%.

1.3.3. Członkowie zarządu i rad nadzorczych

Wynagrodzenia i inne świadczenia uzyskane przez osoby zasiadające w zarządach i radach nadzorczych zalicza się do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f. Przychodem członka zarządu lub rady nadzorczej są również nieodpłatne świadczenia otrzymane w związku z pełnioną funkcją, przykładowo wynajmowane mieszkanie czy ubezpieczenie medyczne. Takie stanowisko

przedstawił Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 10 kwietnia 2018 r.¹⁴. W przypadku wypłaty wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu i rady nadzorczej przez obcokrajowca podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce (poniżej 183 dni lub nieposiadającego centrum interesów osobistych) spółka zobowiązana jest do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 20% (zgodnie z art. 29 ust. 1 u.p.d.o.f.). Należy jednak pamiętać o tym, że art. 29 ust. 1 u.p.d.o.f. stosuje

się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zatem odstępstwo od obowiązku poboru podatku lub zastosowanie niższego podatku może mieć miejsce wtedy, gdy inaczej stanowi w tym zakresie UPO podpisana z państwem, w którym usługodawca ma miejsce zamieszkania.

Spółka dokonująca wypłaty wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji osobie zagranicznej wstępuje w rolę płatnika. Zobowiązana jest do pobrania i uiszczenia zryczałtowanego podatku dochodo-

10 Sygn. 0114-KDIP3-3.4011.231.2019.1.JK2, Legalis.

11 T.j. Dz.U. 2020 poz. 266.

12 Dz.U. 2019 poz. 1373.

13 Dz.Urz. UE L 166 z 2004 r.

14 Sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.114.2018.1.PR, Legalis.

wego zgodnie z art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. W sytuacji gdy cudzoziemiec przedłoży certyfikat rezydencji, należy odwołać się do art. 16 UPO PL-RFN, zgodnie z którym wynagrodzenia członków rady nadzorczej lub zarządu i inne podobne płatności, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Niemczech otrzymuje z tytułu członkostwa w radzie nadzorczej lub zarządzie spółki mającej siedzibę w Polsce, mogą być opodatkowane w Polsce. Uposażenia, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Niemczech otrzymuje z tytułu pełnienia obowiązków pełnomocnika spółki mającej siedzibę w Polsce, mogą być opodatkowane w Polsce.

Użycie w art. 16 UPO PL-RFN sformułowania „mogą być opodatkowane” oznacza, że wynagrodzenia i podobne płatności będą zawsze opodatkowane w Polsce, o ile polskie ustawy podatkowe przewidują ich opodatkowanie.

Przykład

Pan Jan jest rezydentem Niemiec. Raz w miesiącu przyjeżdża do Polski na spotkania rady nadzorczej spółki X, pozostałe prace wykonuje zdalnie na terytorium Niemiec. Z tytułu pełnienia funkcji członka rady nadzorczej w spółce X otrzymuje wynagrodzenie w wysokości 6 000 zł brutto. Z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych pan Jan objęty jest składkami w Niemczech. Spółka X, dokonując wypłaty wynagrodzenia dla pana Jana, zobowiązana jest pobrać zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 20%. Wynagrodzenie będzie więc obliczone następująco:

Wynagrodzenie brutto: 6 000 zł.

Podatek zryczałtowany 20%: 1 200 zł.

Wynagrodzenie netto: 4 800 zł.

Komentarz do Modelowej Konwencji OECD wskazuje, jakiego rodzaju świadczenia powinny być objęte zakresem przepisu dotyczącego opodatkowania wynagrodzeń osób zarządzających lub nadzorujących spółkę.

Komentarz do art. 10 Modelowej Konwencji OECD

Określenie „wynagrodzenia i inne podobne wypłaty” obejmuje także świadczenia w naturze otrzymywane przez osobę z tytułu członkostwa w zarządzie lub radzie nadzorczej spółki (na przykład pracownicze opcje giełdowe, korzystanie z mieszkania, samochodu, usług lekarskich, ubezpieczenia na życie lub członkostwa w klubie).

Płatnik zobowiązany jest wpłacić zryczałtowany podatek do urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną – według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby. Ponadto na płatniku ciąży obowiązek złożenia do końca stycznia następnego roku podatkowego do urzędu skarbowego deklaracji PIT-8AR, a w przypadku zaprzestania działalności przez płatnika przed tym terminem – do dnia zaprzestania tej działalności. Do końca stycznia kolejnego roku spółka powinna złożyć w formie elektronicznej deklarację IFT-1R. Urzędem właściwym do przesłania IFT-1R jest urząd skarbowy właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Spółka zobowiązana jest przekazać członkowi zarządu lub rady nadzorczej, z wynagrodzenia którego pobrano zryczałtowany podatek dochodowy, IFT-R w terminie do końca lutego następnego roku kalendarzowego. Termin przesłania deklaracji IFT-1R na wniosek podatnika mija w terminie 14 dni od dnia złożenia wniosku.

1.3.4. Artysci i sportowcy

Przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu, stypendia sportowe przyznawane na podstawie odrębnych przepisów oraz przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych stanowią przychody z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 pkt. 2 u.p.d.o.f.). Sposób opodatkowania przychodów z działalności wykonywanej osobiście uzależniony jest od statusu cudzoziemca: czy jest on polskim rezydentem, czy nie jest. W sytuacji gdy obcokrajowiec jest polskim rezydentem, podmiot zlecający zobowiązany jest dokonać jego rozliczenia podatkowego na takich samych zasadach jak w przypadku zatrudnienia obywatela Polski.

Wysokość stawki podatkowej w przypadku nierezydentów wynosi 20% (zgodnie z art. 29 u.p.d.o.f.). W myśl art. 41 ust. 9 u.p.d.o.f. płatnik pobiera 20% zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 29 u.p.d.o.f., bez względu na to, czy podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium RP w rozumieniu art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f., jeżeli uzyska od tego podatnika certyfikat rezydencji. Powyższą zasadę stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej UPO lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania podatnika, uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji.

W myśl art. 17 UPO PL-RFN dochód osoby uzyskany z tytułu działalności arty-

stycznej, osobiście wykonywanej w Polsce, może być opodatkowany w Polsce. Jeżeli dochód, mający związek z osobiście wykonywaną działalnością artysty lub sportowca, nie przypada temu artyście lub sportowcowi, lecz innej osobie, wówczas dochód taki może być opodatkowany w tym państwie, w którym działalność tego artysty lub sportowca jest wykonywana. Powyższe zasady nie mają zastosowania do dochodu osiąganego z działalności artysty lub sportowca w Polsce, jeżeli pobyt w Polsce jest całkowicie lub głównie opłacany z funduszy publicznych jednego lub obu umawiających się państw, kraju związkowego, jednostki terytorialnej, organu lokalnego lub instytucji rządowej albo organizacji użyteczności publicznej. Następuje wówczas zwolnienie od podatku w państwie źródła. Spełnienie ww. warunku oznacza konieczność zastosowania wówczas artykułów dotyczących zysków przedsiębiorstw lub wolnych zawodów.

Dokonując analizy wypłacanych wynagrodzeń podkreślić należy, iż nie ma szczegółowego określenia uniwersalnej działalności artystycznej i sportowej. Konwencja Modelowa OECD wskazuje, iż artystami są m.in. aktorzy teatralni, filmowi i reklam telewizyjnych, nie uznaje się natomiast za artystów: prelegentów, modeli, kamerzystów, producentów, reżyserów, choreografów, personel techniczny i akompaniatorów. W powyższej regulacji nie mieszczą się wynagrodzenia pochodne w stosunku do uprawiania sportu czy działalności artystycznej, takie jak udostępnianie wizerunku. Przepisy dotyczące sportowców zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie obejmują zawodów związanych z uprawianiem sportu, przykładowo: masażyistów, lekarzy sportowych, komentatorów itp.

Przykład

Instytut Sztuki X zawarł umowę-zlecenie z niemiecką artystką na przeprowadzenie w Polsce warsztatów malarskich w związku z organizowanym festiwalem sztuki. Podatek dochodowy od przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 2 u.p.d.o.f. (m.in. z osobiście wykonywanej działalności artystycznej), uzyskanych przez osoby mające miejsce zamieszkania za granicą co do zasady pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 20% przychodu. Wysokość stawki opodatkowania może zostać zmodyfikowana zapisami właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z UPO PL-RFN wypłata honorarium przypadającego bezpośrednio artyście podlega opodatkowaniu w Polsce. W rezultacie Instytut Sztuki X zobowiązany będzie do poboru 20% zryczałtowanego podatku dochodowego.

Zryczałtowany podatek pobrany przez płatnika podlega wpłacie na rachunek urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten podatek pobrano. Ponadto płatnik zobowiązany jest do końca stycznia następnego roku podatkowego przestać do urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych deklarację PIT-8AR, a w przypadku zaprzestania działalności przez płatnika przed tym terminem – do dnia zaprzestania tej działalności oraz przestać podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania, informację IFT-1/IFT-1R. Termin przekazania tej informacji upływa z końcem stycznia – w przypadku przekazania do urzędu skarbowego,

a z końcem lutego – w przypadku przekazania podatnikowi.

1.3.5. Studenci

W zakresie opodatkowania umowy-zlecenia lub o dzieło zawartej ze studentem będącym obcokrajowcem będą miały zastosowanie zasady omówione w pkt. 3.2. (możliwe jest również zawarcie umowy o pracę ze studentem, co jest praktykowane zdecydowanie rzadziej). Do opodatkowania dochodów studentów w ramach wypłaty wynagrodzenia w związku z zawartą umową-zleceniem lub o dzieło będzie miał zastosowanie art. 29 u.p.d.o.f., zgodnie z którym od przychodów uzyskiwanych na terytorium Polski przez nierezydentów pobiera się podatek dochodowy w zryczałtowanej 20% stawce. Powyższą zasadę stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej UPO lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania podatnika, uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji.

Opodatkowanie wypłaty wynagrodzenia na rzecz studentów reguluje art. 21 UPO PL-RFN. Świadczenia otrzymywane na utrzymanie, kształcenie lub odbywanie praktyki przez studenta lub praktykanta, który przebywa w danym państwie wyłącznie w celu kształcenia się albo odbywania praktyki, a ma miejsce zamieszkania w drugim państwie, są wolne od opodatkowania w państwie czasowego pobytu – jeżeli należności te pochodzą ze źródeł spoza tego państwa. W konsekwencji wypłata wynagrodzenia zagranicznego studenta odbywającego praktyki w Polsce nie podlega opodatkowaniu.

waniu w Polsce, o ile środki na wypłatę pochodzą z zagranicy.

Konsekwencją opodatkowania wynagrodzeń wypłacanych ze środków polskich uczelni lub przedsiębiorstw osobom zagranicznym niemającym stałego miejsca zamieszkania skutkuje koniecznością poboru przez płatnika 20% zaliczki na podatek dochodowy w terminie do 20. dnia kolejnego miesiąca, a ponadto do złożenia w terminie do końca stycznia PIT-8AR oraz IFT-1R. Płatnik zobligowany jest również do przekazania informacji IFT-1R w terminie do końca lutego następnego roku cudzoziemcowi lub IFT-1 w terminie 14 dni od złożenia wniosku.

1.3.6. Profesorowie i pracownicy naukowo-badawczy

Zasadę opodatkowania osób z tytułu nauczania na uczelniach lub prowadzenia prac naukowo-badawczych określają pkt. 2.1. i 2.2. Zapisy te mogą być zmodyfikowane postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przykładowo art. 20 UPO PL-RFN stanowi, iż osoba fizyczna, która przebywa czasowo w jednym państwie (w Polsce) w celu nauczania lub prowadzenia prac badawczych na uniwersytecie, w szkole wyższej bądź innej uznanej placówce oświatowej tego państwa, a która ma lub bezpośrednio przed tym pobytem miała stałe miejsce zamieszkania w drugim państwie (w Niemczech), podlega zwolnieniu od opodatkowania w pierwszym wymienionym państwie (w Polsce) z tytułu wynagrodzenia za nauczanie lub prowadzenie prac badawczych przez okres nieprzekraczający dwóch lat, licząc od dnia jej pierwszego przyjazdu w tym celu, pod warunkiem, że będzie ona opodatkowana z tytułu takiego wynagrodzenia w drugim umawiającym się państwie (w Niemczech).

1.3.7. Marynarze

W przypadku opodatkowania marynarzy znajdują zastosowanie przepisy dotyczące ograniczonego, jak i nieograniczonego obowiązku podatkowego. Analiza sposobu rozliczeń marynarzy wymaga odpowiedniego stosowania nie tylko przepisów u.p.d.o.f., ale przede wszystkim zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z tego też względu zwrócić należy uwagę na kilka zagadnień.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 23c u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego UE lub państwa należącego do EOG, uzyskane z tytułu pracy na statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego UE lub państwa należącego do EOG, używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, jeżeli była ona w danym roku podatkowym wykonywana łącznie przez okres co najmniej 183 dni, z wyjątkiem pracy wykonywanej na:

- 1) holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,
- 2) pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską. W myśl art. 21 ust. 35 u.p.d.o.f. powyższe zwolnienie ma zastosowanie pod warunkiem złożenia urzędowi skarbowemu zaświadczenia o spełnieniu warunków wynikających z art. 21 ust. 1 pkt 23c u.p.d.o.f.

Ustawodawca postanowił, że do wymienionych 183 dni, oprócz czasu faktycznej pracy na morzu, będzie się wliczać m.in. okres (na

podstawie przedłożonych dokumentów):

- 1) podróży do miejsca rozpoczęcia pracy na statku z miejsca zamieszkania lub innego miejsca wskazanego w marynarskiej umowie o pracę do dnia rozpoczęcia pracy na statku,
- 2) podróży z miejsca zakończenia pracy na statku do dnia zakończenia podróży w miejscu zamieszkania lub innym miejscu wskazanym w marynarskiej umowie o pracę,
- 3) szkolenia lub przeszkolenia stosownie do odrębnych przepisów,
- 4) urlopu wypoczynkowego, okolicznościowego, wyrównawczego,
- 5) wolnego od pracy pobytu na lądzie, udzielonego na podstawie stosownych przepisów.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 UPO PL-RFN wynagrodzenie otrzymywane za pracę na jachtach, wykonywaną na pokładzie statku morskiego bądź statku powietrznego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym lub na pokładzie barki w żegludze śródlądowej może być opodatkowane w tym państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa (państwo bandery).

1.4. Urząd właściwy do spraw opodatkowania nierezydentów

Urzędy skarbowe właściwe do spraw opodatkowania podatników będących nierezydentami określił minister finansów w rozporządzeniu w sprawie właściwości organów podatkowych¹⁵. W § 5 tego rozporządzenia określono urząd właściwy w każdym województwie:

- 1) w woj. dolnośląskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Psie Pole,
- 2) w woj. kujawsko-pomorskim – Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego

15 Dz.U. 2017 poz. 122.

w Bydgoszczy,

3) w woj. lubelskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie,

4) w woj. lubuskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze,

5) w woj. łódzkim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Łódź-Śródmieście,

6) w woj. małopolskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Śródmieście,

7) w woj. mazowieckim – Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście,

8) w woj. opolskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu,

9) w woj. podkarpackim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie,

10) w woj. podlaskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku,

11) w woj. pomorskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku,

12) w woj. śląskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach,

13) w woj. świętokrzyskim – Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach,

14) w woj. warmińsko-mazurskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Olsztynie,

15) w woj. wielkopolskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto,

16) w woj. zachodniopomorskim – Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Szczecinie.

1.5. PIT-11 dla cudzoziemca

Podmioty zatrudniające obcokrajowców w ramach umów cywilnoprawnych, gdy osoby te uznawane są za rezydentów z uwagi na posiadanie centrum interesów życiowych w Polsce lub przebywanie na terytorium RP w danym roku podatkowym powyżej 183 dni, zobowiązane są dokonywać rozliczeń w zakresie obliczania, wpłacania i deklarowania podatku zgodnie z u.p.d.o.f. na zasadach

analogicznych jak w przypadku umów zawieranych z obywatelami Polski.

Jeżeli podatnik posiada centrum interesów życiowych za granicą i nie przedstawia certyfikatu rezydencji, to w okresie, gdy jego pobyt w Polsce nie przekroczył 183 dni w roku podatkowym, jest uznawany za osobę niemającą w Polsce miejsca zamieszkania. W sytuacji gdy jego pobyt przekroczył 183 dni w roku podatkowym, to należy stwierdzić, że jest on osobą mającą miejsce zamieszkania w Polsce.

Zatrudnienie cudzoziemca w ramach umowy o pracę od pierwszego dnia nawiązania stosunku prawnego podlega rozliczaniu jak z rezydentem, niezależnie od miejsca położenia jego centrum interesów życiowych czy liczby dni spędzonych na terytorium RP. W obu przypadkach zatrudniający obcokrajowca będącego rezydentem zobowiązany jest do wystawienia w obowiązującym terminie i przekazaniu mu PIT-11. W przypadku braku numeru PESEL cudzoziemca płatnik zobowiązany jest w deklaracji PIT wskazać jako identyfikator podatnika: 9999999999.

1.6. Możliwość rozliczenia podatku przez cudzoziemca w zeznaniu podatkowym złożonym w Polsce

Osoby zagraniczne, wobec których dokonano potrącenia zryczałtowanego podatku dochodowego, nie są zobowiązane do złożenia w Polsce rocznego rozliczenia rocznego. Na podstawie przekazanych informacji IFT-1R/IFT-1 dokonują one rozliczenia w kraju, w którym posiadają centrum interesów życiowych. Cudzoziemcom na podstawie art. 29 ust 4 i 5 u.p.d.o.f. przysługuje możliwość skorzystania z rozliczenia dochodów osiągniętych w Polsce według skali podatkowej. W tym przypadku pobrany od tych przychodów zryczałtowany po-

datek dochodowy traktuje się na równi z pobraną przez płatnika zaliczką na podatek dochodowy.

Uprawnienie do złożenia rozliczenia rocznego zeznania podatkowego przysługuje nierezydentom, którzy:

1) mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej oraz

2) udokumentowali certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych, oraz

3) istnieje podstawa prawna wynikająca z UPO lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest RP, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. W przypadku UPO PL-RFN powyższą podstawę określa art. 27.

2. Wyjaśnienia do wzoru

Zgodnie z komentarzem do Modelowej Konwencji OECD, obliczanie długości pobytu w danym państwie jest dokonywane przez stosowanie metody opartej na „dniach fizycznej obecności”. Nie wlicza się do nich dni, w których podatnik przebywał za granicą.

Do dni pobytu za granicą wlicza się dzień wyjazdu z Polski i przyjazdu do kraju, a ponadto soboty i niedziele, święta narodowe, urlopy przed, w czasie i po zakończeniu działalności, krótkie przerwy (szkolenia, strajki, zamknięcie przedsiębiorstwa, opóźnienie dostaw), dni choroby (z wyjątkiem zdarzeń uniemożliwiających wyjazd osobie, która w danym przypadku mogłaby uzyskać zwolnienie podatkowe) oraz dni zajęte z powodu śmierci w rodzinie lub choroby w rodzinie.

3. Wzór instrukcji opodatkowania wynagrodzenia cudzoziemca

Instrukcja opodatkowania wynagrodzenia cudzoziemca

w (jednostka)

§ 1

Zakres stosowania

Instrukcja podlega wdrożeniu w przypadku dokonywania przez podatnika (podatku dochodowego od osób prawnych lub od osób fizycznych) wypłat z tytułu zatrudnienia osoby niebędącej rezydentem RP.

§ 2

Dział zobowiązany do wdrożenia instrukcji

Do wdrożenia instrukcji zobowiązani są:

- 1) dział księgowości lub
- 2) dział płac, lub
- 3) biuro rachunkowe – w przypadku powierzenia prowadzenia księgowości podmiotowi uprawnionemu, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

§ 3

Procedura

1. Dział księgowości, dział płac lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje analizy istnienia warunków pozwalających na określenie rodzaju zatrudnienia (umowa o pracę, umowa-zlecenie itp.) oraz statusu podatnika (rezydent, nierezydent).
2. W przypadku ustalenia, że spełnione są warunki pozwalające na stwierdzenie, iż wynagrodzenie wypłacone cudzoziemcowi stanowi wynagrodzenie rezydenta, do opodatkowania mają zastosowanie przepisy ogólne wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
3. W przypadku ustalenia, że spełnione są warunki pozwalające na stwierdzenie, iż wynagrodzenie wypłacone cudzoziemcowi stanowi wynagrodzenie nierezydenta, do zastosowania stawki podatku zastosowanie znajdują przepisy właściwej

umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

4. Po zakończeniu roku podatkowego dział księgowości, dział kadr lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje wewnętrznej kontroli przyjętych w trakcie roku rozwiązań w zakresie opodatkowania wynagrodzeń wypłaconych cudzoziemcom, w tym prawidłowości i terminowości przekazanych do urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy.

5. W terminie do końca stycznia następnego roku kalendarzowego dział księgowości, dział kadr lub biuro rachunkowe sporządza i uwzględnia w rozliczeniu informację o potrąconym podatku dochodowym z tytułu wynagrodzeń wypłaconych cudzoziemcom w informacjach: PIT-4R, PIT-8AR oraz IFT-1R. Płatnik zobowiązany jest przekazać ww. informacje w formie elektronicznej do właściwych urzędów skarbowych.

6. W terminie do końca lutego następnego roku kalendarzowego dział księgowości, dział kadr lub biuro rachunkowe przekazuje informację o potrąconym podatku dochodowym z tytułu wynagrodzeń w informacji PIT-11 lub IFT-1R poszczególnym cudzoziemcom.

.....

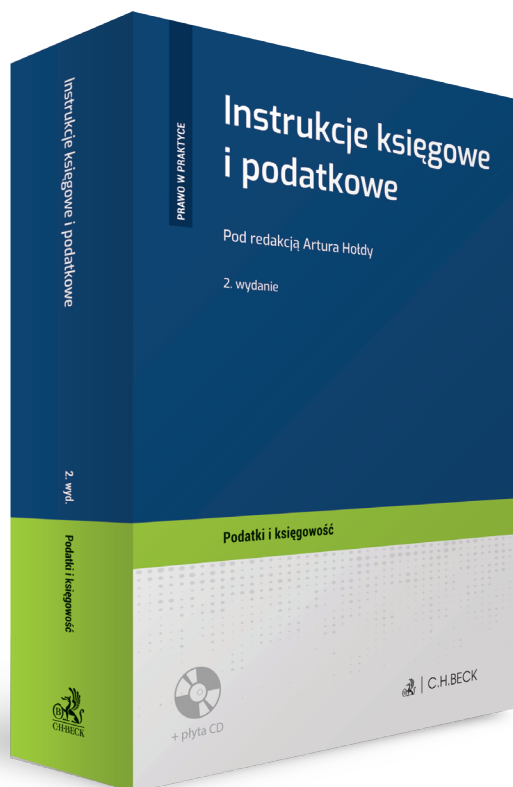
(podpis)

Podstawa prawna:

1. art. 3 ust. 1, 4a, 5a pkt 21, 11a, 13 pkt 2, 7, 8, art. 21 ust. 1 pkt 23c, art. 21 ust. 35, 29, 31, 32, 41, 42 u.p.d.o.f.,
2. art. 14, 15, 16, 17, 20, 21, 27 UPO PL-RFN.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Instrukcje księgowe i podatkowe” pod. red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, plus płyta CD, wyd. 2, 2020 r., <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19340-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-artur-holda>



Instrukcje księgowe i podatkowe

2020 r. | 1600 str. | 199 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

Kompleksowe ujęcie 70 zagadnień księgowych i podatkowych przez pryzmat instrukcji, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych przez tarcze anty-kryzysowe oraz nowelizacje ustaw podatkowych z czerwca 2020 r.

Publikacja zawiera:

- instrukcję weryfikacji danych sprawozdawczych w związku z epidemią COVID-19,
- zaktualizowaną na 2020 r. politykę rachunkowości jednostki,
- wzorcową dokumentację podatkową cen transferowych w zakresie transakcji między podmiotami powiązanymi za 2020 r.,
- procedurę raportowania schematów podatkowych oraz zasady wypełniania formularza MDR-1, z uwzględnieniem zmian, które weszły w życie 1.7.2020 r.,
- procedury w zakresie składania JPK_V7M/ JPK_V7K, weryfikacji podatników na białej liście podatkowej, wyboru właściwej stawki VAT dla towarów i usług (nowa matryca stawek VAT), czy też wdrożenia kas online,
- omówienie zmian wprowadzonych przez tarczę 1.0 i przedstawienie objaśnień MF w zakresie ulgi B+R oraz ulgi IP Box,
- instrukcję posługiwania się certyfikatem rezydencji z uwzględnieniem tarczy 4.0,
- instrukcję dotyczącą kontroli realizowanych czynności optymalizacyjnych pod kątem ryzyka zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, z uwzględnieniem małej klauzuli dotyczącej tzw. hipotetycznych kosztów pozyskania kapitału zewnętrznego,
- instrukcję w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, jak również instrukcję zgłoszenia beneficjenta rzeczywistego do CRBR,
- instrukcję potrącania podatku u źródła od przychodów zagranicznych podatników,
- omówienie zmian w zakresie WDT oraz magazynów call-off stock, które weszły w życie 1.7.2020 r.,
- przedstawienie nowych zasad dokonywania potrąceń z wynagrodzenia pracownika z uwzględnieniem tarczy 3.0,
- procedury uzyskiwania dofinansowania do miejsc pracy z urzędów pracy.

Do książki dołączona jest płyta CD, na której znajduje Państwo **153 wzory dokumentów** w plikach Word – gotowych do pracy.

www.ksiegarnia.beck.pl

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



ULGA B+R – ZMIANY, NOWE WYTYCZNE ORAZ PRAKTYKA STOSOWANIA PRZEPISÓW

Ulga badawczo-rozwojowa funkcjonuje w prawie podatkowym od 1 stycznia 2016 r. W sensie ekonomicznym mechanizm ulgi polega na podwójnym odliczeniu wydatku: po raz pierwszy przez zaliczenie go do kosztów uzyskania przychodów, po raz drugi – jako pomniejszającego podstawę opodatkowania. Ulga badawczo-rozwojowa nie jest optymalizacją podatkową. Jak każda ulga podatkowa jest elementem konstrukcyjnym podatku. Co więcej, samo skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR. Obowiązek raportowania mógłby wystąpić jedynie w sytuacji, w której spełnione zostałyby przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy¹.

1. Wprowadzenie

Ulga badawczo-rozwojowa zastąpiła tzw. ulgę na nabycie nowych technologii. Porównanie ich najbardziej uwidacznia filozofię, która przyświecała ustawodawcy wprowadzającemu ulgę badawczo-rozwojową.

Zgodnie bowiem z przepisami dotyczącymi ulgi na nabycie nowych technologii, wiązała się ona z innowacją, która nie była stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich 5 lat (zob. art. 26c ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych², dalej: u.p.d.o.p., w brzmieniu do 31 grudnia 2015 r.).

W przypadku ulgi badawczo-rozwojowej nie ma takiego wymogu. Co więcej, innowacja stworzona przez podatnika nie musi być porównywana z innowacjami tworzonymi przez innych przedsiębiorców (zarówno krajowych, jak i zagranicznych). Innowacyjność jest bowiem oceniana w obrębie danego przedsiębiorstwa.

Przepisy dotyczące ulgi badawczo-rozwojowej nie zawierają również żadnych wymogów odnośnie do komercjalizacji wyników prac rozwojowych. To od każdorazowej decyzji podatnika będzie zależało, czy np. dokona ich sprzedaży, udzieli licencji czy też wykorzysta w swoim przedsiębiorstwie.

Patryk Prus

Prawnik, doradca podatkowy, współnik w kancelarii doradztwa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku oraz studiów doktoranckich na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada wieloletnie doświadczenie związane z prawem podatkowym, księgowością oraz finansami. Wieloletni pracownik administracji skarbowej, w tym urzędu skarbowego, izby administracji skarbowej oraz Biura Krajowej Informacji Skarbowej. Były urzędnik mianowany służby cywilnej. Posiada zdany egzamin kwalifikacyjny na inspektora kontroli skarbowej. Autor publikacji z zakresu prawa podatkowego, specjalizujący się w podatkach dochodowych, podatku od towarów i usług oraz planowaniu podatkowym. Wykładowca i trener problematyki podatkowej. Członek zarządu Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego. Członek zarządu Małopolskiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

Słowa kluczowe: podatki, ulga badawczo-rozwojowa, ulga B+R, podatnicy, koszty, koszty kwalifikowane, przychody, dochody, CIT, odliczenia, dokumentacja, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Por. objaśnienia podatkowe ministra finansów z 31 stycznia 2019 r. – informacje o schematach podatkowych.

2 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865, ze zm.).

2. Prace badawczo-rozwojowe

Zgodnie z art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p. podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Podatnicy CIT mogą dokonać rozliczenia ulgi badawczo-rozwojowej w źródle przychodów, niebędącym zyskami kapitałowymi. Nie muszą przy tym prowadzić działalności gospodarczej. Z ulgi mogą również skorzystać np. stowarzyszenia, które prowadzą tylko działalność statutową. W takim przypadku ulga pomniejsza będzie podstawę opodatkowania, w której dochody nie zostały zwolnione z opodatkowania.

Zgodnie z art. 26e ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej: u.p.d.o.f.) podatnik uzyskujący przychody ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 odlicza od podstawy obliczenia podatku, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Podatnicy PIT mogą dokonać rozliczenia ulgi wyłącznie w źródle przychodów, jakim jest działalność gospodarcza. Wskazuje na to jednoznacznie odwołanie się przez art. 26e ust. 1 u.p.d.o.f. do regulacji zawartej

w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (przychody z działalności gospodarczej).

W pozostałym zakresie regulacje wynikające z u.p.d.o.p. oraz z u.p.d.o.f. są tożsame. Wskazują, że w ramach ulgi badawczo-rozwojowej odliczeniu podlegają koszty uzyskania przychodów będące kosztami kwalifikowanymi, które poniesione zostały na działalność badawczo-rozwojową. Najważniejsze zatem kwestie, jakie należy rozstrzygnąć, to:

- 1) czym są prace badawczo-rozwojowe oraz
- 2) jakie wydatki mogą być uznane za koszty kwalifikowane?

Zgodnie z art. 5a pkt 38 u.p.d.o.f. (art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p.) działalność badawczo-rozwojowa to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania tych zasobów do tworzenia nowych zastosowań.

O prowadzeniu działalności badawczo-rozwojowej możemy mówić, gdy spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- 1) działalność prowadzona jest w obrębie badań naukowych lub prac rozwojowych,
- 2) działalność ma twórczy charakter,
- 3) prace prowadzone są w sposób systematyczny,
- 4) prace prowadzone są w określonym celu – zwiększeniu zasobów wiedzy lub wykorzystaniu ich do tworzenia nowych zastosowań.

Objaśnienia podatkowe ministra finansów z 15 lipca 2019 r., dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX⁴

Użycie przez ustawodawcę spójnika „lub” oznacza, że podatnik może prowadzić łącznie badania naukowe i prace rozwojowe, tylko badania naukowe albo tylko prace rozwojowe. Dla porównania, definicja działalności badawczej i rozwojowej z Podręcznika Frascati 2015 „Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej”⁵ posługuje się spójnikiem „i” między badaniami naukowymi a pracami rozwojowymi. To oznacza, że pojęcie „działalność badawcza i rozwojowa” zgodnie z tym Podręcznikiem obejmuje trzy rodzaje działalności: badania podstawowe, badania stosowane i prace rozwojowe, a zatem prace rozwojowe zawsze muszą być połączone z badaniami naukowymi.

Przepisy u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p. nie zawierają wymogu zawartego w Podręczniku Frascati, są zatem o wiele korzystniejsze dla podatników chcących skorzystać z ulgi.

Objaśnienia MF w sprawie IP BOX⁶

Cecha twórczości związana jest zawsze z działalnością człowieka o charakterze kreatywnym. Przesłanka twórczości zostanie spełniona, jeżeli celem jest wytworzenie nowego wytworu intelektu. Działalność twórcza to działalność, której rezultat (przejaw) takiego działania, choćby w minimalnym stopniu odróżnia się od innych rezultatów takiego samego działania, a zatem, że posiada cechę nowości, której stopień nie ma znaczenia. Na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej, w stopniu minimalnym, wystarcza-

3 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.).

4 Objąsnienia podatkowe ministra finansów z 15 lipca 2019 r., dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX (dalej: Objąsnienia MF w sprawie IP BOX), s. 10.

5 Standard dla badań statystycznych sfery B+R.

6 Objąsnienia MF w sprawie IP BOX, op. cit., s. 12.

jące jest działanie twórcze na skalę przedsiębiorstwa, tzn. przedsiębiorca we własnym zakresie (w ramach prowadzonych prac badawczo-rozwojowych) opracowuje nowe lub ulepszone produkty, procesy, usługi, nawet jeżeli podobne rozwiązanie zostało już opracowane przez inny podmiot. Zatem twórczość działalności badawczo rozwojowej może przejawiać się opracowywaniem nowych koncepcji, narzędzi, rozwiązań niewystępujących dotychczas w praktyce gospodarczej podatnika lub na tyle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już funkcjonujących u podatnika.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 11 lutego 2019 r.⁷ wskazuje się, że organy podatkowe za działalność o charakterze twórczym uznają działania skierowane na wypracowanie lub wykorzystanie dostępnych zasobów wiedzy do tworzenia nowych lub istotnie zmodyfikowanych produktów, procesów i usług. Prace przy tym wykonywane powinny wymagać kreatywnego podejścia, nie powinny być wykonywane na schematach, lecz każdorazowo wymagać dokonywania rozwiązań koncepcyjnych pozwalających na realizację danego projektu. Twórczy charakter prac potwierdza również fakt, iż rezultatem działań są subiektywnie nowe wytwory intelektu.

Objaśnienia MF w sprawie IP BOX⁸

Systematyczność prowadzenia prac oznacza prowadzenie działalności w sposób uporządkowany, według pewnego systemu. Działalność systematyczna to działalność prowadzona w sposób metodycz-

ny, zaplanowany i uporządkowany. Działalność badawczo-rozwojowa jest prowadzona systematycznie niezależnie od tego, czy podatnik stale prowadzi prace badawczo-rozwojowe, czy tylko od czasu do czasu, a nawet incydentalnie, co wynika z charakteru prowadzonej przez niego działalności oraz potrzeb rynku, klientów, sytuacji mikro i makroekonomicznej. Wystarczające jest, aby podatnik zaplanował i przeprowadził chociażby jeden projekt badawczo-rozwojowy, przyjmując dla niego określone cele do osiągnięcia, harmonogram i zasoby. Taka działalność może być uznana za działalność systematyczną, tj. prowadzoną w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany.

Organy podatkowe za działalność o charakterze systematycznym uznają działalność, w ramach której coś jest robione regularnie i starannie oraz – w przypadku działań prowadzonych w sposób uporządkowany – według pewnego systemu. Należy przez to pojęcie rozumieć nie tylko bieżące prowadzenie prac badawczo-rozwojowych rozpoczętych w przeszłości, ale także rozpoczęcie działalności w tym zakresie przy założeniu, że podatnik w przyszłości planuje wykonywać tego rodzaju prace. Prace te zaś powinny charakteryzować się stosowną regularnością. Przesłanką tą oznacza wyłączenie z zakresu prac badawczo-rozwojowych czynności incydentalnych podatnika i konieczność poszukiwania przez podatnika takich przejawów jego aktywności, które prowadzone są w uporządkowany oraz regularny sposób.

Prace badawczo-rozwojowe powinny być również prowadzone w jednym z dwóch celów: zwiększeniu zasobów wiedzy (badania naukowe) lub wykorzystaniu tych zasobów do tworzenia nowych zastosowań (prace rozwojowe). Ustawy podatkowe w zakresie definicji badań naukowych oraz prac rozwojowych odsyłają do ustawy z 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym⁹ (dalej: p.sz.w.). Zgodnie z art. 4 ust. 2 p.sz.w. badania naukowe są działalnością obejmującą:

1) badania podstawowe, rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne, mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów, bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne;

2) badania aplikacyjne, rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

Z kolei, zgodnie z art. 4 ust. 3 p.sz.w., prace rozwojowe są działalnością obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 grudnia 2018 r.¹⁰

Prace rozwojowe są to prace, w ramach których następuje połączenie

7 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.608.2018.2.BM, Legalis.

8 Objąsnienia MF w sprawie IP BOX, op. cit., s. 14.

9 Dz.U. 2017 poz. 2183.

10 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.415.2018.2.JS, Legalis.

wyników prac badawczych z wiedzą techniczną w celu wprowadzenia do produkcji nowego lub zmodernizowanego wyrobu, nowej technologii czy nowego systemu organizacji. Innymi słowy, prowadzone systematyczne prace opierają się na istniejącej wiedzy, uzyskanej w wyniku działalności badawczej oraz/lub doświadczeń praktycznych i mają na celu wytworzenie nowych materiałów, produktów lub urządzeń, inicjowanie nowych oraz znaczące udoskonalenie już istniejących procesów, systemów i usług. Podmioty gospodarcze zajmujące się działalnością badawczo-rozwojową realizują ją obok swojej działalności podstawowej (np. przedsiębiorstwa przemysłowe dysponujące własnym zapleczem badawczo-rozwojowym, laboratoria, zakłady i ośrodki badawczo-rozwojowe, działy badawczo-technologiczne, biura konstrukcyjne i technologiczne, zakłady rozwoju technik, biura studiów i projektów itp.). Prace rozwojowe mogą obejmować nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług. Prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do istniejących produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, usług, nawet jeśli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

W dotychczas wydanych interpretacjach indywidualnych za prace rozwojowe uznane zostały m.in.:

- 1) prace mające na celu opracowanie technologii nowych produktów oraz usług,
- 2) prace mające na celu opracowanie składu nowych produktów,
- 3) prace mające na celu opracowanie kontroli jakości nowych produktów/usług,
- 4) modyfikacja procesów produkcyjnych celem zwiększenia ich efektywności,
- 5) dostosowanie wyrobów, usług i procesów do specyficznych potrzeb klientów,
- 6) opracowanie nowych zastosowań dla produktów i usług,
- 7) wyszukiwanie odpowiednich technologii i prowadzenie prac nad badaniem ich użyteczności na potrzeby tworzenia innowacyjnych rozwiązań,
- 8) poszukiwanie zastosowań wyników nowych badań oraz innej wiedzy.

3. Koszty kwalifikowane

Skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej będzie polegało w praktyce na obniżeniu podstawy opodatkowania przez sumę kosztów kwalifikowanych poniesionych przez podatnika. Koszty kwalifikowane, aby za takowe mogły być uznane, muszą spełniać następujące warunki:

- 1) zostały poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową,
- 2) stanowiły dla podatnika koszty uzyskania przychodów,
- 3) mieszczą się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych, określonym przepisami,
- 4) jeżeli koszty kwalifikowane zostały poniesione w ramach badań podstawowych, badania te były prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu odrębnych przepisów,
- 5) w ewidencji księgowej podatnik doko-

nał wyodrębnienia kosztów kwalifikowanych,

- 6) zostały wykazane przez podatnika w zeznaniu podatkowym,
- 7) nie przekroczyły limitów określonych przepisami,
- 8) nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Zgodnie z art. 26e ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. (art. 18d ust. 2 i 3 u.p.d.o.p.) za koszty kwalifikowane uznaje się:

- 1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹¹ (dalej: u.s.u.s.) w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;
- 2) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w u.s.u.s., w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;
- 3) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
- 4) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;

¹¹ Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 266.

5) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 p.sz.w., a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;

6) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej, wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.;

7) nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.;

8) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione na:

a) przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,

b) prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe oraz koszty zastępstwa prawnego i procesowego,

c) odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru

przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie,

d) opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz dokonywanie innych czynności koniecznych dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego;

9) dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.

Powyższy katalog wydatków, które mogą zostać uznane za koszty kwalifikowane, jest zamknięty. Oznacza to, że tylko wydatek, który podatek jest w stanie przyporządkować do jednego z rodzaju ww. kosztów, będzie kosztem kwalifikowanym. Najbardziej problematycznym zagadnieniem na gruncie zaliczania wydatków do kosztów kwalifikowanych są wydatki na wynagrodzenia (w praktyce stanowią one około 80% wszystkich kosztów kwalifikowanych wykazywanych przez podatników podatków dochodowych). Niektóre organy podatkowe prezentują stanowisko, że wydatki na wynagrodzenie chorobowe i wynagrodzenie za czas urlopu nie mogą stanowić kosztów kwalifikowanych.

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS z 13 marca 2020 r.¹²

W przypadku, gdy pracownik nie wykonuje czynności w ramach prac B+R, będąc na zwolnieniu lekarskim czy na urlopie, a w ramach należności ze stosunku pracy otrzymywał m.in.: wynagrodzenie za czas urlopu oraz inne usprawiedliwione nieobecności, to zasadnym jest wyodrębnienie (wyłączenie z ulgi badawczo-rozwojowej) tej części wynagrodzenia oraz świadczeń wypłaconych pracownikom zajmującym się działalnością badawczo-rozwojową, a także składek od tych należności.

Zupełnie odmienne stanowisko jest prezentowane w orzecznictwie. W wyroku z 20 lutego 2020 r.¹³ WSA w Gliwicach, powołując się na kształtującą się w tym zakresie linię orzeczniczą, wskazał, iż nie ma podstaw do wyłączenia z ulgi badawczo-rozwojowej przychodów pracownika (zajmującego się działalnością badawczo-rozwojową) otrzymanych, gdy nie świadczy on pracy z powodu urlopu, choroby lub innej usprawiedliwionej nieobecności. Częstym błędem popełnianym przez podatników jest zaliczanie do kosztów kwalifikowanych wynagrodzeń wypłaconych osobom zatrudnionym na umowy B2B. Takie wydatki nie będą stanowiły kosztów kwalifikowanych. Stanowisko organów podatkowych i orzecznictwo są zgodne w tym zakresie.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 października 2018 r.¹⁴

Nie można odliczyć również wydatków na wynagrodzenia podwykonawców prowadzących własną działalność gospodarczą, nabywanych

12 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.550.2019.2.JF.

13 Sygn. akt I SA/Gl 1323/19, Legalis.

14 Sygn. 0114-KDIP3-1.4011.377.2018.2.ES, Legalis.

w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej. Jak wskazano w wyżej powołanym art. 26e ust. 2 pkt 1 i 2, odliczeniu podlegają wyłącznie wynagrodzenia pracowników oraz z tytułu umów zlecenia lub o dzieło w częściach związanych z działalnością badawczo-rozwojową.

Co istotne, wydatki na wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w celu działalności badawczo-rozwojowej oraz w pozostałych celach powinny być zaliczane do kosztów kwalifikowanych proporcjonalnie. W takim wypadku kosztem kwalifikowanym będzie iloczyn wskaźnika proporcji i wynagrodzenia pracownika

wraz ze składkami ZUS płatnika w danym miesiącu. Wskaźnik proporcji powinien zostać natomiast wyliczony jako iloraz czasu pracy pracownika poświęconego na prace B+R do ogółu jego czasu pracy w danym miesiącu.

Przykład

Pracownik zatrudniony na cały etat poświęcił w marcu 2020 r. 50 godzin na cele działalności badawczo-rozwojowej. Wynagrodzenie brutto pracownika wynosi 6 400 zł miesięcznie.

W pierwszym etapie wyliczamy wskaźnik proporcji: $50/176 = 28\%$,

gdzie:

50 – liczba godzin pracy w miesiącu poświęcona na prace badawczo-rozwojowe,

176 – ogół godzin pracy w miesiącu, wynikający z wymiaru czasu pracy,

28% – wskaźnik proporcji, według którego wynagrodzenie pracownika i składki ZUS pracodawcy zostaną zaliczone do kosztów kwalifikowanych.

W drugim etapie wyliczamy, w jakiej części wynagrodzenie pracownika oraz składki ZUS płacone przez płatnika stanowią koszt kwalifikowany (dane w zł):

kwota do wypłaty pracownikowi	4 600,53
ubezpieczenie emerytalne	1 249,28
ubezpieczenie rentowe	5 12,00
ubezpieczenie chorobowe	1 56,80
ubezpieczenie zdrowotne	497,03
ubezpieczenie wypadkowe	106,88
zaliczka na PIT	425,00
razem	7 547,52
koszt kwalifikowany	$7 547,52 \times 28\% = 2 113,30$

W powyższym przykładzie kwota 2 113,06 zł będzie stanowiła koszt kwalifikowany. W wyliczeniu nie zostały uwzględnione składki na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, które w żadnej sytuacji nie będą kosztem kwalifikowanym.

4. Zasady odliczenia i aspekty księgowe

Z ulgi badawczo-rozwojowej mogą skorzystać podatnicy CIT, którzy składają zeznanie podatkowe CIT-8, oraz podatnicy PIT, którzy składają zeznania podatkowe PIT-36 oraz PIT-36L. Rozliczenia ulgi do-

konuje się w załączniku do zeznania podatkowego CIT/BR albo PIT/BR. Załącznik ten służy wyłącznie rozliczaniu ulgi badawczo-rozwojowej. Należy wykazać w nim wszystkie poniesione w danym roku podatkowym koszty kwalifikowane, a następnie ich sumę przenieść do zeznania podatkowego, do pozycji, w której ujmowane są kwoty obniżające podstawę opodatkowania. Przepisy przewidują rozliczenie ulgi badawczo-rozwojowej dopiero w zeznaniu rocznym. Oznacza to, że ponoszone koszty kwalifikowane nie mogą być uwzględniane do kalkulacji zaliczek na podatek dochodowy.

Wyjątek w tym zakresie wprowadziła ustawa z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw¹⁵ (dalej: uCOVIDzm). Zgodnie z nią koszty kwalifikowane ponoszone w 2020 r. na działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 uCOVIDzm, podatnik może odliczyć również od dochodu będącego podstawą

¹⁵ Ustawa z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 568). Ustawa ta zmieniła ustawę z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. 2020 poz. 374 i 567),

obliczenia zaliczki, o której mowa w art. 25 ust. 1 lub 1b, w trakcie roku podatkowego, który:

- 1) rozpoczął się przed 1 stycznia 2020 r., a zakończył po 31 grudnia 2019 r. lub
- 2) rozpoczął się po 31 grudnia 2019 r., a zakończył przed 1 stycznia 2021 r.

Przykład

Podatnik w marcu 2020 r. rozpoczął działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie nowego typu maseczki do oddychania z filtrem skutecznie powstrzymującym wirusy zawarte w powietrzu. Produkt ten spełnia przesłanki do uznania go za niezbędny do zapobiegania rozprzestrzeniania się choroby zakaźnej u ludzi, wywoływanej wirusami. Podatnik, ponosząc koszty kwalifikowane np. w postaci wydatków na wynagrodzenia pracowników oraz zakup materiałów i surowców, będzie miał prawo uwzględnić je do kalkulacji zaliczek na podatek dochodowy.

W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – podatnik ma prawo dokonać w zeznaniach podatkowych za kolejnych sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia. Przepisy przewidują również mechanizm rozliczenia ulgi w postaci tzw. zwrotu gotówkowego. Z procedury tej mogą jednak skorzystać tylko nowo powstałe podatnicy, wyłącznie w pierwszym i drugim roku swojej działalności. Wyłączona przy tym została możliwość zastosowania mechanizmu refundacji

dla podatników, którzy *de facto* nie są nowymi podatnikami (np. powstał w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału). Podatnikowi korzystającemu ze zwrotu gotówkowego przysługuje kwota odpowiadająca iloczynowi poniesionych, ale nieodliczonych kosztów kwalifikowanych i stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym. Wynika to z art. 1 pkt 2, art. 4, art. 8 ustawy z 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹⁶.

Ustawodawca nałożył na podatników korzystających z ulgi badawczo-rozwojowej obowiązek prowadzenia ewidencji księgowej w taki sposób, aby pozwalała na wyodrębnienie ponoszonych kosztów kwalifikowanych. W przypadku prowadzenia przez podatnika książki przychodów i rozchodów, jak wynika z objaśnień do podatkowej księgi przychodów i rozchodów, kolumna 16 jest przeznaczona do wpisywania kosztów działalności badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26e u.p.d.o.f. Po zakończeniu roku należy zsumować te koszty. W kolumnie tej należy wpisać wszystkie koszty kwalifikowane działalności badawczo-rozwojowej, niezależnie od tego, jaka ich część będzie odliczona od podstawy opodatkowania.

W przypadku ksiąg rachunkowych decyduje co do sposobu ujęcia w nich kosztów kwalifikowanych należy do kierownika jednostki. Wystarczające przy tym jest ujęcie kosztów na kontach pozabilansowych. Taki sposób powszechnie akceptowany jest również przez organy podatkowe. Przepisy podatkowe nie konkretyzują bowiem wymagań co do sposobu wyodrębnienia kosztów działalności badawczo-rozwojowej. Jednocześnie, zgodnie z art.

16 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁷ (dalej: u.o.r.) konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. „Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

W konsekwencji do wyodrębnienia kosztów działalności badawczo-rozwojowej wystarczy ujęcie tych kosztów, w stosunku do których podatnik zamierza skorzystać z ulgi podatkowej, w odrębnej ewidencji pomocniczej¹⁸.

Wystarczy zatem utworzyć w ZPK dodatkowe konto syntetyczne Grupy 9 – Koszty prac badawczo-rozwojowych, na którym w ciągu roku (okresu obrachunkowego) będą księgowane wyłącznie koszty prac rozwojowych. Do powyższego konta syntetycznego należy utworzyć konta analityczne według rodzajów ponoszonych kosztów kwalifikowanych:

- 1) wynagrodzenia pracowników/zleceniobiorców/wykonawców umów o dzieło,
- 2) koszty materiałów i surowców,
- 3) odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 4) koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych, wyników badań naukowych wykorzystywanych na potrzeby działalności B+R,
- 5) wydatki na korzystanie z aparatury naukowo-badawczej,
- 6) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego wykorzystywanych na potrzeby działalności B+R.

16 Dz.U. 2019 poz. 1835.

17 Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2019 poz. 351.

18 Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z 26 stycznia 2017 r., sygn. 3063-ILPB2.4510.265.2016.1.AO, Legalis.

5. Dokumentacja

Przepisy ustaw podatkowych nie nakładają wprost obowiązku prowadzenia dodatkowych ewidencji i sporządzania dokumentacji na potrzeby ulgi badawczo-rozwojowej. Ewidencję i dokumentację powinno się jednak przygotować dla celów dowodowych. Należy w tym celu sporządzić:

1) politykę prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej, której celem będzie:

a) zapewnienie sprawnego, efektywnego i zgodnego z prawem prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej przez podatnika,

b) jednoznaczne zdefiniowanie ról i zadań uczestników biorących udział w pracach badawczo-rozwojowych oraz

c) zapewnienie efektywnego wykorzystania zasobów w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;

2) uchwałę o powołaniu działu/zespołu badawczo-rozwojowego – dokument ten będzie określał, jakie osoby będą brały udział w pracach badawczo-rozwojowych;

3) regulamin działu/zespołu badawczo-rozwojowego, określający działania, zadania oraz organizację pracy działu;

4) Kartę Projektu (w przypadku prowadzenia rozliczenia ulgi badawczo-rozwojowej w formule projektowej) z wyszczególnieniem i opisem poszczególnych etapów realizacji danego projektu badawczo-rozwojowego;

5) ewidencję czasu pracy. Jest to jeden z najistotniejszych dokumentów, z uwagi na to, że w większości przypadków największa kwota kosztów kwalifikowanych to wydatki na wynagrodzenia pracowników, zleceniobiorców oraz wykonawców dzieła. Przepisy nakazują bowiem proporcjonalne zaliczenie do kosztów kwalifikowanych tych wydatków w przypadku, gdy pracownicy, zleceniobiorcy, wykonawcy dzieła biorą jednocześnie udział w pracach badawczo-rozwojowych oraz wykonują inne czynności, niezaliczane do prac badawczo-rozwojowych. Prowadzona ewidencja czasu pracy ma za zadanie wskazać, jaki faktycznie czas pracy został poświęcony na prace badawczo-rozwojowe oraz jaki jest udział tego czasu pracy w ogólnym czasie pracy pracownika, zleceniobiorcy, wykonawcy dzieła w danym miesiącu.

6. Podsumowanie

Pomimo że ulga badawczo-rozwojowa funkcjonuje w prawie podatkowym już od pięciu lat, wciąż jest wykorzystywana przez podatników w znikomym stopniu. Przykładowo według danych MF w 2018 r. z ulgi

badawczo-rozwojowej skorzystało 948 podatników CIT na ich łączną liczbę 507 000. Po ostatnich nowelizacjach przepisów ulga badawczo-rozwojowa stała się jeszcze bardziej atrakcyjna, a jej wdrożenie nieskomplikowane. Ustawodawca w taki sposób zmienił warunki tej ulgi podatkowej, aby jak najwięcej podatników prowadzących działalność badawczo-rozwojową z niej korzystało, zwłaszcza że stosowane dotychczas w tym zakresie bodźce podatkowe były uznawane za nieskuteczne.

Jednocześnie trzeba zauważyć, że istniejące rozwiązania prawne nadal dyskryminują podatników osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej i opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Powyższe oznacza, jakoby ustawodawca z góry zakładał, że wyżej wymienieni przedsiębiorcy nie prowadzą działalności o charakterze innowacyjnym, dlatego nie przewidział możliwości korzystania przez nich z tej preferencji podatkowej. Dla takiego postępowania trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie. Wybór formy opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej w żadnej mierze nie przesądza bowiem o zakresie jej innowacyjności. Wobec tego za słuszny należy uznać postulat nowelizacji przepisów o uldze, by objęły one też wyżej wymienionych przedsiębiorców¹⁹.

19 R. Zieliński, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako instrument rozwoju przedsiębiorców w Polsce*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska 2017, Sectio H, s. 532.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck: <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19149-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2020-z-uwzglednieniem-tarczy-antykryzysowej-artur-holda>



PRAWO REPREZENTOWANIA SPÓŁKI OSOBOWEJ NA PRZYKŁADZIE SPÓŁKI JAWNEJ

Prawo reprezentowania spółki stanowi podstawę pozycji wspólnika w spółce osobowej i jest rdzeniem konstrukcji tej formy organizacji. Przedmiotem rozważań w niniejszym opracowaniu jest ustawowe prawo reprezentowania spółki osobowej ze szczególnym uwzględnieniem spółki jawnej, jak też odmienne od modelowego ukształtowanie tego prawa wraz z jego ograniczeniem oraz stosowanie go w praktyce. Można zauważyć ogromne różnice interpretacyjne wśród przedstawicieli nauki co do oceny omawianych w artykule kwestii, a także rozbieżności pomiędzy opinią doktryny a orzecznictwem. Przyjętą metodologią w opracowaniu jest głównie metoda dogmatyczna, z odwołaniem się w celach komparatystycznych do poprzedniego porządku prawnego. Autor przedstawia zarówno stanowisko doktryny w postaci komentarzy do ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych¹ (dalej: k.s.h.), jak też orzecznictwa, w tym Sądu Najwyższego, w tytułowej kwestii. W przypadku spółki jawnej prawo do reprezentowania ma doniosłe znaczenie z uwagi na fakt, że jej wspólnicy ponoszą pełną (choć tak zwaną subsydiarną) odpowiedzialność majątkową za długi tejże spółki. Brak zrozumienia zasad reprezentacji w tej spółce albo ich wadliwe określenie – z perspektywy wspólników, niekoniecznie z punktu widzenia zgodności z prawem – może mieć dla nich bardzo negatywne konsekwencje.

1. Ustawowe prawo reprezentowania spółki osobowej

Formułując to prawo w sposób zwięzły, można je określić jako występowanie w stosun-

kach zewnętrznych spółki. Reprezentacja *sensu stricto* dotyczy czynności prawnych dokonywanych wyłącznie w stosunkach cywilnoprawnych². Natomiast pojęcie *sensu largo* „(...) dotyczy występowania we wszystkich

Maciej Tuszyński

Legal Manager, adwokat w Departamencie Prawnym, członek Okręgowej Rady Adwokackiej w Warszawie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w prawie spółek handlowych oraz prawie cywilnym. Posiada doświadczenie zawodowe, które obejmuje prowadzenie sporów sądowych oraz wszechstronne doradztwo prawne w zakresie bieżącej obsługi podmiotów gospodarczych, w szczególności spółek prawa handlowego. W ramach pracy w Kancelarii Russell Bedford jego praktyka koncentruje się na sprawach korporacyjnych, cywilnych i gospodarczych. Doskonalił swą praktykę pracując w kancelariach prawnych w Warszawie, specjalizujących się w obsłudze podmiotów gospodarczych.

Słowa kluczowe: prawo, spółka osobowa, spółka jawna, wspólnik, reprezentowanie spółki, prawo reprezentowania, Kodeks spółek handlowych, reprezentacja, prokura, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

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

2 Tak m.in. A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych, Komentarz Lex. T. I. Komentarz do art. 1-300 k.s.h.*, Warszawa 2013, s. 195; S. Sołtysiński [w:] S. Sołtysiński i in., *Komentarz KSH*, t. I, Warszawa 2012, s. 389.

stosunkach prawnych, nie tylko z zakresu prawa cywilnego, ale również prawa pracy, prawa administracyjnego oraz w innych gałęziach prawa (...)”³. Wspólnik ma prawo reprezentować spółkę przed wszelkimi sądami, w tym przed polubownymi, zagranicznymi oraz arbitrażowymi. Większość przedstawicieli doktryny opowiada się za szerokim rozumieniem pojęcia reprezentacji, za czym przemawia zakres umocowania wspólnika wyrażony określeniem „czynności sądowe i pozasądowe”. Uprawnienie to odnosi się do reprezentacji czynnej, np.: składania oświadczeń woli, wytaczania powództw sądowych, jak i biernej, np.: przyjmowania oświadczeń woli czy pism sądowych. Obejmuje ono prawo do nabywania w imieniu spółki oraz na jej rzecz praw i obowiązków. Pojęcie »czynności pozasądowych« obejmuje wszelkie akty prawne, takie jak: zawieranie i wypowiedzanie umów, składanie oświadczeń woli podmiotom prywatnym i publicznym, np.: naczelnikowi urzędu skarbowego, burmistrzowi czy Komisji Nadzoru Finansowego.

W artykule omawiane jest prawo reprezentowania spółki na przykładzie spółki jawnej, jako wzorcowej spółki osobowej. Przedstawione tu problemy dotyczą funkcjonowania tejże spółki, lecz występują lub mogą wystąpić na zasadzie analogii w trakcie działalności spółki partnerskiej, komandytowej i komandytowo-akcyjnej. Określając wspólników spółki jawnej należy mieć także na uwadze partnerów spółki partnerskiej oraz komplementariuszy spółek komandytowej i komandytowo-akcyjnej. Z zakresu omawianej tu problematyki należy wyłą-

czyć komandytariuszy i partnerów spółki partnerskiej, którzy ustanowili zarząd. Prawo reprezentowania spółek osobowych w k.s.h. jest regulowane w art. 29 i 30 – prawo reprezentowania spółki jawnej, w art. 96 i 97 – spółki partnerskiej, art. 117 – spółki komandytowej, art. 137 – spółki komandytowo-akcyjnej oraz w innych przepisach prawnych stosowanych odpowiednio. Zagadnienie reprezentowania spółek osobowych nie jest w pełni uregulowane w k.s.h. Powyższe przepisy odnoszą się wyłącznie do spraw najistotniejszych. Takie kwestie, jak np. zasada odpowiedzialności wspólnika reprezentującego spółkę, nie są omówione w żadnym przepisie k.s.h. W tego typu przypadkach należy zastosować inne wskazane przez ustawodawcę akty normatywne bądź ogólne normy prawa cywilnego wyrażone w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁴ (dalej: k.c.)

Artykuł 29 § 1 k.s.h. jest odpowiednikiem art. 83 § 1 k.h. Dwa pozostałe paragrafy wcielają postanowienia art. 84 § 1 i 2 Kodeksu handlowego z 27 czerwca 1934 r. (Dz.U. 1934 nr 57 poz. 502, dalej: k.h.)⁵. W porównaniu do art. 84 k.h. zakres uprawnień przyznanych wspólnikowi, który reprezentuje spółkę, jest bardzo szeroki. Wspomniany artykuł k.h. łączył zakres ustawowej władzy reprezentowania z pojęciem »prowadzenia przedsiębiorstwa«. Termin ten nie obejmował prawa rozporządzania przedsiębiorstwem oraz spraw dotyczących stosunków pomiędzy spółką a wspólnikami. Warto zaznaczyć, że ostatecznie zrezygnowano ze wskazania, że prawo reprezentacji obejmuje także uprawnienie do zbywania i obciążania nieruchomości oraz ustanawiania i odwoływania prokury.

W czasie obowiązywania k.h. prezentowany był pogląd, że wspólnikowi nie przysługuje tylko prawo reprezentowania spółki, ale ma on także bezwzględny lub względny obowiązek reprezentowania spółki⁶. To, czy wspólnik jest dziś do tego zobowiązany, należy oceniać na podstawie umowy⁷. Wspólnik spółki jawnej nie jest jej pełnomocnikiem, lecz przedstawicielem ustawowym, ponieważ prawo reprezentowania spółki wynika wprost z ustawy. Reprezentowanie spółki może być zakwalifikowane nie jako odrębne prawo wspólnika, ale jako konkretne, szczególnie ujęte prawo do prowadzenia spraw spółki⁸.

Na gruncie obowiązywania k.s.h. bardzo trudno zgodzić się z opinią, że taki obowiązek wynika *ex lege*. W związku z tym dowolna rezygnacja z tego prawa nie powinna być kwestionowana. Z drugiej strony, traktując ten problem kompleksowo, co do zasady prowadzenie przedsiębiorstwa łączy się zarazem z prowadzeniem spraw spółki, do czego wspólnicy są zobowiązani na podstawie art. 39 § 1 k.s.h. i reprezentowaniem jej przez wszystkich wspólników. Dlatego na gruncie art. 56 k.c., który stanowi, że czynność prawna wywołuje nie tylko skutki w niej wyrażone, lecz również te, które wynikają z ustawy, z zasad współżycia społecznego i z ustalonych zwyczajów, milczenie umowy w tym zakresie wskazywałoby na istnienie obowiązku reprezentacji spółki osobowej przynajmniej w zakresie prowadzenia przedsiębiorstwa.

3 J.P. Naworski [w:] *Kodeks spółek handlowych, Komentarz. Tytuł I. Przepisy ogólne. Tytuł II. Spółki osobowe*, pod red. T. Siemiątkowskiego i R. Potrzeźsacza, Warszawa 2011, s. 256.

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

5 M. Litwińska-Werner, *Kodeks Spółek Handlowych – Komentarz*, Warszawa 2005, s. 238.

6 Szerzej na ten temat J.P. Naworski, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 256-257; S. Sołtysiński, *Komentarz*, *op. cit.*, s. 450.

7 Tak S. Sołtysiński, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 450; A. Kidyba, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 196, który stanowczo twierdzi, że bez względu na brzmienie umowy zawsze jest to tylko prawo wspólnika.

8 Tak K. Osajda, *Spółki osobowe w najnowszym orzecznictwie Sądu Najwyższego – odpowiedzialność spółki i wspólników*. Glosa do uchwały SN z 12 maja 2005 r., sygn. akt III CZP 21/05, OSNC 2006, nr 4, poz. 58, nr Lex: 59026.

Od prawa reprezentowania spółki należy odróżnić „prowadzenie spraw spółki”, które dotyczy wyłącznie stosunków wewnętrznych, takich jak np.: kierowanie strukturą organizacyjną w spółce, prowadzenie rachunkowości. Prawo reprezentacji dotyczy dokonywania czynności prawnych w stosunkach zewnętrznych, z osobami trzecimi, ale także czynności ze współnikami. Wbrew dominującemu pogładowi przyjmuje się niekiedy w literaturze, że prawo i obowiązek reprezentowania spółki jest szczególną formą prowadzenia jej spraw albo uprawnieniem, które jest objęte definicją prowadzenia spraw spółki. Tak pojmując to prawo, na podstawie art. 45 k.s.h. jest możliwe odpowiednie zastosowanie przepisów o umowie zlecenia z k.c.⁹. Wynikałoby wtedy, w myśl art. 740 k.c., konieczność udzielania dającemu zlecenie, w tym wypadku spółce, reszcie współników potrzebnych wiadomości o przebiegu sprawy, a po wykonaniu zlecenia lub po wcześniejszym rozwiązaniu umowy – złożenia im sprawozdania. Zasadą jest przysługiwanie współnikowi prawa prowadzenia spółki, jak i reprezentacji. Niemniej jednak możliwe jest, że współnikowi przysługuje jedynie prawo prowadzenia spraw spółki bądź prawo jej reprezentowania. Na podstawie art. 30 k.s.h. można pozbawić współnika prawa reprezentowania spółki, a zgodnie z art. 47 k.s.h. – wyłączyć współnika od prowadzenia jej spraw.

W odróżnieniu od prokurenta współnik może rozporządzać nieruchomościami spółki, pod warunkiem, że dana czynność prawna nie będzie czynnością przekraczającą zwykły zarząd. W imieniu spółki

każdy współnik może zawrzeć umowę z innym współnikiem i spółką, np. umowę sprzedaży rzeczy będącej własnością spółki. Tego typu czynności prawne są przyporządkowane do stosunków zewnętrznych spółki, ponieważ nie wywodzą się z jej stosunków wewnętrznych, które są uregulowane w rozdziale 3 k.s.h.¹⁰. Należy przy tym pamiętać, że na podstawie art. 43 i 58 k.s.h. dokonanie niektórych czynności prawnych wymaga zgody wszystkich współników. Jednakże uważa się, że art. 29 k.s.h. nie obejmuje swoim zakresem regulacji czynności prawnych, których przedmiotem jest zmiana lub rozwiązanie umowy spółki¹¹.

W doktrynie niemieckiej wspólnicy spółki jawnej są traktowani jako szczególnego rodzaju „piastunowie” organu „ułamnej” osoby prawnej. W Niemczech wysuwa się także propozycję, by owych „piastunów” osób prawnych traktować jako przedstawicieli organizacyjnych (statutowych)¹². Występuje różnica pomiędzy przedstawicielem a organem. Polega ona na tym, że oświadczenia woli przedstawiciela są uważane za oświadczenia osoby pełniącej funkcję organu za oświadczenia samej osoby prawnej¹³. Działania „piastuna” natomiast uważa się za działania samej ułamnej osoby prawnej. Jednak w razie wadliwości oświadczenia woli organu oraz co do oceny dobrej czy złej wiary osoby prawnej należy sprawdzić stan świadomości „piastuna”. Spółka osobowa posiada zdolność sądową, własny majątek, działa pod własną firmą, stąd stanowi organizację, która jest wyposażona w podmiotowość prawną. Nie ma więc żadnych przesłanek – czy to jurydycznych czy to funkcjonalnych, aby uznać,

że współnik, który reprezentuje spółkę, nie działa za spółkę, lecz w imieniu siebie samego i pozostałych współników¹⁴. Zakres umocowania współnika do reprezentowania spółki przejawia zbieżność z pozycją członka organu osoby prawnej, przede wszystkim członka zarządu spółki kapitałowej. Ze względu na art. 331 § 1 k.c., który nakazuje stosowanie przepisów o osobach prawnych do ułamnych osób prawnych, co do odpowiedzialności spółki należy stosować art. 416 k.c. o odpowiedzialności osoby prawnej za szkody wyrządzone z winy jej organu¹⁵.

Przyjęcie takiej wykładni zwiększa bezpieczeństwo osób trzecich wchodzących w stosunki prawne ze spółką osobową. W konsekwencji współnikowi pozbawionemu zdolności do czynności prawnych lub mającemu ograniczoną zdolność także przysługuje prawo do reprezentowania spółki osobowej. Jednak w praktyce wykonywanie tego prawa byłoby bardzo kłopotliwe, bowiem musiałby być konieczny udział przedstawiciela ustawowego.

Artykuł 38 pkt 2a u.k.r.s. wymaga ponadto ujawnienia w rejestrze przedsiębiorców informacji dotyczącej ograniczenia zdolności do czynności prawnej współników, zaś art. 26 § 1 pkt 4 k.s.h. oraz art. 39 pkt 1 ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁶ (dalej: u.k.r.s.) wymagają umieszczenia w rejestrze imion i nazwisk osób, które są uprawnione do reprezentowania spółki jawnej. W przypadku pozbawienia bądź ograniczenia zdolności do dokonywania czynności prawnych współnika, któremu nie odjęto prawa reprezentowania spółki, nieodzwonne jest wpisanie do rejestru imienia i nazwiska przedstawiciela usta-

9 *Ibidem*.

10 S. Soltysieński, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 453.

11 Tamże, s. 452.

12 Za S. Soltysieński, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 451.

13 *Ibidem*.

14 Tamże, s. 452.

15 S. Soltysieński, *Przepisy ogólne kodeksu spółek handlowych (wybrane zagadnienia)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 7. s. 3 i n.

16 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1500.

wowego. Celem tych regulacji jest oczywiście ochrona interesów osób trzecich. Wspólnicy, dokonując czynności prawnej, muszą wyraźnie wykazać, że działają w imieniu spółki, np. podpisując weksel. W tym wypadku wspólnicy, którzy nie uwidocznili na wekslu, że działają jako reprezentanci spółki, sami stają się dłużnikami wekslowymi.

Każdy wspólnik spółki jawnej jest uprawniony do samodzielnego reprezentowania spółki w przeciwieństwie do wspólnika spółki cywilnej, gdzie na podstawie art. 866 k.c. każdy wspólnik jest umocowany do reprezentowania spółki w takich granicach, w jakich jest uprawniony do prowadzenia jej spraw. Dlatego prawo wspólnika spółki osobowej (jawnej) jest o wiele szersze, ponieważ obejmuje wszystkie czynności zarówno sądowe, jak i pozasądowe.

Instytucja samodzielnego reprezentacji spółki przez każdego wspólnika jest wyrazem struktury prawnej i funkcji spółki jawnej¹⁷. Bez wątpienia w porównaniu do spółki cywilnej ułatwia ona prowadzenie przedsiębiorstwa o dużych rozmiarach, a przy tym gwarantuje bezpieczeństwo obrotu. Choć wszyscy wspólnicy muszą liczyć się z tym, że czynność prawna dokonana przez jednego z nich rodzi osobistą odpowiedzialność wszystkich wspólników, to przecież spółka osobowa (jawna) jest organizacją, w której niezbędna jest duża doza zaufania jej członków wobec siebie.

Umowa spółki może wprowadzać reprezentację łączną, dwóch, kilku lub wszystkich wspólników albo reprezentację łączną z prokurentem. Oprócz wspólników spółkę mogą reprezentować prokurenci, pełnomocnicy oraz przedsta-

wiciele ustawowi, tacy jak kurator czy likwidator w czasie likwidacji spółki. Katalog ten jest zamknięty. Wspólnicy mogą przyjąć także w drodze uchwały zasadę reprezentacji jednoosobowej albo łącznej. Dopuszczalna jest również prokura łączna, która może wynikać z formy udzielenia prokury. Wspólnik nie może być prokurentem, ponieważ uprawnienia prokurenta są węższe od uprawnień wspólnika.

Sporną kwestią, która dotyczy prawa i zakresu reprezentacji jest odwołanie prokury. W czasie obowiązywania k.h. dominował pogląd, iż odwołanie prokury ze skutkiem wobec osób trzecich wymaga zgody wszystkich wspólników¹⁸. W obecnym stanie prawnym pogląd ten wydaje się być nietrafny. Celem prokury jest umocowanie pewnej osoby do działań w imieniu spółki w stosunkach zewnętrznych. Dlatego jej odwołanie nie powinno ograniczać się wyłącznie do stosunków wewnętrznych pomiędzy wspólnikami. Jeżeli każdy ze wspólników ma prawo samodzielnie reprezentować spółkę, odwołać prokurę ze skutkiem wewnętrznym na podstawie art. 41 § 2 k.s.h., to powinno mu przysługiwać także prawo do odwołania prokurenta ze skutkiem na zewnątrz¹⁹. Pomiędzy wspólnikami powinna istnieć więź zaufania i chęć zawierania swoich własnych interesów pozostałym wspólnikom. Z tego powodu jak najbardziej uzasadnione jest, by wspólnik mógł odwołać szybko prokurenta ze skutkiem wobec osób trzecich, do którego np. stracił zaufanie, a który przecież nie należy do tego „ekskluzywnego” kręgu wspólników.

Poważnym problemem interpretacyjnym jest także zastosowanie art. 29 § 3 k.s.h. w związku z art. 39, 42, 43 k.s.h. w sytuacji, w której jeden

wspólnik w imieniu spółki wystąpi z powództwem, np. odszkodowawczym, przeciwko innemu wspólnikowi albo kilku z nich. Zakres *actio pro socio* unormowany w art. 57 k.s.h. jest bardzo wąski. Dotyczy on co prawda wydania spółce korzyści, jakie osiągnął wspólnik naruszający zakaz konkurencji, lub naprawienia wyrządzonej jej szkody. Pojawia się tu jednak wątpliwość co do dopuszczalności wszczęcia powództwa przeciwko własnym wspólnikom oraz kwestia kompetencji sądu w przypadku braku zgody wspólników co do stanowiska spółki w tym konkretnym procesie.

Każdy wspólnik jest upoważniony do tego, by wytoczyć powództwo przeciwko innemu wspólnikowi lub wspólnikom. W spółkach dwuosobowych lub komandytowych i komandytowo-akcyjnych z dwoma komplementariuszami, gdy jeden wspólnik/komplementariusz wytacza powództwo drugiemu, to ten drugi nie będzie mógł przeciwdziałać wytoczeniu powództwa, bowiem doszłoby do niedopuszczalnego zlania się ról procesowych²⁰. Inaczej może wyglądać sytuacja w spółkach wieloosobowych, ponieważ sprzeciw wobec takiego powództwa mogą wnosić pozostali wspólnicy, którzy są formalnie poza sporem. W tej sytuacji można przyjąć, że wytoczenie powództwa odszkodowawczego przeciw wspólnikowi spółki jawnej jest czynnością zachowawczą, o której jest mowa w art. 44 k.s.h. Sprzeciw wspólnika wobec dokonania tej czynności mógłby zostać uznany za nierelevantny, albowiem wymóg podjęcia jednomyślnej uchwały przez wspólników spółki jawnej uniemożliwiłby dalsze toczenie się procesu i czyniłby spółkę wieloosobową

17 S. Soltysieński, *Komentarz...*, op. cit., s. 454.

18 Tak M. Allerhand, *Kodeks handlowy. Komentarz. Księga Pierwsza. Kupiec*, Lwów 1935 (reprint), s. 61.

19 S. Soltysieński, *Komentarz...*, op. cit., s. 454.

20 Tak A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., s. 198.

bezsilną wobec wyrządzenia jej szkody przez dwóch lub więcej wspólników²¹.

Pomimo że pogląd ten wydaje się być słuszny, judykatura obrała inny kierunek. W wyroku z 28 września 2011 r. Sąd Apelacyjny w Lublinie orzekł, że dla skutecznego pozwania wspólnika niezbędna jest zgoda wszystkich pozostałych wspólników pomimo przedstawienia szeregu wątpliwości²². W związku z tym wspólnik, który wytoczył powództwo w imieniu spółki, nie może być jedynym dysponentem powództwa²³. Jest to pogląd dyskusyjny, bowiem ogranicza cofnięcie pozwu złożonego pochopnie lub zbyt wcześnie przez osobę wszczynającą postępowanie sądowe.

2. Odmienne od ustawowego ukształtowanie sposobu reprezentacji spółki oraz jej ograniczenie

2.1. Zarys problematyki

Ten podrozdział nie dotyczy bezpośrednio pozbawienia prawa reprezentowania spółki, a jedynie ustanowienia reprezentacji łącznej i ograniczenia przedmiotowego prawa reprezentacji. Jednakże ze względu na silne powiązanie systemowe tych instytucji prawnych, podobieństwo ze względu na nałożenie na wspólnika poważnych restrykcji w wykonywaniu jego prawa reprezentowania spółki, warto przedstawić fundamentalne założenia tych konstrukcji i wskazać podstawowe problemy, które się z nią wiążą. Pod rządami k.h. została już wypracowana koncepcja rozróżnienia sposobu repre-

zentacji oraz ograniczenia prawa reprezentacji²⁴. Dokonano go na podstawie imperatywnego art. 198 § 3 k.h., odpowiednika art. 29 § 3 k.s.h. Rozróżnienie to, co do zasady, zostało zaakceptowane w doktrynie, jednak do dziś pozostał spór co do wyznaczenia wyraźnej granicy pomiędzy tymi dwiema instytucjami. Zagadnienie ukształtowania sposobu reprezentacji w postaci reprezentacji łącznej nie jest wielce dyskusyjne i nie rodzi dużych trudności, także tych związanych z praktycznym stosowaniem prawa.

Wątpliwości budzi przede wszystkim możliwość ujęcia sposobu reprezentacji spółki, wedle której w przypadku czynności prawnych do pewnej wartości pieniężnej spółkę może reprezentować jeden wspólnik, a w zakresie czynności prawnych wykraczających poza graniczną wartość, niezbędne jest współdziałanie co najmniej dwóch osób.

Poruszona tu kwestia ogranicza się w praktyce do wyznaczenia relacji pomiędzy art. 29 § 1 i 3 oraz art. 30 § 1 k.s.h. Prawa reprezentowania spółki nie można ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich, o czym stanowi art. 29 § 3 k.s.h. Niemniej jednak nic nie stoi na przeszkodzie umownemu ograniczeniu prawa reprezentacji, a nawet wyłączeniu niektórych wspólników z prawa reprezentowania, o czym stanowi art. 30 § 1 k.s.h. Jest bezsporne, że pierwszy z przedstawionych przepisów formułuje normę bezwzględnie obowiązującą. Korzystając z wykładni systemowej, art. 29 § 3 k.s.h. należy stosować mając na uwadze jego umieszczenie po art. 29

§ 2 k.s.h., który reguluje zakres reprezentacji oraz na następujący po nim art. 30 k.s.h., który przewiduje wyraźnie dopuszczalność pozbawienia wspólnika prawa reprezentacji oraz zmiany sposobu reprezentacji. Artykuł 29 § 3 k.s.h. nie może obejmować swoim zakresem regulacji, kto może reprezentować spółkę oraz sposobu reprezentacji, ponieważ większość zakresu jego hipotezy, poza kwestią zakresu reprezentacji, byłaby wyłączona przez sąsiadujący z nim art. 30 k.s.h.²⁵. Dlatego ich treść i zestawienie wprowadza odróżnienie sposobu reprezentacji danej spółki od zakresu prawa wspólnika do reprezentacji. Warto nadmienić, że ustawodawca może wprowadzać w różnych sytuacjach ograniczenia *erga omnes*, które wynikają z bezwzględnie wiążących norm ustawowych.

2.2. Odmienne od ustawowego ukształtowanie sposobu reprezentacji – reprezentacja łączna

W art. 30 § 2 k.s.h. przewiduje się możliwość ustanowienia reprezentacji wspólnika łącznie z innym wspólnikiem lub prokurentem pod warunkiem, że wspólnicy doszli do stosownego porozumienia w tej materii. Umowa może przewidywać następujące sytuacje. Jeden wspólnik może być upoważniony do reprezentacji samodzielnej, inni są ograniczeni do reprezentacji łącznej, dwaj, większa liczba albo wszyscy wspólnicy muszą współdziałać razem w ramach reprezentacji łącznej. W umowie może być również określone zgodne współdziałanie wspólnika działającego łącznie z prokurentem.

Takie rozwiązanie zostało zaaprobowane przez orzecznictwo, jak i przez

21 Tamże, s. 198-199.

22 Cytowane za A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., s. 199: wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 28 września 2011 r., sygn. akt I ACa 333/11 (nie publ.). W innym orzeczeniu tego samego sądu z 27 lutego 2012 r., sygn. akt I ACa 21/12 (nie publ.) przyjęto w uzasadnieniu nie dającą się wytłumaczyć tezę, że do wytoczenia powództwa, o którym mowa, konieczna jest zgoda wszystkich wspólników spółki, także tych mających być pozwanymi.

23 Takiego samego zdania jest A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., s. 199; J.A. Witosz, *Wpływ podziału lub połączenia wspólników spółki osobowej na członkostwo w tej spółce*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 1, s. 23 i n.

24 Rozgraniczenie tych pojęć zostało dokonane w uchwale SN z 24 października 1996 r., sygn. akt III CZP 112/96, OSNC 1997, nr 2, poz. 20.

25 Tak A. Nowacki, *Reprezentacja spółki partnerskiej przez partnerów*, „PPH” 2012, nr 2, s. 4 i n. Opinia ta jest wyjątkowo słuszna.

przeważającą część doktryny²⁶. Umocowanie, w którym współdziała dwóch wspólników bądź dwóch prokurentów jest określone w piśmiennictwie reprezentacją „czystą”, „właściwą” albo „prawidłową”. Reprezentacja niejednorodna, złożona ze wspólnika i prokurenta nazywana jest reprezentacją „mieszaną” bądź „niewłaściwą”. Nic nie stoi na przeszkodzie, by można było ustanowić bardziej skomplikowane reguły reprezentacji łącznej spółki, które można określić jednym terminem – „reprezentacji grupowej”²⁷. Niemniej jednak nie spotyka się w praktyce przypadków, by reprezentacja łączna wymagała współdziałania więcej niż dwóch osób. Można za to spotkać rozwiązania, które „ocierają się” o ograniczenie prawa reprezentacji, mianowicie wymóg reprezentacji grupowej polegającej na występowaniu w rejestrze osób z imienia i nazwiska. W umowach i w rejestrze przedsiębiorców często występuje „połowiczny” wymóg łącznego reprezentowania spółki. Ma on miejsce wtedy, gdy jednemu ze wspólników przysługuje samoistne prawo reprezentacji, natomiast drugi musi wykonywać swoje prawo z innym wspólnikiem bądź prokurentem²⁸.

Ukształtowanie sposobu reprezentacji, by na pewno nie naruszyć zakazu określonego w art. 29 § 3 k.s.h., powinno odnosić się wyłącznie do kwestii podmiotowej. Ograniczenie lub wyłączenie prawa reprezentacji spółki jawnej odnosi się do tego, kto i w jaki sposób jest uprawniony do reprezentacji spółki jawnej. Nie może ono w jakikolwiek sposób

odnosić się w swojej treści do określenia reguł reprezentacji na podstawie kryterium przedmiotowego²⁹.

W przypadku reprezentacji mieszanej spółki pojawia się kontrowersyjna kwestia, czy o zakresie działania tej reprezentacji decyduje zakres umocowania wspólnika, czy nieco węższe kompetencje prokurenta. Do czynności, do których prokurent nie ma umocowania, należą: żądanie rozwiązania spółki, podpisywanie sprawozdania finansowego, zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Słuszny jest pogląd, że taka reprezentacja mieszana nie może dokonywać czynności, które wykraczają poza ustawowy zakres umocowania prokurenta³⁰. Stanowisko to nie budzi szerszych kontrowersji w doktrynie polskiej, jak i niemieckiej³¹.

Prokurent, któremu udzielono prokury wraz z zakazem działania bez wspólnika dokonuje nieważnej czynności prawnej³². Taką czynność prawną dokonaną przez reprezentację mieszaną można potwierdzić na podstawie art. 103 k.c. Nie powinno to podlegać dyskusji, ponieważ prokura jest szczególną postacią pełnomocnictwa. Niepełna reprezentacja spółki osobowej powoduje skutek w postaci czynności prawnej niepełnej³³. Przepis art. 30 § 1 k.s.h. nie reguluje reprezentacji spółki przez pełnomocników lub prokurentów. Dopuszcza on tylko reprezentację mieszaną jednorodną wspólników oraz nieprawidłową wspól-

nika i prokurenta. Literalne brzmienie tego przepisu wyklucza przyjęcie w umowie łącznej reprezentacji mieszanej, polegającej na współdziale wspólnika i pełnomocnika, niebędącego prokurentem. Odmienne wniosku nie można uzasadnić tym, że pojęcie reprezentacji spółki obejmuje także działanie pełnomocników, które opiera się na składaniu i przyjmowaniu oświadczeń woli. Ponadto wyrażenie „sposób reprezentacji” spółki osobowej w myśl art. 39 pkt 1 u.k.r.s. nie odnosi się w żaden sposób do współdziałania zwykłych pełnomocników³⁴. Poza wskazaną tu wykładnią literalną i systemową, względnie funkcjonalną związane z bezpieczeństwem obrotu przemawiają za zakazem udziału zwykłego pełnomocnika w reprezentacji łącznej, którego danych i umocowania spółka nie ma obowiązku zamieszczać w rejestrze przedsiębiorców. Zakres umocowania prokury jest ustawowy, regulowany w art. 1091 k.c., to znaczy nieograniczony za wyjątkiem prokury oddziałowej i tym samym z założenia powszechnie znany wśród kontrahentów spółki, w odróżnieniu od zakresu umocowania pełnomocnika³⁵.

Współcześnie w doktrynie występuje zgoda co do kwestii, czy spółka osobowa może być reprezentowana wyłącznie przez reprezentację mieszaną. W poprzednim stanie prawnym, za czasów obowiązywania k.h. podważano dopuszczalność umownej konieczności występowania każdego wspólnika zawsze z prokurentem³⁶. Podnoszone wtedy argumenty wcale

26 Zob. uchwałę SN z 30 maja 2008 r., sygn. akt III CZP 43/08, OSNC 2009, nr 7-8, poz. 93; tak m.in. S. Sołtysiński, *Komentarz...*, op. cit., s. 458, J.P. Naworski, *Komentarz...*, op. cit., s. 271; A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., s. 201.

27 Taki termin wprowadza J.P. Naworski, *Komentarz...*, op. cit., s. 562.

28 Według J.P. Naworskiego w cytowanym *Komentarzu...*, s. 562, nic nie stoi na przeszkodzie takiemu ukształtowaniu tego prawa.

29 M. Borkowski, Głosa do uchwały SN z 30 maja 2008 r., sygn. akt III CZP 43/08, OSNC 2009, nr 7-8, poz. 93, nr Lex: 109025.

30 Tak m.in. S. Sołtysiński, *Komentarz...*, op. cit., s. 461; A. Buchenfeld, *Prokura łączna nieprawidłowa. Wybrane zagadnienia*, „Palestra” 2003, nr 5-6, s. 31 i n.

31 Szerzej na ten temat J.P. Naworski, *Komentarz...*, op. cit., s. 567.

32 A. Buchenfeld, *Prokura...*, op. cit., używa pojęcia „czynności niepełnej”.

33 Tak w wyroku SN z 22 stycznia 2002 r., sygn. akt V KKN 650/00 (nie publ.); J.P. Naworski, *Komentarz...*, op. cit., s. 568.

34 J.P. Naworski, *Komentarz...*, op. cit., s. 565.

35 Szerzej tamże, s. 564-565.

36 Tamże, s. 565.

nie były nietrafne, jak uważa większość dzisiejszych komentatorów, ponieważ także aktualnie w takiej sytuacji kwestią problematyczną staje się np. udzielenie prokury. Aczkolwiek wykładnia art. 30 § 1 k.s.h. prowadzi do wniosku, że w umowie spółki osobowej może być unormowane prawo reprezentacji nawet przez samych prokurentów.

Taki pogląd znajduje swoje uzasadnienie we wspomnianym art. 39 pkt 1 u.k.r.s., który konstytuuje wymóg wskazania sposobu reprezentacji, a pojęcie to obejmuje samodzielną reprezentację przez wspólników, łączną prawidłową i mieszaną z udziałem prokurentów. Tej opinii dowodzi także *expressis verbis* § 33 pkt 1 lit. b. Rozporządzenia ministra sprawiedliwości, na podstawie którego w rubryce pierwszej Działu 2 rejestru przedsiębiorców umieszcza się sposób reprezentacji, zarówno przez zarząd jak i prokurentów. Ponadto praktyka sądów rejestrowych ma potwierdzać poprawność prezentowanego stanowiska.

Artykuł 30 § 1 k.s.h. ani żaden inny przepis dotyczący spółki osobowej nie reguluje problematyki reprezentacji biernej w razie ustanowienia reprezentacji łącznej w odróżnieniu od przepisów art. 215 § 2 i art. 373 § 2 k.s.h., które dotyczą spółek kapitałowych. Właściwy jest pogląd, że przyjmowanie oświadczeń woli może być dokonywane przez jednego wspólnika albo prokurenta w sytuacji reprezentacji łącznej. Co do prokurenta w ramach reprezentacji łącznej właściwej, taka możliwość wynika *expressis verbis* z art. 1091 k.c., a co do prokurenta w ramach reprezentacji łącznej niewłaściwej, taka możliwość otwiera

się poprzez stosowanie *per analogiam* wspomnianego przepisu³⁷.

W przypadku śmierci bądź pozbawienia prawa pełnienia funkcji reprezentanta lub pełnomocnika w spółce handlowej na podstawie przepisów k.s.h. i art. 373 i 374 ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze³⁸, inny reprezentant, który był zobowiązany do reprezentacji łącznej nie staje się automatycznie uprawniony do jednoosobowego reprezentowania spółki³⁹. Interesującą kwestią jest przypisywanie spółce wad oświadczeń woli lub złej wiary po stronie jednej z osób. Za czasów obowiązywania k.h. dominowała opinia, że dla bezpieczeństwa obrotu wiedza o pewnym stanie rzeczy, która zaistniała po jednej stronie wystarcza dla przypisania jej spółce⁴⁰. W rezultacie trafne jest stanowisko, że np. w wypadku wiedzy o wadzie rzeczy przez jednego z umocowanych reprezentantów, spółka traci uprawnienia z tytułu rękojmi.

2.3. Przedmiotowe ograniczenie prawa reprezentacji

Umowa spółki może przewidywać, że wspólnik, który dokonuje określonej czynności prawnej, np. rozporządza pieniędzmi powyżej pewnej kwoty, musi uzyskać zgodę wszystkich wspólników spółki. W umowie może być także przewidziana konieczność reprezentacji łącznej w przypadku, o którym mowa w powyższym przykładzie.

Część doktryny wyraża stanowisko, zgodnie z którym ograniczenie, które podlega obowiązkowi zgłoszenia i jest jawne, ma skutek wobec osób trzecich. Związane jest to z powszechną, ale wątpliwą co do

zgodności z art. 29 § 3 k.s.h., praktyką sądów polegającą na tym, że wpisywane są do rejestru przedsiębiorców tego typu ograniczenia. Istnieje także skrajne stanowisko przedstawiające tezę, że takie ograniczenie, które nie jest ujawnione w rejestrze, jest także skuteczne *erga omnes*.

Artykuł 26 § 1 pkt 4 k.s.h. wraz z art. 39 ust. 1 u.k.r.s. nakłada obowiązek zgłoszenia sądowi rejestrowemu nazwisk i imion osób uprawnionych do reprezentowania spółki jawnej oraz sposobu reprezentacji tej spółki. Jednak te przepisy nie nakładają obowiązku zgłoszenia ograniczeń przedmiotowych. Warto zauważyć dla potrzeb tych rozważań, że na podstawie art. 8 u.k.r.s. rejestr ten jest jawny i każdy może mieć dostęp do zawartych w nim informacji. Oprócz tego, zgodnie z art. 17 ust. 1 u.k.r.s., dane te korzystają z domniemania prawdziwości i uważa się na gruncie art. 15 tejże ustawy, że są znane osobom trzecim.

Większość przedstawicieli nauki o prawie opowiada się za stanowiskiem, że ograniczenie przedmiotowe prawa reprezentacji jest skuteczne wyłącznie w stosunkach między wspólnikami. Przyjmując taką interpretację, nie może ono wywierać wpływu na skutki dokonywanych czynności przez wspólników w ramach wykonywania przez nich prawa reprezentowania spółki. Taki wspólnik może odpowiadać wyłącznie z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania na gruncie art. 471 k.c. Z tego powodu takie ograniczenie reprezentacji ze skutkiem wewnętrznym nie „zależy od dobrej wiary osoby trzeciej, a więc braku wiedzy tej osoby o takim ograniczeniu i braku możliwości

37 Tamże, s. 568.

38 Dz.U. 2003 nr 60 poz. 535.

39 J.P. Naworski, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 569.

40 Tak M. Allerhand, *Kodeks handlowy...*, *op. cit.*, s. 61.

uzyskania tej wiedzy przy zachowaniu należytej staranności”⁴¹.

Wśród reprezentantów tego stanowiska istnieje rozłam wobec oceny zagadnienia, czy wiedza kontrahenta spółki o istnieniu takiej wewnętrznej umowy ograniczającej prawo reprezentacji wspólnika spółki osobowej ma wpływ na ważność czynności prawnej zawartej przez wspólnika ograniczonego w wykonywaniu określonych czynności prawnych. Wedle doktryny wypracowanej pod rządami k.h. nie wpływa to na ważność czynności prawnej, chyba że wspólnik zmówił się z kontrahentem spółki, który był tego świadomy⁴². Obecnie taka umowa zdaniem wielu komentatorów prawa mogłaby być nieważna na mocy art. 58 § 2 k.c. ze względu na sprzeczność czynności prawnej z zasadami współżycia społecznego.

Chodzi tu mianowicie o dwie sytuacje, gdy wspólnik działa w zмовie z drugą stroną czynności prawnej w celu dokonania niekorzystnej czynności prawnej na rzecz spółki oraz wtedy, gdy działanie wspólnika jest świadome w celu pokrzywdzenia spółki, a kontrahent o tym wie, jednak nie pozostaje ze wspólnikiem w żadnej zмовie⁴³. Konsekwentna część przedstawicieli tego stanowiska twierdzi, nie bacząc na powyższą niezgodność takiej czynności z przepisami k.c., że takie traktowanie omawianych okoliczności podważa bezpieczeństwo obrotu. Ich zdaniem nakłada ono na kontrahenta zbyt szeroki zakres obowiązków, m.in. weryfikację plotek o ograniczeniu mandatu wspólnika⁴⁴.

Ponadto zwraca się uwagę na to, że art. 29 § 3 k.s.h. nie narzuca konieczności pozostawania w dobrej wierze przez wspólników spółki w czasie dokonywania tej czynności prawnej⁴⁵. Według tego stanowiska nawet czynność prawna dokonana z kontrahentem, który bardzo dobrze wie o tym, że przedstawiciel spółki działa z naruszeniem sposobu reprezentacji przewidzianego w umowie spółki bądź uchwale, byłaby ważna⁴⁶.

Drugie stanowisko jest bardziej uzasadnione w obecnym obrocie handlowym. Stosowanie wykładni *in favorem libertatis* w kontekście ilości dokonywanych czynności prawnych i szybkości obrotu w dzisiejszych uwarunkowaniach wydaje się jak najbardziej słuszne. Jednakże w wyjątkowych sytuacjach zachowanie kontrahenta może być uznane za sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, np. zawarcie umowy pomimo jasnego ostrzeżenia od innych wspólników bądź dopuszczenie się czynu niedozwolonego, a nawet popełnienie przestępstwa. Takie naruszenie zasad współżycia społecznego powinno być traktowane *ad causam*.

Sąd Najwyższy w jednym ze swoich orzeczeń stwierdził, że „skuteczność pełnomocnictwa procesowego udzielonego przez spółkę jawną uzależniona jest od zachowania reprezentacji ujawnionej w Krajowym Rejestrze Sądowym”⁴⁷. Spór toczył się o zapłatę ponad 7 tys. zł z ustawowymi odsetkami. Z odpisu Krajowego Rejestru Sądowego wynikał odrębny sposób reprezentacji spółki będącej stroną pozwaną. Każdy wspólnik mógł działać samodzielnie w imieniu spółki

w zakresie czynności rozporządzających i zobowiązujących, nieprzekraczających kwoty 4 tys. zł. Do czynności powyżej tej wartości pieniężnej wymagana była reprezentacja wszystkich wspólników. Pełnomocnictwo procesowe do sporządzenia i podpisania sprzeciwu w imieniu pozwanej spółki zostało udzielone tylko przez jednego wspólnika. Sąd rejonowy odrzucił sprzeciw od nakazu zapłaty z powodu braku prawidłowego umocowania pełnomocnika procesowego, bowiem według niego sprawa toczyła się o kwotę wyższą niż określona w rejestrze, a decyzje dotyczące czynności związanych z tą sprawą powinny być podejmowane przez wszystkich wspólników.

Sąd Okręgowy rozpatrujący zażalenie na postanowienie o odrzuceniu sprzeciwu zwrócił się do Sądu Najwyższego z następującym zagadnieniem prawnym: „Czy wskazanie w umowie spółki jawnej i wpisanie w KRS sposobu jej reprezentacji tak, iż do czynności prawnych zobowiązujących lub rozporządzających, przenoszących ustalony kwotowo limit wymagana jest reprezentacja łączna wszystkich wspólników, uniemożliwia skuteczne podpisanie pełnomocnictwa procesowego przez jednego wspólnika w sprawie o roszczenie przekraczające kwotę ustalonego limitu do jednoosobowej reprezentacji spółki?”. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały przedstawił stanowisko, że postanowienie umowne, nakładające konieczność współdziałania przy dokonywaniu czynności powyżej ustalonej kwoty jest regulacją dotyczącą sposobu reprezentacji łącznej i pozostaje w zgodzie z art. 30 § 1 k.s.h., jak i przede wszystkim z art. 29

41 A. Nowacki, *Reprezentacja spółki partnerskiej...*, *op. cit.*

42 Tak M. Allerhand, *Kodeks handlowy...*, *op. cit.*

43 J.P. Naworski, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 268.

44 M. Litwińska-Werner, *Kodeks Spółek Handlowych...*, *op. cit.*, s. 240. Taką opinię podzielają także: M. Pazdan [w:] *Prawo cywilne – część ogólna. System prawa prywatnego*. T. 2 pod redakcją Z. Radwańskiego, Warszawa 2002, s. 518-519; oraz S. Sołtysiński, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 455.

45 M. Rodzyński, *Kodeks Spółek Handlowych - Komentarz*, Warszawa 2013, s. 78.

46 Szerokie i wyczerpujące przedstawienie tego problemu zostało dokonane przez M. Pazdan, *System prawa...*, *op. cit.*, s. 514-519.

47 Uchwała SN z 30 maja 2008 r., *op. cit.*

§ 3 k.s.h. Postanowienie umowy spółki, przewidujące zasadę reprezentacji łącznej, jest tym samym skuteczne *erga omnes*. Zdaniem SN reprezentacja łączna wszystkich wspólników, bądź ich części przewidziana dla czynności prawnych, o których mowa, nie ogranicza bezpośrednio prawa wspólnika do reprezentowania spółki, ponieważ nie został wprowadzony zakaz dokonywania czynności prawnych o wartości powyżej określonego limitu w umowie spółki bądź w uchwale. Stwierdził, że odpowiada to jak najbardziej potrzebom gospodarczym i racjonalnie pojmowanej zasadzie współpracy oraz wzajemnej kontroli wspólników. Sąd rozstrzygnął ten spór określając, że czynność umocowania pełnomocnika procesowego jest jedynie czynnością upoważniającą, a nie rozporządzającą lub zobowiązującą i nie jest tym samym objęta zakresem umownej reprezentacji łącznej.

W krytycznej glosie do tego orzeczenia, autor zdecydowanie opowiedział się za stanowiskiem, że postanowienie umowy spółki, które różnicuje sposób reprezentowania spółki na podstawie wartości pieniężnej przedmiotu zobowiązania, powinno być rozpatrywane jako „(...) ograniczenie prawa wspólnika do reprezentowania spółki, w rozumieniu art. 29 § 3 k.s.h.”⁴⁸. Przedstawił on tezę, że analizowane ujęcie sposobu reprezentacji powinno kwalifikować się raczej jako wskazana w umowie spółki dyspozycja dotycząca prowadzenia spraw spółki jawnej, stosownie do art. 39 i 40 k.s.h. Tym samym jest ona bezskuteczna wobec osób trzecich. Ponadto w omawianej glosie zwrócono uwagę na to, że takie ujęcie sposobu reprezentacji spółki

zmusza kontrahenta spółki do ustalenia za każdym razem, na jaką kwotę opiewają czynności prawne podejmowane przez niego ze spółką.

W omawianej glosie wyrażono trafną opinię, że trudno jest zgodzić się z Sądem Najwyższym, twierdzącym w uzasadnieniu swojej uchwały, iż każdy będzie mógł ustalić, bez żadnych wątpliwości, sposób reprezentacji danej spółki wyłącznie w oparciu o zgromadzone dane w rejestrze przedsiębiorców.

Jeżeli wpis w rejestrze przedsiębiorców nie będzie jasny, co jest prawdopodobne w tym wypadku i co czasami się zdarza, albo w ogóle nie będzie w nim zamieszczona wzmianka na ten temat, to na kontrakencie, poza ustaleniem na podstawie treści wpisów w rejestrze przedsiębiorców, czy dany wspólnik ma prawo reprezentowania określonej spółki, będzie leżał ciężar zbadania, czy w zakresie danej czynności wspólnik jest upoważniony reprezentować spółkę samodzielnie, czy też musi działać z inną osobą. Nie zważając na argumenty Sądu Najwyższego zamieszczone w uzasadnieniu do omawianej uchwały, należy ocenić negatywnie ujawnienie w rejestrze przedsiębiorców analizowanego ukształtowania reprezentacji spółki jawnej, w szczególności z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu prawnego. Skutki stwierdzenia nienależytej reprezentacji przy dokonywaniu określonej czynności prawnej, np. ze względu na niewłaściwe określenie wartości praw lub obowiązków wynikających z danej czynności prawnej tyczą się również kontrahenta spółki.

3. Kwestia czynności prawnych pomiędzy spółką a wspólnikiem oraz przekroczenie granic prawa reprezentacji

Problematycznymi zagadnieniami, które należy pokrótce przedstawić, są dopuszczalność i ocena reprezentowania spółki przez wspólnika w umowach z samym sobą oraz przekroczenie granic prawa reprezentacji. Kodeks spółek handlowych nie reguluje tych kwestii. Według jednego ze stanowisk doktryny, w przypadku zaistnienia sytuacji, w której wspólnik ma reprezentować spółkę w umowie z samym sobą bądź nie jest w pełni upoważniony do dokonywania czynności w imieniu spółki, należy odwołać się do dyrektyw zamieszczonych w art. 108 k.c.⁴⁹. Przepis ten stanowi, że pełnomocnik nie może być drugą stroną czynności prawnej, której dokonuje w imieniu mocodawcy, chyba że co innego wynika z treści pełnomocnictwa albo że ze względu na treść czynności prawnej wyłączona jest możliwość naruszenia interesów mocodawcy. Według tego stanowiska uważa się, że czynność dokonana z pogwałceniem art. 108 k.c. jest czynnością niezupełną (*negotium claudicans*). W konsekwencji mocodawca może potwierdzić taką czynność prawną na podstawie art. 103 k.c. Pogląd ten jest jednak wielce dyskusyjny i z przyczyn przedstawionych dalej wydaje się być nietrafny.

Sąd Najwyższy w jednym ze swoich wyroków opowiedział się przeciwko stosowaniu art. 103 k.c. *per analogiam* w sytuacji, gdy osoba reprezentująca osobę prawną przekracza swoje kompetencje lub występuje jako *falsus procurator*⁵⁰. W orzeczeniu tym został podniesiony

48 M. Borkowski, *Glosa do uchwały SN z 30 maja 2008 r.*, *op. cit.*

49 Tak m.in. J.P. Naworski, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 270.

50 Wyrok SN z 12 grudnia 1996 r., sygn. akt I CKN 22/96, OSNC 1997, nr 6-7, poz. 75.

zarzut wewnętrznej niespójności pierwszego z przedstawionych poglądów. Z jednej strony podkreśla się to, że spółka osobowa jest ułomną osobą prawną i do czynności jej piastunów stosuje się odpowiednio przepisy odnoszące się do organów osoby prawnej. Z drugiej natomiast strony postuluje się, aby do dokonywania przez wspólników czynności prawnych z przekroczeniem granic umocowania, które zostało określone w umowie bądź w uchwale spółki, stosowano przepisy o nadużyciu uprawnień pełnomocnika. Stosowanie jednocześnie przepisów odnoszących się do organów osób prawnych i o rzekomym pełnomocniku zostało określone jako sprzeczność.

Według jeszcze innej opinii, nie ma potrzeby stosowania ani art. 39 § 1 k.c. dotyczącego skutków braku odpowiedniego umocowania organu osoby prawnej, ani art. 103 k.c., który reguluje możliwość sanowania czynności prawnej przez osobę, w imieniu której umowę zawarła. Prawa spółki nie można według tego stanowiska ograniczyć ani ukształtować w odmienny sposób niż ustawowy ze skutkiem wobec osób trzecich. W konsekwencji nie jest konieczne potwierdzenie ważności czynności prawnej w razie nadużycia zasad reprezentacji konkretnej spółki osobowej. Nieefektywne jest także poruszanie tematu rozliczeń i odpowiedzialności, o których mowa w art. 39 § 1 k.c., ponieważ ten przepis odnosi się do zdarzenia, gdzie w związku z działaniem „prawdziwego” rzekomego orga-

nu nie ma miejsca ważne zawarcie umowy przez osobę prawną. Zastosowanie art. 45 k.s.h. dotyczącego oceny prawnej działania w imieniu spółki z przekroczeniem swojego uprawnienia, także jest w kategoriach tego rozumowania chybione, bowiem nie jest możliwe, by w stosunkach zewnętrznych wspólnik spółki jawnej był nieumocowany⁵¹.

Słuszny pogląd w tej kwestii wyraził Sąd Najwyższy w przełomowym wyroku z lutego 2013 r.⁵². Przyjął on ostatecznie, że do wspólnika spółki jawnej, który reprezentuje spółkę i prowadzi jej sprawy należy stosować odpowiednio przepisy o osobach prawnych, a nie o pełnomocnictwie, zgodnie z art. 331 § 1 k.c. Została tutaj wyeksponowana precyzyjna regulacja z k.c., nakazująca stosowanie *per analogiam* odpowiednich przepisów Działu II Tytułu II Księgi I k.c. do nieuregulowanych kwestii w k.s.h. z zakresu funkcjonowania spółek osobowych. Ponadto Sąd Najwyższy podkreślił, że wspólnik nie może reprezentować spółki, zawierając umowę między nią a spółką oraz w sporze wynikłym z takiej umowy.

4. Wnioski

Powinno być zasadą, że wspólnikowi spółki osobowej przysługuje prawo reprezentacji, które będzie mógł wykonywać swobodnie i bez żadnych ograniczeń, ponieważ uprawnienie to wiąże się immanentnie z jego pozycją w spółce i jest zasadniczą częścią konstrukcji każdej spółki osobowej prawa handlo-

wego. Także dla bezpieczeństwa obrotu i osób trzecich wspólnik powinien mieć nieograniczone możliwości składania oświadczeń woli w imieniu spółki. Każde ograniczenie bądź wyłączenie tego prawa powinno być umotywowane szczególnie względami, takimi jak zagrożenie interesu pozostałych wspólników, a nawet spółki, albo znaczne ułatwienie jej funkcjonowania.

Problem reprezentacji spółki ma szczególne znaczenie w przypadku spółki jawnej, gdyż jej wspólnicy ponoszą pełną (choć tak zwaną subsydiarną) odpowiedzialność majątkową za jej długi. W związku z tym brak zrozumienia zasad reprezentacji w tej spółce lub ich wadliwe określenie (z perspektywy wspólników, niekoniecznie z punktu widzenia zgodności z prawem) może nieść za sobą bardzo negatywne konsekwencje dla wspólników spółki jawnej. W przypadku tej spółki na ogół każdy ze wspólników jest uprawniony do samodzielnej i nieograniczonej jej reprezentacji. Oczywiście odstępstwo od tej zasady może przewidywać umowa spółki poprzez określenie tzw. reprezentacji łącznej, np. przez dwóch wspólników albo reprezentacji mieszanej, czyli np. przez jednego wspólnika i prokurenta. Należy podkreślić, że wspólnik spółki jawnej może zostać w ogóle pozbawiony prawa jej reprezentacji, przykładowo w umowie spółki lub to prawo może mu zostać ograniczone np. do określonej czynności prawnej.

51 A.W. Wiśniewski, *Niektóre problemy regulacji prawnej handlowych spółek osobowych*, „Palestra” 2001, nr 11-12, s. 56-57. Krytyka stosowania poszczególnych rozwiązań przez tego autora jest trafna, jednak nie proponował on, jak taka sytuacja powinna być rozpatrywana.
52 Wyrok SN z 8 lutego 2013 r., sygn. akt IV CSK 332/12, OSNC 2013, nr 10, poz. 117.

Opracowania systemowe

1. *System Prawa Prywatnego. Prawo cywilne – część ogólna*, t. 2, pod red. Z. Radwańskiego, Warszawa 2002.
2. *System Prawa Prywatnego. Prawo spółek osobowych*, t. 16, pod red. A. Szajkowskiego, Warszawa 2008.
3. *System Prawa Handlowego. Prawo spółek handlowych*, t. 2, pod red. S. Włodyki, Warszawa 2012.

Komentarze:

1. M. Allerhand, *Kodeks handlowy. Komentarz. Księga Pierwsza. Kupiec*, Lwów 1935 (reprint).
2. A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych, Komentarz Lex. T. I. Komentarz do art. 1-300 k.s.h.*, Warszawa 2013.
3. M. Litwińska-Werner, *Kodeks Spółek Handlowych – Komentarz*, Warszawa 2005.
4. J.P. Naworski [w:] *Kodeks spółek handlowych, Komentarz. Tytuł I. Przepisy ogólne. Tytuł II. Spółki osobowe*, pod red. T. Siemiątkowskiego i R. Potrzeszcza, Warszawa 2011.
5. M. Rodzynkiewicz, *Kodeks Spółek Handlowych – Komentarz*, Warszawa 2013.
6. S. Sołtysiński i in., *Kodeks spółek handlowych. T. I. Komentarz do artykułów 1-150*, Warszawa 2001.
7. S. Sołtysiński, *Komentarz KSH. T. I*, Warszawa 2012.
8. *Kodeks spółek handlowych, Komentarz. Tytuł I. Przepisy ogólne. Tytuł II. Spółki osobowe*, pod red. T. Siemiątkowskiego i R. Potrzeszcza, Warszawa 2011.

Artykuły z czasopism

1. A. Buchenfeld, *Prokura łączna nieprawidłowa. Wybrane zagadnienia*, „Palestra” 2003, nr 5-6.
2. A. Nowacki, *Reprezentacja spółki partnerskiej przez partnerów*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 2.
3. K. Osajda, *Spółki osobowe w najnowszym orzecznictwie Sądu Najwyższego – odpowiedzialność spółki i wspólników*. Glosa do uchwały SN z 12 maja 2005 r., sygn. akt III CZP 21/05.
4. A.W. Wiśniewski, *Niektóre problemy regulacji prawnej handlowych spółek osobowych*, „Palestra” 2001, nr 11-12.
5. J.A. Witosz, *Wpływ podziału lub potęczenia wspólników spółki osobowej na członkostwo w tej spółce*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009.

Wykaz przytaczanego orzecznictwa

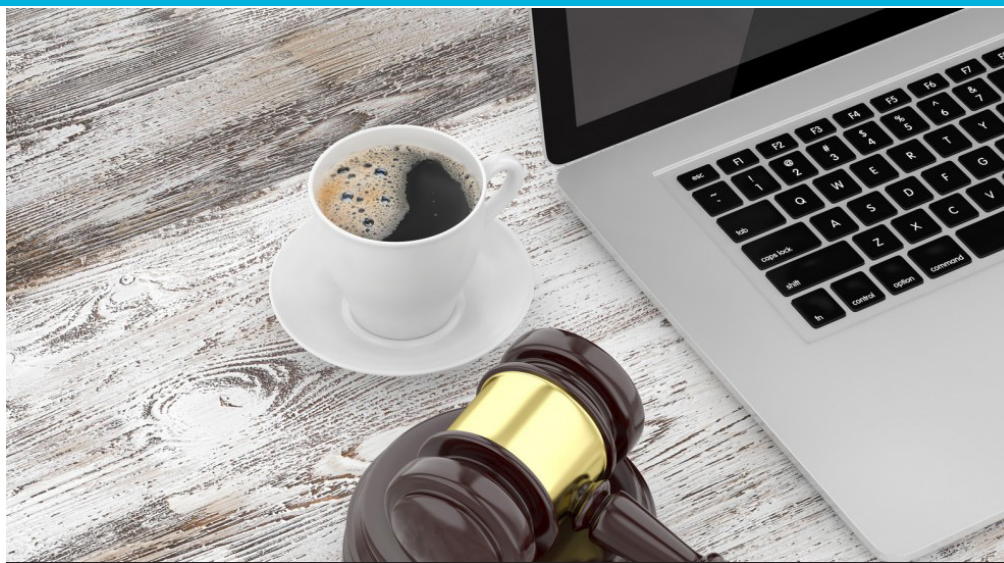
1. Uchwała SN z 24 października 1996 r., sygn. akt III CZP 112/96, OSNC 1997, nr 2, poz. 20.
2. Uchwała SN z 12 maja 2005 r., sygn. III CZP 21/05, OSNC 2006, nr 4, poz. 58 z glosą K. Osajdy.
3. Uchwała SN z 30 maja 2008 r., sygn. akt III CZP 43/08, OSNC 2009, nr 7-8, poz. 93 z glosą M. Borkowskiego.
4. Wyrok SN z 12 grudnia 1996 r., sygn. akt I CKN 22/96, OSNC 1997, nr 6-7, poz. 75.
5. Wyrok SN z 22 stycznia 2002 r., sygn. akt V CKN 650/00, nie publ.
6. Wyrok SN z 8 lutego 2013 r., sygn. akt IV CSK 332/12, OSNC 2013, nr 10, poz. 117.
7. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 28 września 2011 r., sygn. akt I ACa 333/11, nie publ.
8. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 27 lutego 2012 r., sygn. akt I ACa 21/12, nie publ.

Summary

Maciej Tuszyński

The right to represent a partnership based on the example of a general partnership

The right to represent the company is the basis of the position of a partner in a partnership and is the core of this form of organization. In the case of a general partnership, each partner is generally entitled to independent and unlimited representation of that partnership. Of course, a derogation from this principle may be provided for in the articles of association by specifying the so-called joint representation, e.g. by two partners or mixed representation, i.e. by one partner and a proxy. It should be emphasized that a partner of a general partnership may be deprived of the right to represent the partnership at all, e.g. in the articles of association or this right may be limited to him, e.g. to a specific legal transaction.



Ernest Bucior

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

Słowa kluczowe: prawo, przedsiębiorca, spółka kapitałowa, przekształcenie, Kodeks spółek handlowych, sukcesja uniwersalna, działalność gospodarcza, zarząd, plan przekształcenia, zobowiązania, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

PRZEKSZTAŁCENIE PRZEDSIĘBIORCY W SPÓŁKĘ KAPITAŁOWĄ

Procedura przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową została wprowadzona do ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych¹ (dalej: k.s.h.) ustawą z 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców² (dalej: u.o.b.a.) Zdaniem ustawodawcy proponowane rozwiązania w drugiej z wymienionych ustaw miały na celu wypełnienie swoistej systemowej luki prawnej i umożliwienie przedsiębiorcy będącemu osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą (przedsiębiorcy przekształcanemu), przekształcenie w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą)³. Ostatnie 9 lat obowiązywania nowych przepisów jasno wskazuje, że taka forma restrukturyzacji jest dużym wsparciem dla polskich przedsiębiorców. Artykuł przedstawia istotę przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową oraz prawno-organizacyjne aspekty takiego przekształcenia.

1. Wprowadzenie – istota przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową

Zgodnie z k.s.h. przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców⁴ (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą; przekształcenie

przedsiębiorcy w spółkę kapitałową). Nie oznacza to, że z dniem przekształcenia taki przedsiębiorca będący osobą fizyczną staje się spółką kapitałową. Przekształceniu ulega bowiem forma prowadzenia działalności, z działalności jednoosobowej w działalność prowadzoną przez jednoosobową spółkę kapitałową. Jedną z głównych motywacji dla przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową jest ograniczenie odpowiedzialności przedsiębiorcy/

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

2 Dz.U. 2011 nr 106 poz. 622.

3 Uzasadnienie projektu ustawy o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców, s. 39.

4 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1292, dalej: p.p.

wspólnika do wartości majątku spółki. Wraz ze wzrostem wielkości prowadzonej działalności rośnie również ryzyko niepowodzenia finansowego. Przedsiębiorca prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania związane z tą działalnością.

Cechą charakterystyczną takiej formy przekształcenia jest zachowanie wszelkich przywilejów, praw i obowiązków przysługujących przedsiębiorcy będącemu osobą fizyczną. W wyniku przekształcenia dochodzi do wpisu nowej spółki w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, natomiast sam przedsiębiorca staje się wspólnikiem albo akcjonariuszem tej spółki. Z urzędu dochodzi również do wykreślenia przedsiębiorcy z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

2. Sukcesja uniwersalna

Główną zaletą przekształcenia jest wystąpienie sukcesji uniwersalnej. Przed wejściem w życie ustawy o ograniczeniu barier istniały dwa sposoby „przekształcenia” jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową. Przedsiębiorca mógł wnieść swoje przedsiębiorstwo aportem do spółki albo zlikwidować działalność gospodarczą i założyć spółkę. W tych dwóch przypadkach nie dochodzi jednak do sukcesji uniwersalnej.

Zdaniem Sądu Najwyższego: „najbardziej uzasadnione jest uznanie zbycia przedsiębiorstwa za szereg sukcesji singularnych, co oznacza konieczność przeprowadzenia odrębnej oceny prawnej każdej z nich. Pośrednio, choć w niedostatecznym stopniu, wynika to z art. 75¹ § 4 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁵ (dalej: k.c.). Ten pogląd ozna-

cza odrębną ocenę dopuszczalności każdego z transferów dóbr, a tym samym zbycie przedsiębiorstwa nie konsumuje szczególnych wymogów odnoszących się do poszczególnych jego składników”⁶.

W przypadku przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową, spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Początkowo sukcesja nie obejmowała ulg podatkowych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, jednak 1 stycznia 2013 r. ustawodawca usunął ten fragment z przepisu. Zgodnie z art. 93a § 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁷ (dalej: o.p.) jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych. Spółka przekształcona z dniem wpisu przekształcenia staje się stroną wszelkich zawartych przez przedsiębiorcę umów, staje się także stroną wszelkich toczących się postępowań sądowych, jak również tych prowadzonych przez organy administracyjne.

3. Przekształcenie przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę kapitałową – wymagania prawne

Do przekształcenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę kapitałową

należy spełnić szereg wymogów nałożonych przez k.s.h. W pierwszej kolejności niezbędne jest sporządzenie w formie aktu notarialnego planu przekształcenia przedsiębiorcy. Plan ten powinien zawierać co najmniej ustalenie wartości bilansowej majątku przedsiębiorcy przekształcanego na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia przedsiębiorcy. Ustalenie wartości bilansowej majątku przedsiębiorcy ma kluczowe znaczenie, ponieważ będzie rzutowało na to, w jakiej wysokości zostanie wskazany kapitał zakładowy spółki przekształconej.

Do planu przekształcenia należy również sporządzić takie załączniki, jak:

- projekt oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy,
- projekt aktu założycielskiego (statutu) spółki kapitałowej,
- wycenę składników majątku (aktywów i pasywów) przedsiębiorcy przekształcanego,
- sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia na ten sam dzień, co wycena majątku.

Przedsiębiorca będący osobą fizyczną w celu przekształcenia w spółkę kapitałową zobowiązany jest sporządzić w formie aktu notarialnego oświadczenie o przekształceniu, którego minimalnym zakresem będzie wskazanie:

- typu spółki, w jaki zostaje przekształcony przedsiębiorca;
- wysokości kapitału zakładowego;
- zakresu praw przyznanych osobiście przedsiębiorcy przekształcanemu jako wspólnikowi albo akcjonariuszowi spółki przekształconej, jeżeli przyznanie takich praw jest przewidziane;
- nazwisk oraz imion członków zarządu spółki przekształconej.

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

6 Uchwała Sądu Najwyższego z 25 czerwca 2008 r., sygn. akt III CZP 45/08.

7 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1325.

Sam projekt oświadczenia o przekształceniu będący załącznikiem do planu połączenia nie musi być sporządzony w formie aktu notarialnego. W doktrynie prawa często można się spotkać z opiniami, iż sporządzenie oświadczenia o przekształceniu stanowi zbędny element w procedurze przekształcenia, ponieważ dane, które z niego wynikają, zawarte są również w projekcie aktu założycielskiego (statutu) stanowiącego załącznik do planu przekształcenia. Jest to więc dodatkowy niepotrzebny dokument, który tylko generuje niepotrzebne koszty przekształcenia związane z kosztami notarialnymi⁸.

Co do projektu aktu założycielskiego (statutu), to należy wskazać, że przepisy k.s.h. w rozdziale o przekształceniu przedsiębiorcy w spółkę kapitałową nie określają minimalnej treści, jaka powinna znaleźć się w takim akcie założycielskim bądź statucie. Należy zatem zastosować przepisy o tworzeniu spółki przekształconej, a zwłaszcza do art. 157 (spółka z o.o.), art. 300⁵ k.s.h. (prosta spółka akcyjna – od 1 stycznia 2021 r.) oraz art. 304 k.s.h. (spółka akcyjna). Projekt aktu założycielskiego (statutu) jako załącznik do planu przekształcenia nie musi być sporządzony w formie aktu notarialnego, natomiast ostateczne podpisanie aktu założycielskiego (statutu) przybiera formę aktu notarialnego.

Do planu przekształcenia należy również załączyć wycenę składników majątku (aktywów i pasywów) przedsiębiorcy przekształcanego oraz sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu

przekształcenia przedsiębiorcy. Jak wskazuje Michał Zdyb: „sporządzenie wykazu składników majątku na dzień przekształcenia ma istotne znaczenie z punktu widzenia prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę przekształconą. Umożliwia bowiem ustalenie w spółce przekształconej wartości początkowej składników majątku, co ma szczególne znaczenie z uwagi na dokonywanie odpisów amortyzacyjnych”⁹.

Jeżeli przedsiębiorca nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁰ (dalej: u.o.r.), sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia sporządza się w oparciu o podsumowanie zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz inne ewidencje prowadzone przez przedsiębiorcę dla celów podatkowych, spis z natury, a także inne dokumenty pozwalające na sporządzenie tego sprawozdania. Warunkiem przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową jest sporządzenie opinii biegłego rewidenta, której celem jest zbadanie planu przekształcenia (z załącznikami) pod względem jego poprawności oraz rzetelności. Sąd rejestrowy właściwy według siedziby przedsiębiorcy przekształcanego wyznacza na wniosek przedsiębiorcy przekształcanego biegłego rewidenta.

W uzasadnionych przypadkach sąd może wyznaczyć dwóch albo większą liczbę biegłych. Biegły rewident, w terminie określonym przez sąd, nie dłuższym jednak niż dwa miesiące od dnia jego wyznaczenia, sporządza na piśmie szczegółową opinię i złoży ją wraz z planem przekształcenia przedsiębiorcy sądowi rejestrowemu oraz przedsiębiorcy przekształcanemu.

Zgodnie z art. 584⁵ k.s.h. do przekształcenia przedsiębiorcy wymaga się:

- sporządzenia planu przekształcenia przedsiębiorcy wraz z załącznikami oraz opinią biegłego rewidenta;
- złożenia oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy;
- powołania członków organów spółki przekształconej;
- zawarcia umowy spółki albo podpisania statutu spółki przekształconej;
- dokonania w rejestrze wpisu spółki przekształconej i wykreślenia przedsiębiorcy przekształcanego z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Po sporządzeniu planu przekształcenia wraz z załącznikami, złożeniu oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy oraz zawarciu aktu założycielskiego (statutu), następną czynnością będzie powołanie członków organów spółki przekształconej. W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością będzie to obligatoryjne powołanie zarządu. Nie będziemy mieli natomiast do czynienia z obligatoryjnym powołaniem rady nadzorczej/komisji rewizyjnej, bowiem taki obowiązek powstaje tylko wówczas, gdy kapitał zakładowy przewyższa kwotę 500 000 zł, a wspólników jest więcej niż dwudziestu pięciu.

Przekształcona spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest spółką jednoosobową. W przypadku prostej spółki akcyjnej obligatoryjne jest powołanie zarządu bądź rady dyrektorów, natomiast w spółce akcyjnej zarządu i rady nadzorczej.

Zdaniem Piotra Pinióra: „powołanie władz spółki może nastąpić jednocześnie z podpisaniem aktu założycielskiego spółki

8 A. Szumański [w:] S. Sołtysiński i in., *Komentarz KSH*, t. IV, Warszawa 2012, s. 1338; T. Szczurowski, *Przekształcenie przedsiębiorcy*, s. 44, P. Piniór [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 7, Warszawa 2015, komentarz do art. 584⁵ LEX.

9 M. Zdyb, M. Sieradzka [w:] *Przekształcenie przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową – aspekty praktyczne*, „Monitor Prawniczy” 11/2012, s. 566-577.

10 T.j. Dz.U. 2019 poz. 351.

i może zostać objęte treścią aktu notarialnego, zawierającego akt założycielski. Może również nastąpić powołanie pierwszych władz spółki w odrębnym dokumencie. Konieczne jest, aby powołanie pierwszych władz spółki zostało stwierdzone na piśmie, gdyż dokument potwierdzający ustanowienie pierwszych organów spółki, jeżeli nie jest to objęte treścią aktu notarialnego zawierającego akt założycielski, należy dołączyć przy zgłoszeniu spółki do rejestru. W praktyce możliwe jest zatem jednoczesne dokonanie kilku czynności, tzn. powołanie władz spółki, złożenie oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształconej oraz podpisanie aktu założycielskiego umowy spółki¹¹.

Ostatnim krokiem finalizującym przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową jest dokonanie w rejestrze wpisu spółki przekształconej i wykreślenia przedsiębiorcy przekształcanego z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. W tym celu należy złożyć do właściwego sądu rejestrowego wniosek o wpis przekształcenia do rejestru sądowego, podpisany przez wszystkich członków zarządu spółki powstałej w wyniku przekształcenia. Ponieważ w sprawach osobno nieuregulowanych odnośnie do przekształceń spółek należy stosować przepisy właściwe dla ich powstawania, to na potrzeby rejestracji przekształcenia należy posłużyć się urzędowym formularzem przewidzianym dla założenia spółki, czyli odpowiednio: KRS-W3 dla spółki z o.o. lub KRS-W4 dla spółki akcyjnej.

W art. 584⁵ k.s.h. nie wspomina się o dodatkowych czynnościach, jakie należy przeprowadzić w ramach procedury przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową. Jak słusznie wskazuje Piotr

Pinior, jeżeli przedsiębiorstwo osoby fizycznej wchodzi w skład małżeńskiej wspólności majątkowej, do przekształcenia wymagana jest również zgoda drugiego małżonka¹². Z kolei Michał Zdyb oraz Małgorzata Sieradzka podnoszą również, że przedsiębiorca na dzień poprzedzający zarejestrowanie przekształconej spółki musi zamknąć księgi rachunkowe, a z dniem wpisu otworzyć księgi rachunkowe jednoosobowej spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia¹³.

Ponadto art. 584¹² k.s.h. nakłada na zarząd przekształconej spółki obowiązek dokonania publikacji ogłoszenia o przekształceniu w MSiG. W przypadku, gdyby akt założycielski bądź statut przewidywał dokonanie ogłoszeń również w inny sposób, to także w sposób wskazany w akcie (statucie). Przepisy k.s.h. nie precyzują, w jakim terminie należy dokonać ogłoszenia. Zdaniem Andrzeja Kidyby termin dokonania publikacji ogłoszenia wynosi 2 tygodnie od dnia wpisu¹⁴. Z drugiej strony Andrzej Szumański postuluje, aby wniosek o ogłoszeniu został złożony wraz z wnioskiem o rejestrację przekształcenia¹⁵.

4. Odpowiedzialność za zobowiązania przedsiębiorcy przekształcanego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, powstałe przed dniem przekształcenia

Kodeks spółek handlowych ustanawia solidarną odpowiedzialność przedsiębiorcy ze spółką przekształconą za zobowiązania przedsiębiorcy przekształcanego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, powstałe przed dniem przekształcenia, przez okres trzech lat, licząc od dnia przekształcenia.

Przedsiębiorca prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania wynikające z prowadzonej działalności. Wskutek sukcesji uniwersalnej wszelkie zobowiązania przechodzą na spółkę przekształconą. Przedsiębiorca w wyniku przekształcenia staje się jedynym wspólnikiem/akcjonariuszem spółki przekształconej.

Zgodnie z polskim prawem za zobowiązania spółki kapitałowej odpowiada jedynie spółka, jako osoba prawna. Ponosi ona tę odpowiedzialność samodzielnie i całym swoim majątkiem, za jej zobowiązania nie odpowiadają natomiast wspólnicy/akcjonariusze. Z tej możliwości mogliby skorzystać nadmiernie zadłużeni przedsiębiorcy, w celu uniknięcia widma egzekucji z ich majątku prywatnego. Artykuł 584¹³ k.s.h. wprowadza jednak ich solidarną odpowiedzialność ze spółką przekształconą za zobowiązania związane z prowadzoną działalnością gospodarczą przed dniem przekształcenia. Kluczowe znaczenie ma tu podkreślenie, że chodzi o zobowiązania powstałe przed dniem przekształcenia. Odpowiedzialność za zobowiązania powstałe po dniu przekształcenia ponosi co do zasady spółka przekształcona¹⁶.

5. Podsumowanie

Pomimo dość kosztownej i skomplikowanej procedury przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową, taka restrukturyzacja może przynieść przedsiębiorcy wiele korzyści, z drugiej zaś strony wiąże się z dodatkowymi obowiązkami i obciążeniami fiskalnymi. Do głównych korzyści należy zaliczyć zmianę zasad odpowiedzialności za zobowiązania wynikłe

11 P. Pinior [w:] *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.
12 *Ibidem*.

13 M. Zdyb, M. Sieradzka [w:] *Przekształcenie przedsiębiorcy...*, op. cit.

14 A. Kidyba [w:] *Komentarz aktualizowany do art. 301-633 Kodeksu spółek handlowych*, LEX.

15 A. Szumański [w:] S. Sołtysiński i in., *Komentarz KSH*, op. cit., Legalis, art. 58412, Nb 2.

16 A. Szumański [w:] S. Sołtysiński i in., *Komentarz KSH*, op. cit., Legalis, art. 58413.

z prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorca jako osoba fizyczna będąca wspólnikiem/akcjonariuszem spółki przekształconej nie odpowiada swoim majątkiem osobistym za zobowiązania z prowadzonej działalności, powstałe po dniu przekształcenia.

Kolejną korzyścią wynikającą z przekształcenia w spółkę kapitałową jest możliwość pozyskania środków na dalszy rozwój działalności. Do przekształconej spółki kapitałowej mogą przystąpić kolejni wspólnicy, może to być również inwestor, który zainwestuje w dalszy rozwój. Przedsiębiorca, który przekształci się w spółkę kapitałową, co do zasady będzie postrzegany jako solidniejszy partner biz-

nesowy. Kapitał zakładowy utrzymywany na wystarczająco wysokim poziomie pełni funkcję gwarancyjną, zabezpieczając w ten sposób roszczenia wierzycieli spółki.

Przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową jest również przydatne pod względem sukcesji rodzinnego biznesu. Członkowie rodziny będą mogli przystąpić do spółki jako wspólnicy bądź akcjonariusze oraz zasiadać w jej organach, takich jak zarząd czy rada nadzorcza. Z drugiej strony, prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki kapitałowej generuje dużo większe koszty niż prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej. Przede wszystkim spółki kapitałowe zobowiązane są do założenia i prowadzenia

ksiąg rachunkowych. Prowadzenie działalności w formie spółki kapitałowej to również większe obciążenia podatkowe. Zysk spółki kapitałowej opodatkowany jest w formie CIT, natomiast wypłata dywidendy na rzecz wspólnika/akcjonariusza wiązać się będzie z zapłatą PIT. Każdorazowo decyzja o przekształceniu jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową powinna zostać podjęta po dokładnej analizie „za” i „przeciw”.

Jak Autor wskazał powyżej, nie zawsze przekształcenie w spółkę kapitałową będzie dla przedsiębiorcy korzystne, w szczególności, gdy prowadzi małe przedsiębiorstwo, nie osiągające wysokich przychodów.

Summary

Ernest Bucior

Transforming an entrepreneur into a capital company

The procedure for transforming an entrepreneur into a capital company was introduced into the Commercial Companies Code by the Act of March 25, 2011 on limiting administrative barriers for citizens and entrepreneurs. In the opinion of the legislator, the solutions proposed in the Act on limiting barriers for citizens and entrepreneurs were aimed at filling a specific systemic legal gap and enabling the entrepreneur who is a natural person conducting economic activity on his own behalf (transformed entrepreneur) to transform into a sole proprietorship (transformed company). The last 9 years of the new regulations in force clearly indicate that this form of restructuring is a great support for Polish entrepreneurs. In this article I will present the essence of the entrepreneur's transformation into a capital company and present the legal and organizational aspects of such transformation.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

Doce System Solutions sp. z o.o., www.doce.com.pl

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further