

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Michał Zdanowski, Mateusz Krawczyński, Damian Kuszewski

Zmiany w podatkach w 2024

Michał Zdanowski

Nowy rok i nowe funkcje mikrorachunku podatkowego

Dominika Markowska

Wystąpienie wspólnika ze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością

Anna Szwed

Dopuszczalność dokonywania potrąceń z wynagrodzenia za pracę

Nr 1 (46) styczeń-marzec 2024

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool_studio - pl.freepik.com



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl

Spór z PFR

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

Zainteresował Cię ten temat?

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

Zapraszamy do kontaktu.

al. Jerozolimskie 123A
02-017 Warszawa
T: 22 276 61 80
F: 22 427 44 02
E: office@russellbedford.pl



Russell Bedford
taking you further



Drodzy Czytelnicy

NOWY ROK 2024 PRZYNOSI NOWE WYDANIE NASZEGO BIULETYNU. W DUŻEJ CZĘŚCI POŚWIĘCONE ZOSTAŁO ISTOTNYM ZMIANOM W SYSTEMIE PODATKOWYM. ZACHĘCAMY DO ZAPOZNANIA SIĘ Z KOMPLEKSOWYM PRZEGLĄDEM NAJWAŻNIEJSZYCH REGULACJI PODATKOWYCH, KTÓRE WPŁYNĄ PRZED WSZYSTKIM NA PRZEDSIĘBIORCÓW.

Nasz zespół podatkowy – Michał Zdanowski, Mateusz Krawczyński i Damian Kuszewski – omówił wprowadzenie podatku minimalnego, zbliżający się obowiązek korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur, a także zmiany w przepisach Ordynacji podatkowej, Ustawy o PIT, Ustawy o CIT, Ustawy o AT, ustawy o opłatach lokalnych i Ustawy o PCC. Wraca także temat tzw. „podatku minimalnego” – po dwuletnim okresie zawieszenia zaczną obowiązywać dotyczące go przepisy ujęte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

W analizach i opracowaniach Darya Bannaya także podsumowuje ostatnie zmiany przepisów prawa podatkowego – tym razem biorąc na warsztat Polski Ład oraz pakiet SLIM VAT3. Teksty Olgi Skoniecznej i Dominiki Markowskiej dotyczą spółek z ograniczoną odpowiedzialnością – w pierwszym opracowaniu wskazane zostały najczęściej spotykane w praktyce obroty ograniczenia zbywalności udziałów w spółce z o.o., w drugim – omówione zostało wystąpienie wspólnika ze spółki z o.o. – zbycie/umorzenie udziałów. Artykuł Anny Szwed natomiast dotyczy prawa pracy – autorka

rozważa, kiedy dopuszczalne jest dokonywanie potrąceń przez pracodawcę z wynagrodzenia pracownika.

Niech Nowy Rok 2024 będzie pełen sukcesów, spełnionych planów oraz korzystnych decyzji w sferze prawnej i podatkowej.

Dr Andrzej Dmowski

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

SPIS TREŚCI

PRZEGLĄD AKTUALNOŚCI

Michał Zdanowski, Mateusz Krawczyński i Damian Kuszewski

ZMIANY W PODATKACH 20243

Michał Zdanowski

PODATEK MINIMALNY 10

Michał Zdanowski

NOWY ROK I NOWE FUNKCJE MIKROKACHUNKU PODATKOWEGO 16

Michał Pankiewicz

**ŚRODEK ZASKARŻENIA NA ZAJĘCIE KONTA BANKOWEGO
SPÓŁKI PRZEZ ORGANY PODATKOWE** 18

ANALIZY I OPRACOWANIA

Darya Bannaya

ZMIANY W PODATKACH OD 2024 ROKU..... 20

Olga Skonieczna

**OGRANICZENIA OBROTU UDZIAŁAMI W SPÓŁCE Z OGRANICZONĄ
ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ – PRZEGLĄD PRAKTYCZNY** 28

PUBLIKACJA RECENZOWANA

Dominika Markowska

WYSTĄPIENIE WSPÓLNIKA ZE SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ..... 43

Anna Szwed

DOPUSZCZALNOŚĆ DOKONYWANIA POTRĄCEN Z WYNAGRODZENIA ZA PRACĘ 46

Michał Zdanowski, Mateusz Krawczyński i Damian Kuszewski

ZMIANY W PODATKACH 2024

1 stycznia to chyba najchętniej wybierana przez ustawodawcę data określająca moment wejścia w życie nowego prawa. Jak co roku w przepisach podatkowych dochodzi do zmian, które dotyczą podatników, niezależnie od tego czy są osobami fizycznymi, czy prawnymi, oraz zwykłych obywateli. Warto jednak podkreślić, że w tym roku brak jest „rewolucyjnych” zmian, a i ilościowo również nie występuje ich tak wiele jak w poprzednich latach. Choć obraduje już X kadencja Sejmu, to większość z wprowadzanych zmian została zapowiedziana jeszcze przez poprzedni rząd przed wyborami parlamentarnymi albo poprzez opóźnienie wprowadzenia kolejnych przepisów.

Wśród najistotniejszych zmian zdecydowanie warto zaliczyć wprowadzenie podatku minimalnego oraz zbliżający się obowiązek do korzystania z systemu KSeF przez wszystkich podatników VAT już od 1 lipca 2024 r. Zmiany te są na tyle istotne, że wymagały opisanie w odrębnych artykułach, do których czytelnik może znaleźć odniesienie w przypisach.

Zapraszamy na przegląd zmian podatkowych w przepisach Ordynacji podatkowej, Ustawy o PIT, Ustawy o CIT, Ustawy o VAT, ustawy o opłatach lokalnych i Ustawy o PCC¹.

ZMIANY W PRZEPISACH OGÓLNYCH

Część zmian w przepisach podatkowych, ze względu na ich istotność oraz obszerność, trudno jest zaliczyć do zmian w zakresie poszczególnych podatków, nawet jeżeli zostały zawarte w ustawach ich dotyczących. Z tego powodu postanowiliśmy opisać je osobno w celu zachowania przejrzystości artykułu.

Podatek minimalny

Podatek ten został wprowadzony ustawą jeszcze w 2021 r. w ramach projektu „Polskiego Ładu” i początkowo miała wejść od początku 2022 r. Jednak ustawą, która zmieniała przepisy związane z „Polskim Ładem”, wejście w życie podatku minimalnego zostało przełożone na początek 2024 r. Podatek ten obejmuje spółki oraz podatkowe grupy kapitałowej, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, które w ramach działalności operacyjnej ponoszą stratę lub wykazują niski wskaźnik dochodowości nieprzekraczający 2% przychodów. Celem jego wprowadzenia było zwiększenie efektywności opodatkowania u podatników sztucznie zawyżających swoje koszty albo sztucznie odprowadzających dochody poprzez powiązane podmioty zagraniczne.

Ważnym jest podkreślenie, że podatek ten obejmuje okres 3 lat, w którym badana jest powyższa podstawa do jego nałożenia. Przekroczenie wskaźnika do-

chodowości w którymkolwiek z tych lat wyklucza zastosowanie podatki minimalnego. Podatek wynosi 10% podstawy opodatkowania wyliczanej według wskazanego w ustawie wzoru.

Zgodnie z przepisami, w przypadku podatku minimalnego nie są liczone zaliczki. Pierwsze rozliczenia podatki minimalnego zatem, pomimo wejścia w życie ustawy od początku 2024 r., nastąpią najwcześniej w 2025 r. Organizacje przedsiębiorców naciskają jednak na nowy rząd aby odsunął albo wręcz całkowicie umorzył te przepisy. Jako, że są to zmiany korzystne dla podatników mogłyby zostać dokonane jeszcze w ciągu roku podatkowego².

Obowiązkowy KSeF³

Od 1 lipca 2024 r. czynni podatnicy VAT zostaną objęci obowiązkowym systemem e-fakturowania, czyli Krajowym Systemem e-Faktur. System ten obowiązuje od 1 stycznia 2022 r. jako rozwiązanie dobrowolne.

1 Odpowiednio:

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.);

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.);

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.);

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 z późn. zm.);

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.);

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 170 z późn. zm.).

2 Więcej mogą Państwo przeczytać w osobnym artykule: <https://russellbedford.pl/aktualnosci/zmiany-w-podatkach/item/2929-podatek-minimalny.html>

3 Krótko przed publikacją tego numeru biuletynu na konferencji prasowej 19.01.2024 Minister Finansów Andrzej Domański zapowiedział, że obligatoryjny Krajowy System e-Faktur z pewnością nie będzie obowiązywał od 1 lipca 2024 r. Przyczyną takiej decyzji są błędy wykryte przez MF, które zostały określone jako krytyczne i zagrażające stabilności tego systemu. Z uwagi na zidentyfikowane problemy techniczne zostanie przeprowadzony szczegółowy audyt i dopiero po jego zakończeniu Ministerstwo poda nowe daty wdrożenia KSeF. Przesunięcie daty to dobra wiadomość dla podatników - wdrożenie wadliwego systemu oznaczałoby ryzyko paraliżu w procesie wystawiania faktur przez podatników. Szczególnie, że od 1 lipca KSeF miał obowiązywać duże podmioty, które często mają zautomatyzowane procedury wystawiania faktur - błędy na etapie integrowania systemów firmowych i rządowych mogą mieć daleko idące konsekwencje w funkcjonowaniu przedsiębiorstw.

KSeF jest właściwie specjalistyczną platformą do wystawiania i otrzymywania faktur drogą elektroniczną. Jego zamyśłem jest całkowite ograniczenie papierowego wystawiania faktur w transakcjach B2B, na ten moment brak jest rozwiązań dotyczących transakcji B2C. Jest to uznawane za największe podatkowe wyzwanie 2024 r. dla wielu podmiotów, które będą musiały dokonać wielu istotnych zmian w sposobie działania organizacji oraz kontaktach z klientami. Wymagać to będzie również nakładów na przystosowanie posiadanych systemów księgowych w celu płynnego korzystania ze struktur informacyjnych⁴.

Indywidualne stawki amortyzacyjne i ich skrócenie

Od 1 stycznia 2024 r. mikro, mali oraz średni przedsiębiorcy prowadzący działalność w gminach o wysokim wskaźniku bezrobocia będą mogli skorzystać ze skróconego okresu amortyzacji środków trwałych w postaci budynków i budowli niemieszkalnych w zależności od poziomu bezrobocia. Przedsiębiorcy będą mogli skrócić okres amortyzacji poprzez stosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych. Powyższa zmiana nastąpi w związku z dodaniem ust. 7 – 13 odpowiednio do przepisów: art. 22j ustawy o PIT oraz art. 16j ustawy o CIT.

Podatnicy będący mikro, małymi lub średnimi przedsiębiorcami, w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców⁵, będą mogli indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla wytworzonych we własnym zakresie środków trwałych będących budynkami / lokalami niemieszkalnymi i budowlami, zaliczonymi do grupy 1 i 2 Klasyfikacji, po raz pierwszy

wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych danego podatnika, w przypadku gdy ten środek trwały znajduje się na obszarze gminy:

- zlokalizowanej w powiecie, w którym przeciętna stopa bezrobocia wynosi co najmniej 120% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, oraz
- w której wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w gminie jest mniejszy niż 100% wskaźnika dochodów podatkowych dla wszystkich gmin.

W przypadku gdy dany środek trwały będzie znajdował się na obszarze gminy zlokalizowanej w powiecie, w którym przeciętna stopa bezrobocia będzie wynosić:

- od 120% do 170% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju - okres amortyzacji dla tego środka trwałego nie będzie mógł być krótszy niż 10 lat,
- powyżej 170% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju - okres amortyzacji dla tego środka trwałego nie będzie mógł być krótszy niż 5 lat.

Spełnienie powyższych warunków będzie ustalane na miesiąc, w którym wystąpi jedno z następujących zdarzeń:

- uprawomocni się decyzja o pozwoleniu na budowę;
- upłynie termin na wniesienie sprzeciwu wobec dokonanego zgłoszenia budowy albo wydane zostanie zaświadczenie o braku podstaw do wniesienia takiego sprzeciwu;

- środek trwały zostanie po raz pierwszy wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych - w przypadku gdy budowa tego środka trwałego nie wymaga uzyskania decyzji o pozwoleniu na budowę albo dokonania zgłoszenia budowy lub z innych przyczyn nie doszło do wydania takiej decyzji albo dokonania takiego zgłoszenia.

Przeciętna stopa bezrobocia w powiecie i przeciętna stopa bezrobocia w kraju będzie rozumiana jako przeciętna stopa bezrobocia w powiecie i przeciętna stopa bezrobocia w kraju ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie art. 82 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy⁶ w roku bezpośrednio poprzedzającym rok, w którym wystąpiło jedno z wyżej wymienionych zdarzeń.

Przez wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w gminie i wskaźnik dochodów podatkowych dla wszystkich gmin będzie rozumiany odpowiednio wskaźnik G i wskaźnik Gg w rozumieniu art. 20 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁷ stanowiące podstawę do wyliczenia kwot części wyrównawczej subwencji ogólnej na rok bezpośrednio poprzedzający rok, w którym wystąpiły wyżej wspomniane zdarzenia. Zgodnie z nowo wprowadzanymi przepisami, powyższe udogodnienia będą stanowiły pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej.

4 Więcej szczegółów o sposobie operowania w systemie KSeF, wymaganiach względem procedur oraz sposobom na przygotowanie się do jego wprowadzenia mogą Państwo przeczytać w poniższym artykule: <https://russellbedford.pl/aktualnosci/zmiany-w-podatkach/item/2922-krajowy-system-e-faktur.html>

5 Art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 z późn. zm.).

6 (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 735 z późn. zm.).

7 (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2267 z późn. zm.).

Pozostałe zmiany

Wśród pozostałych zmian w ogólnym systemie podatkowym wymienić można:

- przeniesienie na emitenta odpowiedzialności za niepobrany podatek w przypadku niezgodnego z rzeczywistością złożonego przez emitenta oświadczenia w przypadkach wskazanych w art. 41 ust. 24 pkt 2 ustawy o PIT oraz art. 26 ust. 1a pkt 2 Ustawy o CIT – art. 30 §5c Ordynacji Podatkowej;
- Zwiększenie limitu wartości poszczególnych rzeczy lub praw przy zastawie skarbowym z 15 500 zł do 17 800 zł – art. 41 Ordynacji Podatkowej;
- Zwiększenie kary porządkowej dla strony, pełnomocnika strony, świadka lub biegłego z 3 300 zł do 3 700 zł w przypadkach wskazanych w art. 262 Ordynacji Podatkowej.

ZMIANY W PODATKU PIT

Wśród najistotniejszych zmian w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych doszło w zakresie sprzedaży jednostek funduszy inwestycyjnych i przeniesienia opodatkowania ich z podatku zryczałtowanego 19% do grupy kapitałów finansowych co pozwoli na efektywne rozliczanie strat z tego tytułu.

Sprzedaż jednostek funduszy inwestycyjnych

Przepisy dotyczące sprzedaży jednostek funduszy inwestycyjnych zostaną wzbogacone o nowe ustępy, a mianowicie art. 30b ust. 1 pkt 5 oraz art. 30b ust. 2 pkt 7 ustawy o PIT. Od 1 stycznia 2024 r. przepisy te będą zatem brzmiały następująco:

Art. 30b ust. 1. Od dochodów uzyskanych:

5) z umorzenia, odkupienia, wykupienia albo uniecznienienia w inny sposób tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych - podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu.

Dochodem, o którym mowa w ust. 1, jest:

7) różnica między sumą przychodów uzyskanych z tytułu umorzenia, odkupienia, wykupienia albo uniecznienienia w inny sposób tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych a kosztami uzyskania przychodów, określonymi na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38 - osiągnięta w roku podatkowym.

Powyższa zmiana powoduje, że inwestorzy, czyli podatnicy, będą odprowadzali podatek samodzielnie w deklaracji PIT-38, a nie jak dotychczas przez fundusz wypłacający przychód. Dodatkowo podatnicy zyskują możliwość kompensacji zysków i strat z funduszy i innych instrumentów finansowych. Powyżej opisane dochody zostaną bowiem umieszczone w katalogu z innymi dochodami, a więc z dochodami z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, pozwalając na powyższą kompensatę strat i zysków. Warto jednak nadmienić, że przepisy te będą obowiązywać dopiero wobec dochodów osiągniętych w 2024 r., a zatem będą możliwe do zastosowania w 2025 r. podczas rozliczania podatków od zysków osiągniętych od 1 stycznia 2024 r.

Umożliwienie przedsiębiorcom korzystania z usługi Twój e-PIT

Do tej pory z usługi Twój e-PIT nie mogli skorzystać w pełni podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą. Za pomocą tej usługi nie było możliwe udostępnianie wstępnie wypełnionych zeznań rocznych dla wyżej wspomnianych podatników. W 2024 r. ulegnie to zmianie.

Z dniem 1 lipca 2023 r. weszła w życie zmiana polegająca na tym, że organy podatkowe mają obowiązek udostępniać wstępnie wypełnione zeznania roczne podatnikom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą lub działalność specjalną produkcji rolnej za wyjątkiem podatników będących przedsiębiorstwem w spadku. Dane zawarte w zeznaniach opierają się na informacjach przechowywanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, takich jak wpłacone przez podatnika zaliczki w trakcie roku podatkowego.

Zmiana nastąpiła w art. 45cd ustawy o PIT, gdzie został wykreślony fragment od słów z wyjątkiem podatnika „składającego zeznanie w związku z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą lub działami specjalnymi produkcji rolnej”:

Z dniem 15 lutego roku następującego po roku podatkowym organ podatkowy udostępnia podatnikowi, z wyjątkiem podatnika składającego zeznanie w związku z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą lub działami specjalnymi produkcji rolnej oraz podatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku, za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego konta w e-Urzędzie Skarbowym zeznanie, o których mowa w art. 45 ust. 1 oraz ust. 1a pkt 1 i 2, oraz informację, o której mowa w art. 21 ust. 46 pkt 1, uwzględniając w nich dane będące w posiadaniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w tym dane:

1) zawarte w rocznym obliczeniu podatku i informacjach, o których mowa w art. 21 ust. 46 pkt 1, art. 34 ust. 7 i 8, art. 35 ust. 6, art. 39 ust. 1 i 3, art. 42 ust. 2 pkt 1, art. 42a ust. 1 oraz art. 42e ust. 6;

2) o wpłaconych w trakcie roku podatkowego przez podatnika zaliczkach.

Pozostałe zmiany

- Podatnik może zaliczyć do przychodów z działalności gospodarczej dotacje, subwencje, dopłaty, inne nieodpłatne świadczenia lub kwoty otrzymane od agencji wykonawczych, jeżeli do upływu terminu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym je otrzymał (czyli od 15 lutego do 30 kwietnia roku następnego), złoży właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego sporządzone na piśmie oświadczenie o zaliczeniu określonych dotacji, subwencji, dopłat, innych nieodpłatnych świadczeń lub kwot otrzymanych od agencji wykonawczych do przychodów. Podatnik może również nie stosować w tym wypadku zwolnienia z podatku dochodowego (zmiana w art. 21 ust. 42a ustawy o PIT). Podatnik ma możliwość zaliczenia kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych z przychodów, których dotyczy to oświadczenie, (przepisu art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy o PIT nie stosuje się) – art. 14 ust. 9 ustawy o PIT;
- Wolne od podatku dochodowego są świadczenie wspierające, o którym mowa w ustawie z dnia 7 lipca 2023 r. o świadczeniu wspierającym (Dz. U. poz. 1429) – art. 21 ust. 1 pkt 8e ustawy o PIT;
- Podwyższenie możliwego odliczenia od podstawy opodatkowania składek członkowskich zapłaconych na rzecz związków zawodowych z 500 zł do 840 zł;
- Przeformułowaniu uległ przepis art. 26 ust. 7e ustawy o PIT w zakresie podstaw opodatkowania osób niepełnosprawnych;
- Podwyższenie łącznej wysokości skła-

dek ZUS i zdrowotnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów przez podatników opodatkowanych podatkiem liniowym z 10 200 zł do 11 600 zł;

- Przedłużenie zwolnienia od podatku dochodowego:
 - dodatku osłonowego, o którym mowa w ustawie z dnia 17 grudnia 2021 r. o dodatku osłonowym,
 - dodatku węglowego, o którym mowa w ustawie z dnia 5 sierpnia 2022 r. o dodatku węglowym,
 - dodatku dla gospodarstw domowych z tytułu wykorzystywania niektórych źródeł ciepła i dodatków dla niektórych podmiotów niebędących gospodarstwami domowymi z tytułu wykorzystywania niektórych źródeł ciepła, o których mowa w ustawie z dnia 15 września 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie niektórych źródeł ciepła w związku z sytuacją na rynku paliw,
 - dodatku elektrycznego, o którym mowa w ustawie z dnia 7 października 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku oraz w 2024 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej, oraz
 - refundację kwoty odpowiadającej podatkowi VAT, o której mowa w ustawie z dnia 15 grudnia 2022 r. o szczególnej ochronie niektórych odbiorców paliw gazowych w 2023 r. oraz w 2024 r. w związku z sytuacją na rynku gazu (Dz. U. poz. 2687).

PODATEK CIT

Od 2024 r. płatnicy nie będą obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta, w tym w przypadku, o którym mowa w art.

26 ust. 2e ustawy o CIT, od:

- listów zastawnych;
- obligacji:
 - o terminie wykupu nie krótszym niż rok,
 - dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych⁸.

Zgodnie ze wspomnianym powyżej art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

Jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1 na rzecz podmiotu powiązanego, przekroczyła w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwotę 2 000 000 zł na rzecz tego samego podatnika, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej oraz osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą są obowiązane jako płatnicy pobrać, z zastrzeżeniem ust. 2g, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według stawki podatku określonej w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę 2 000 000 zł:

- 1) z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e;
- 2) bez możliwości niepobrania podatku na

⁸ Art. 26 ust. 1aa ustawy o CIT

podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Niepobranie podatku w przypadku obligacji następuje pod warunkiem złożenia przez emitenta do właściwego organu podatkowego oświadczenia, że emitent dochował należytej staranności w poinformowaniu podmiotów z nim powiązanych, w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, z wyłączeniem podmiotów, w przypadku których powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami, o warunkach zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50c⁹, w stosunku do tych podmiotów powiązanych. Oświadczenie to składa się jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji, nie później niż do dnia wypłaty odsetek lub dyskonta od tych obligacji. Płatnik może żądać od emitenta potwierdzenia złożenia danego oświadczenia¹⁰

PODATEK VAT

Nowa ewidencja VAT dla dostawców usług płatniczych

Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 996) wprowadziła od 1 stycznia 2024 r. obowiązek prowadzenia kwartalnej ewidencji płatności transgranicznych i odbiorców płatności.

W tym celu ustawodawca dodał w ustawie o VAT rozdział 2a zatytułowany „Ogól-

ne obowiązki dostawców usług płatniczych”. Przedmiotowe przepisy mają na celu implementację dyrektywy 2020/284 zmieniającej dyrektywę VAT¹¹. Regulacja ma ograniczyć nadużycia podatkowe w e-commerce. Obowiązek prowadzenia ewidencji dotyczy zwłaszcza:

- banków krajowych,
- oddziałów banków zagranicznych,
- instytucji kredytowych,
- instytucji płatniczych
- oraz SKOK-ów.

Dostawca usług płatniczych będzie musiał prowadzić ewidencję na temat danego odbiorcy płatności i płatności tylko wówczas, gdy łączna liczba płatności transgranicznych na rzecz tego samego odbiorcy płatności przekroczy próg 25 płatności w kwartale. Próg jest obliczany dla każdego dostawcy usług płatniczych świadczącego usługę płatniczą na rzecz odbiorcy. W takim przypadku, jeżeli próg zostanie przekroczony w obrębie dostawcy usług płatniczych, dostawca ten zgłosi transakcje. Próg powinien być liczony na podstawie każdej indywidualnej płatności otrzymanej przez odbiorcę płatności, a nie na podstawie partii płatności otrzymywanych okresowo. To informacje dotyczące indywidualnej płatności między pierwotnym płatnikiem, a zamierzonym odbiorcą będą musiały zostać uwzględnione w rejestrach.

Płatność uznaje się za płatność transgraniczną w przypadku, gdy płatnik znajduje się na terytorium jednego państwa członkowskiego, a odbiorca płatności znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego albo na terytorium państwa trzeciego. Zatem płatności krajowe nie

będą objęte zakresem niniejszej regulacji. W związku z tym, jeżeli zarówno płatnik, jak i odbiorca płatności, znajdują się na terytorium tego samego państwa członkowskiego lub poza UE, nowe obowiązki nie mają zastosowania.

Ewidencja ma być dostępna dla Szefa KAS i przekazana do unijnego systemu CESOP - Central Electronic System of Payment information. Ewidencja w postaci elektronicznej ma być przechowywana przez 3 lata od zakończenia roku podatkowego, w którym doszło do płatności.

Stawki VAT w 2024 r. dot. towarów spożywczych

Rozporządzeniem Ministra Finansów z 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2670) zostało przedłużone obowiązywanie obniżonych do 0% stawek podatku VAT na podstawowe artykuły spożywcze do 31 marca 2024 r.

Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do towarów spożywczych wymienionych w poz. 1-18 załącznika nr 10 do ustawy o VAT, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), w szczególności: owoce, warzywa, mięso, nabiał i produkty ze zbóż. Jeżeli nie będzie nowych regulacji przedłużających stawkę 0% na ww. artykuły spożywcze z załącznika nr 10 do ustawy o VAT, stawki VAT od kwietnia 2024 roku wrócą do poziomu 5%.

Pozostałe zmiany

Ustawodawca wprowadza od 1 stycznia 2024 r. obowiązek posiadania konta

⁹ Dochody osiągnięte przez podatnika z odsetek lub dyskonta od obligacji o terminie wykupu nie krótszym niż rok i dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu.

¹⁰ Art. 26 ust. 1aa, 1ae, 1af i 1ag ustawy o CIT

¹¹ Dyrektywa Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych (Dz. U. UE. L. z 2020 r. Nr 62, str. 7)

w e-Urzędzie Skarbowym oraz adresu poczty elektronicznej lub numeru telefonicznego na powyższym koncie w zakresie spraw związanych z Wiążącą Informacją Stawkową (WIS), jak również przymus procedowania pism w sprawie WIS wyłącznie poprzez e-Urząd Skarbowy – art. 42b ust. 1a i 1b oraz art. 42g ust. 1, ust. 4-5 ustawy o VAT;

POZOSTAŁE PODATKI

Wzrost stawek podatków i opłat lokalnych

Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, stawki podatku od nieruchomości ustala w uchwale rada gminy lub miasta. Stawki ustalone przez radę nie mogą jednak przekroczyć ustawowego maksimum. Stawki maksymalne określa corocznie w drodze obwieszczenia minister finansów, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi inflacji w pierwszym półroczu, zaokrąglając je do pełnych groszy w górę.

Jak podał GUS w komunikacie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 14 lipca 2023 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w I półroczu 2023 r.:

„Na podstawie art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 i 1313) ogłasza się, że wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych w I półroczu 2023 r. w stosunku do I półroczu 2022 r. wyniósł 115,0 (wzrost cen o 15,0%)”. W konsekwencji stawki podatków i opłat lokalnych, które są uregulowane w ww. ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wzrosną o 15%, co obrazujemy poniżej.

Stawki podatków i opłat lokalnych mają charakter kwotowy, za wyjątkiem stawki od budowli (czyli obiektów, które nie są budynkami), która ma charakter procentowy i wynosi 2% wartości tych budowli. Stawki podatku od nieruchomości:

Stawki dot. gruntów:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków – nie więcej niż 1,34 zł/m² (wcześniej 1,16 zł, wzrost o 0,18 zł),
- położonych nad powierzchniowymi wodami stojącymi lub płynącymi jeziorami i zbiornikami sztucznymi – 6,66 zł/ha (wcześniej 5,79 zł, wzrost o 0,87 zł),
- niezabudowanych, objętych obszarem rewitalizacji lub położonych na terenach przeznaczonych pod zabudowę mieszkaniową, lub usługową – 4,39 zł/m² (wcześniej 3,81 zł, wzrost o 0,58 zł),
- pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności przez
- organizacje pożytku publicznego – 0,71 zł/m² (wcześniej 0,61 zł, wzrost o 0,10 zł).

Stawki dot. budynków:

- mieszkalnych – 1,15 zł/m² powierzchni użytkowej (wcześniej 1,00 zł, wzrost o 0,15 zł),
- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych (lub ich części) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 33,10 zł/m² (wcześniej 28,78 zł, wzrost o 4,32 zł),
- zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 15,50 zł/m² (wcześniej 13,47 zł, wzrost o 1,98 zł),
- związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 6,76 zł/m² (wcześniej 5,87 zł, wzrost o 0,89 zł),
- pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności przez organizacje pożytku publicznego – 11,17 zł/m² (wcześniej

9,71 zł, wzrost o 1,46 zł).

Stawki podatku od środków transportowych:

Stawka dot. samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej:

- powyżej 3,5 tony do 5,5 tony – 1 173,19 zł (wcześniej 1 020,16 zł, wzrost o 153,03 zł),
- powyżej 5,5 tony do 9 ton – 1 957,12 zł (wcześniej 1 701,84 zł, wzrost o 255,28 zł),
- powyżej 9 ton, poniżej 12 ton – 2 348,52 zł (wcześniej 2 042,19 zł, wzrost o 306,33 zł),
- 12 ton i więcej – 4 481,57 zł (wcześniej 3 897,01 zł, wzrost o 584,56 zł).

Stawka dot. ciągników siodłowych i balastowych:

- przystosowanych do używania z naczepą lub przyczepą o DMC zespołu pojazdów od 3,5 tony do 12 ton – 2 39,90 zł (wcześniej 2 382,52 zł, wzrost o 357,38 zł),
- przystosowanych do używania z naczepą lub przyczepą o DMC zespołu pojazdów od 12 do 36 ton – 3 463,95 zł (wcześniej 3 012,13 zł, wzrost o 451,82 zł),
- przystosowanych do używania z naczepą lub przyczepą o DMC zespołu pojazdów powyżej 36 ton – 4 481,57 zł (wcześniej 3 897,01 zł, wzrost o 584,56 zł).

Stawka dot. przyczep lub naczep:

- których DMC łącznie z pojazdem wynosi od 7 i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą – 2 348,52 zł (wcześniej 2 042,19 zł, wzrost o 306,33 zł),
- których DMC łącznie z pojazdem wynosi od 12 do 36 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą – 2 739,90 zł (wcześniej 2 382,52 zł, wzrost o 357,38 zł),
- których DMC łącznie z pojazdem

wynosi powyżej 36 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą – 3 463,95 zł (wcześniej 3012,13 zł, wzrost o 451,82 zł).

Stawka dot. autobusów:

- z liczbą miejsc dla pasażerów mniejszą niż 22 – 2 773,16 zł (wcześniej 2 411,44 zł, wzrost o 361,72 zł),
- z liczbą miejsc dla pasażerów równą lub większą niż 22 – 3 506,02 zł (wcześniej 3 048,71 zł, wzrost o 457,31 zł).

Stawki innych opłat lokalnych:

- opłata targowa – 1 096,39 zł/dzień (wcześniej 953,38 zł, wzrost o 143,01 zł),
- opłata miejscowa w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe – 3,22 zł/dzień (wcześniej 2,80 zł, wzrost o 0,42 zł),
- opłata miejscowa w miejscowościach posiadających status obszaru ochrony uzdrowiskowej – 4,54 zł/dzień (wcześniej 3,94 zł, wzrost o 0,60 zł),
- opłata uzdrowiskowa – 6,21 zł/dzień (wcześniej 5,40 zł, wzrost o 0,81 zł),
- opłata od posiadania psów – 173,57 zł/rok (wcześniej 150,93 zł, wzrost o 23,40 zł),
- stała opłata reklamowa – 3,62 zł/dzień (wcześniej 3,14 zł, wzrost o 48 gr),
- zmienna opłata reklamowa – 0,33 zł/m² pola powierzchni reklamowej (wcześniej 0,28 zł, wzrost o 5 gr).

Warto podkreślić jednak, że zmiana ta podnosi wyłącznie maksymalną wartość do jakiej gminy mogą określić wysokość podatku. O faktycznej wysokości stawek podatków i opłat w danym roku decyduje bowiem każda gmina w drodze uchwały rady.

Nowy podatek od nieruchomości

Od 1 stycznia w ustawie o PCC wchodzi nowy podatek dla osób nabywających

szóste i kolejne mieszkanie. Dotknąć ma zatem głównie podmioty operujące na rynku skupywania mieszkań. Przepisy te zostały uchwalone jeszcze przez poprzedni rząd Mateusza Morawieckiego na podstawie ustawy z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym, ustawy o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa, ustawy o gospodarce nieruchomościami, ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1463).

Aby móc wprowadzić ten obowiązek doszło do zmiany w zakresie zwolnienia z podatku PCC w art. 2 pkt 4 lit a, który obecnie stanowi, że nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany „w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług, z wyjątkiem umów sprzedaży, których przedmiotem jest lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość, opodatkowanych zgodnie z art. 7a”.

Nowododany art. 7a stanowi, że dla podmiotów dokonujących nabycia „co najmniej sześć lokali mieszkalnych stanowiących odrębne nieruchomości w jednym lub kilku budynkach wybudowanych na jednej nieruchomości gruntowej, opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, lub udziały w tych lokalach albo nabył już co najmniej pięć takich lokali lub udziałów w nich, stawka podatku od zawartej z tym samym kupującym umowy sprzedaży szóstego i każdego następnego takiego lokalu w tym budynku lub budynkach lub udziału w takim lokalu, wynosi 6%”. Warto zwrócić uwagę, że podstawowa stawka opodatkowania w przypadku umowy sprzedaży nieruchomości wynosi 2%. Z przepisów nie wynika jednoznacznie, które z nabywanych lokali będą opodatkowane stawką podwyższoną. Oznacza to, że w przypadku nabycia ponad sześciu lokali to podatnik sam zdecyduje, które z nich opodatkuje.

Powyższe ma zastosowanie również jeżeli nabycie lokalu mieszkalnego stanowiące-

go odrębną nieruchomość następuje na współwłasność przez kilku kupujących, gdy chociażby jeden z kupujących jest zobowiązany do uiszczenia podatku. W takim jednak wypadku zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są wyłącznie kupujący spełniający powyższe warunki. Pozostali z kupujących nie będą obowiązani do zapłaty tego podatku.

Wprowadzone przepisy obowiązują co do zasady od 1 stycznia 2024 r. Wyjątek stanowią jednak umowy sprzedaży zawarte po tym terminie ale w związku z wykonaniem umów zobowiązujących do dokonania tej sprzedaży, zawartych przed tym dniem. W powyższym zakresie przepisy art. 7a ustawy o PCC nie będą stosowane.

Jednocześnie warto przypomnieć, że od 31 sierpnia 2023 r. wprowadzone zostało zwolnienie obejmujące umowy sprzedaży, których przedmiotem jest prawo własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, prawo własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego. Zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli kupującym jest osoba fizyczna lub osoby fizyczne:

- którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem nie przysługiwało żadne z wymienionych powyżej praw ani udział w tych prawach, lub
- którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem przysługiwał udział, w którymś z wymienionych powyżej praw, lecz udział ten nie przekracza ani nie przekraczał 50% i został nabyty w drodze dziedziczenia.

Dotyczy ono zatem osób kupujących swoje pierwsze mieszkanie lub dom.

Michał Zdanowski

PODATEK MINIMALNY

Od 1 stycznia 2024 r. wraca ponownie temat tzw. „podatku minimalnego”. Po dwuletnim okresie zawieszenia zaczną obowiązywać dotyczące go przepisy ujęte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹. Oznacza to, że w 2025 r. po raz pierwszy podatnicy staną przed obowiązkiem jego opłacenia. Pomimo dwuletniej karencji przepisy dotyczące nowej daniny nie stały się prostsze. Skomplikowana konstrukcja podatku będzie zapewne przysparzała wiele problemów praktycznych począwszy od tego, kto faktycznie będzie zobowiązany do jego zapłaty, a kto będzie mógł skorzystać z obszernego katalogu wyłączeń. Równie problematycznym jest stosowanie wielopoziomowego wzory wyliczenia należnego podatku.



Przepisy dotyczące podatku minimalnego zostały wprowadzone ustawą zmieniającą z dnia 29 października 2021 r., tzw. „Polskim Ładem”. Początkowo miały one obowiązywać już od 2022 r. Jednak nie tylko odroczone ich obowiązywanie do 2024 r., ale również wprowadzono kilka zmian dotyczących zasad funkcjonowania danego podatku.

Na co warto zwrócić uwagę, podatnicy, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczyna się przed 1 stycznia 2024 r., zaś zakończy się po 31 grudnia 2023 r., nie będą podlegali podatkowi minimalnemu do końca danego roku podatkowego. Przykładowo, jeżeli rok podatkowy w danej spółce trwa od 1 września do 31 sierpnia roku następnego, to spółka będzie podlegać podatkowi minimalnemu dopiero od 1 września 2024 r.

Zakres podmiotowy podatku minimalnego

Podatek minimalny obejmuje spółki będące polskimi rezydentami oraz podatkowe grupy kapitałowe, które w roku podatkowym²:

- poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo
- osiągnęły udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 2%.

Minimalny podatek dochodowy ma również zastosowanie do podatników będących nierezydentami prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

Wyłączenia podmiotowe

Przepisów dotyczących podatku minimalnego nie stosuje się do podatników³:

- w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w kolejno następujących po sobie dwóch latach podatkowych, następujących bezpośrednio po tym roku podatkowym.

Przy powyższym punkcie warto się na chwilę zatrzymać. Nie dotyczy on bowiem wszystkich podatników rozpoczynających działalność. Zgodnie z art. 61 ustawy zmieniającej z dnia 29 października 2021 r., tzw. Polskim Ładem, podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, którzy zostali utworzeni w sposób określony w art. 19 ust. 1a ustawy zmienianej w art. 2, w okresie od

1 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm., dalej: Ustawa o CIT).

2 Art. 24ca ust. 1 ustawy o CIT.

3 Art. 24ca ust. 14 w zw. ust. 16 w zw. z art. 19 ust. 1a ustawy o CIT.

dnia wejścia w życie niniejszego przepisu do dnia poprzedzającego wejście w życie niniejszej ustawy, dla celów stosowania art. 24ca ust. 14 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 2 nie są traktowani jako podatnicy rozpoczynający działalność.

Powyższe dotyczy podatników utworzonych:

- w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo
- w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo
- przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 EUR przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1 000 PLN, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy o CIT, albo
- przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika,

składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

- przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatek został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 EUR przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1 000 PLN, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy o CIT.

Podatnicy, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczyna się przed 1 stycznia 2024 r., zaś zakończy się po 31 grudnia 2023 r., nie będą podlegali podatkowi minimalnemu do końca danego roku podatkowego.

Dla nadania powyższemu kontekstu, warto również przytoczyć art. 14 ustawy o CIT:

1. Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicz-

nych znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.

2. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.

3. Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy wzywa strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego ponosi zbywający albo świadczący usługi.

4. Przepisy art. 12 ust. 4 pkt 7, 9 i 10 stosuje się odpowiednio.

5-6. (uchylony).

7. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.

1. będących przedsiębiorstwami finansowymi w rozumieniu art. 15c ust. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴,

⁴ Definicja przedsiębiorstw finansowych została zawarta w art. 15c ust. 16 ustawy o CIT.

2. jeżeli w roku podatkowym uzyskali przychody niższe o co najmniej 30% w stosunku do przychodów uzyskanych w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok podatkowy,
3. których udziałowcami, akcjonariuszami albo wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne i jeżeli podatnik nie posiada:
 - bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż 5%:
 - udziałów (akcji) w kapitale innej spółki lub
 - ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
4. innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym,
5. jeżeli w roku podatkowym większość uzyskanych przez nich przychodów innych niż z zysków kapitałowych zostało osiągniętych w związku z:
 - eksploatacją w transporcie międzynarodowym statków morskich lub statków powietrznych,
 - wydobywaniem kopalin wymienionych w załączniku do ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. - Prawo geologiczne i górnicze, których ceny zależą bezpośrednio lub pośrednio od no-
- towań na światowych rynkach,
- wykonywaniem działalności leczniczej, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej,
- transakcjami, jeżeli cena lub sposób określenia ceny przedmiotu transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych,
6. wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75% udział odpowiednio w kapitale - zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli:
 - rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz
 - obliczony za rok podatkowy, zgodnie z ust. 1 i 2, udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 2% - przy czym przy ustalaniu warunków, o których mowa w lit. a i b, uwzględnia się wszystkie spółki z grupy będące polskimi rezydentami, lub należące do podatkowej grupy kapitałowej,
7. będących małymi podatnikami - Dla przypomnienia, małym podatnikiem, zgodnie z definicją zawartą w art. 4a pkt 10 ustawy o CIT, jest podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 EUR; przeliczenia kwot wyrażonych w EUR dokonuje się według średniego kursu EUR ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1 000 PLN;
8. będących spółkami prowadzącymi gospodarkę komunalną, o których mowa w rozdziale 3 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej⁵ - w powyższym punkcie chodzi o spółki prawa handlowego, które mogą być tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego albo do których takie jednostki mogą przystępować;
9. którzy osiągnęli udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należny jest minimalny podatek dochodowy, w wysokości co najmniej 2%,
10. postawionych w stan upadłości, likwidacji lub objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym,
11. będących stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s § 1 Ordynacji podatkowej⁶,
12. będących instytucją finansową w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe⁷, której podstawo-

5 (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 679).

6 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm., dalej: Ordynacja podatkowa). Art. 20s §1 stanowi, że „Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zawrzeć z podatnikiem, na jego wniosek, umowę o współdziałanie w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, zwaną dalej „umową o współdziałanie”.

7 (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2488 z późn. zm., dalej: Prawo bankowe).

wym przedmiotem działalności jest świadczenie usług finansowych polegających na odpłatnym nabywaniu od wierzyciela wierzytelności powstałych w wyniku zawarcia umowy sprzedaży towarów lub świadczenia usług pomiędzy tym wierzycielem a dłużnikiem (tzn., której podstawowym przedmiotem działalności jest działalność factoringowa),

13. będących przedsiębiorstwami górnictwymi otrzymującymi pomoc publiczną na podstawie ustawy z dnia 7 września 2007 r. o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego⁸.

Wyłączenia z przychodów

Zgodnie z art. 24ca ust. 2 ustawy o CIT, dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach nie uwzględnia się:

- zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, kosztów wynikających z nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych lub wykorzystywania środków trwałych na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający;
- przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio lub pośrednio związanych z tymi przychodami odpowiednio osiągniętych albo poniesionych w związku z transakcją, jeżeli:
 - cena lub sposób określenia ceny przedmiotu transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych oraz

- podatnik w roku podatkowym poniósł stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych z transakcji, o której mowa w lit. a, albo osiągnął udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych w przychodach innych niż z zysków kapitałowych wynikający z takiej transakcji w wysokości nie większej niż 2%, przy czym obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach dokonuje się odrębnie dla transakcji tego samego rodzaju;
- zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów opłat ustalonych w umowie określonej w art. 17a pkt 1;
- przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z tymi przychodami z tytułu zbycia wierzytelności na rzecz instytucji finansowej w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 Prawa Bankowego, której przedmiotem działalności jest świadczenie usług finansowych polegających na odpłatnym nabywaniu od wierzyciela wierzytelności powstałych w wyniku zawarcia umowy sprzedaży towarów lub świadczenia usług pomiędzy tym wierzycielem a dłużnikiem;
- wzrostu kosztów uzyskania przychodów z tytułu zakupu energii elektrycznej, ciepłej lub gazu przewodowego, stanowiącego dodatnią różnicę między kosztami uzyskania przychodów poniesionymi z tego tytułu w roku podatkowym, za który należy jest minimalny podatek dochodowy, a kosztami uzyskania przychodów poniesionymi z tego tytułu w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok;

- zapłaconych przez podmiot do tego obowiązany kwot:
 - podatku akcyzowego,
 - podatku od sprzedaży detalicznej,
 - podatku od gier,
 - opłaty paliwowej,
 - opłaty emisyjnej;
- zaliczonej odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów kwoty podatku akcyzowego zawartego w cenie wyrobów akcyzowych kupowanych i sprzedanych przez podatnika dokonującego obrotu tymi wyrobami;
- 20% kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 4g-4h.

Przepisy te opisują następujące rodzaje przychodów:

- „4g. Należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy, z zastrzeżeniem ust. 4ga, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57.
- 4ga. Wpłaty dokonywane do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w ustawie o pra-

8 (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1309 z późn. zm.).

cowniczych planach kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40a, w części finansowanej przez podmiot zatrudniający w rozumieniu tej ustawy, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są one należne, pod warunkiem że zostaną opłacone w terminie wynikającym z przepisów tej ustawy. W przypadku uchybienia temu terminowi do wpłat tych stosuje się przepisy art. 16 ust. 1 pkt 57aa.

- 4h. Składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 4g, określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone w terminie wynikającym z odrębnych przepisów. W przypadku uchybienia temu terminowi do składek tych stosuje się przepisy art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d.”

Obliczanie podstawy opodatkowania

Sposób obliczenia podstawy opodatkowania podatku minimalnego został wskazany w art. 24ca ust. 3 ustawy o CIT. Jest to suma:

- kwoty odpowiadającej 1,5% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym oraz
- poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych, z wyjątkiem gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorial-



Przepisy wprowadzające minimalny podatek dochodowy nie zostały ponownie przedłużone. Pomimo pierwotnych zapowiedzi autorów tych przepisów, że nowy podatek będzie dotyczył głównie międzynarodowych korporacji, obejmie on również podatników z sektora MŚP. W szczególności, wątpliwości budzi arbitralne ustalenie progu rentowności w wysokości 2%, bez jego rozróżnienia na rodzaj działalności prowadzonej przez danego podatnika, czy nie do końca konsekwentne zwolnienia podmiotowe.

nego lub ich związkami, kosztów finansowania dłużnego w takiej części, w jakiej koszty te przewyższają kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - Po) - (K - Am - Kfd)] \times 30\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

P - zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,

Po - przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13 ustawy CIT (przychody z tytułu odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych, oraz inne przychody równoważne ekonomicznie odsetkom odpowiadające kosztom finansowania dłużnego),

K - sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT,

Am - odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a-16m ustawy o CIT (m. in. wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych), zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów,

Kfd - zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przed dokonaniem pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

kosztów:

- usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń

oraz świadczeń o podobnym charakterze,

- wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT (są to: autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa określone w stawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej⁹, wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej know-how),

przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

- poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają o 3 000 000 zł kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - Po) - (K - Am - O)] \times 5\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

P - zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,

Po - przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13 ustawy o CIT (przychody z tytułu odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych, oraz inne przychody równoważne ekono-

micznie odsetkom odpowiadające kosztom finansowania dłużnego),

K - sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT,

Am - odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a-16m ustawy o CIT, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów,

O - zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odsetki, bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podatnik może wybrać uproszczony sposób ustalania podstawy opodatkowania stanowiącej kwotę odpowiadającą 3% wartości osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, przy czym o wyborze takiego sposobu ustalania podstawy opodatkowania podatnik informuje w zeznaniu składanym za rok podatkowy, za który dokonał takiego wyboru.

Podsumowanie

Przepisy wprowadzające minimalny podatek dochodowy nie zostały ponownie przedłużone. Pomimo pierwotnych zapowiedzi autorów tych przepisów, że nowy podatek będzie dotyczył głównie międzynarodowych korporacji, obejmie on również podatników z sektora MŚP. W szczególności, wątpliwości budzi arbitralne ustalenie progu rentowności w wysokości 2%, bez jego rozróżnienia na rodzaj działalności prowadzonej przez danego podatnika, czy nie do końca konsekwentne zwolnienia podmiotowe.

Mimo licznych zmian przepisy o podatku minimalnym powodują nadal liczne wątpliwości. Szczególnie, że zbiega się w czasie z planowanym globalnym

podatkiem minimalnym czyli tzw. Pilar II, który ma objąć międzynarodowe oraz krajowe grupy kapitałowe, których światowy roczny obrót wynosi łącznie minimum 750 mln EUR. Regulacja ma w założeniu identyfikować jurysdykcje o opodatkowaniu dochodu poniżej docelowego progu 15%. Istnieje przy tym ryzyko, że obecnie wprowadzany podatek minimalny nie będzie mieścił się w standardzie Pilar II, co może oznaczać obciążenie przedsiębiorców dwoma daninami. Między innymi z tego powodu organizację przedsiębiorców zwracają się do rządu o uchylenie wadliwych, ich zdaniem oraz niekorzystnych przepisów. Znalazło się to m. in. jako jeden z 24 postulatów podatkowych jakie przedstawiła Konfederacja Lewiatan dla nowego rządu.

Michał Zdanowski

NOWY ROK I NOWE FUNKCJE MIKROACHUNKU PODATKOWEGO

Mikroachunek podatkowy jest dobrze znany podatnikom, ponieważ od 2020 r. służy on do wpłat związanych z podatkami dochodowymi (od osób fizycznych i od osób prawnych) oraz niektórych wpłat związanych z podatkiem od towarów i usług; wyjątkiem w danym podatku były kwoty podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych. Tak przynajmniej było do tej pory, ponieważ od stycznia 2024 r. rozszerzono zakres wpłat, które mogą być wpłacane na mikroachunek podatkowy.

Dla przypomnienia warto dodać, że mikroachunek podatkowy został uregulowany przepisem Ordynacji podatkowej¹ (a dokładnie art. 61b danej ustawy). Zgodnie z paragrafem 1 danej przepisu, wpłata podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych dokonywana na rachunek urzędu skarbowego jest realizowana przy użyciu rachunku bankowego urzędu skarbowego albo identyfikującego podatnika, płatnika lub urząd skarbowy indywidualnego rachunku podatkowego.

Struktura mikroachunku podatkowego jest zgodna z formatem numeru rachunku bankowego i zawiera ona:

- liczbę kontrolną,
- numer rozliczeniowy jednostki organizacyjnej banku,

- numer porządkowy rachunku bankowego, w skład którego wchodzi identyfikator podatkowy podatnika lub płatnika albo kod urzędu skarbowego.

Numer mikroachunku podatkowego jest udostępniany po podaniu identyfikatora podatkowego podatnika lub płatnika, za pośrednictwem portalu podatkowego lub w urzędzie skarbowym.

Wspomniane na początku zmiany zostały wprowadzone Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikroachunku podatkowego (Dz. U. z 2023 r., poz. 2802). Zastąpiło ono nieobowiązujące już Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 października 2022 r. w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepo-

datkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikroachunku podatkowego (Dz. U. z 2022 r., poz. 2272). Nowe Rozporządzenie rozbudowało katalog należności o nowe płatności, dla których zostały spełnione uwarunkowania techniczno-organizacyjne do dokonywania wpłat za pomocą mikroachunku podatkowego. Jakże to nowe płatności?

- W ramach części dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych dodana została płatność wynikająca z deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu (przychodu) i należnego podatku od przychodów fundacji rodzinnej (CIT-8FR).
- W ramach części dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych dodana została płatność wynikająca z obowiązku zapłaty

¹ Tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r., poz. 2383.

² Tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, z późn. zm.

ryczałtu od przychodów zagranicznych osób fizycznych przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (PIT-PZ).

- W ramach części dotyczącej podatku od towarów i usług dodana została płatność wynikająca z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (VAT-14).
- Dodana została nowa grupa płatności w ramach podatku od gier hazardowych. Są to następujące płatności:
 - płatności wynikające z deklaracji dla podatku od gier (PO-G-P),
 - płatności wynikające z deklaracji dla podatku od gier (POG-4),
 - płatności wynikające z deklaracji dla podatku od gier oraz

wpłat dziennych (POG-5).

- Dodana została nowa płatność wynikająca z informacji o dopłatach w grach liczbowych, loteriach pieniężnych i grze telebingo (GHD-1).

Jak można przeczytać w projekcie do Nowego Rozporządzenia:

Projektowane rozporządzenie nie zawiera regulacji stanowiących obciążenia, a jedynie ułatwia podmiotom dokonującym wpłat podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego, wywiązanie się z już istniejących obowiązków, tj. zapewnienie sprawnego funkcjonowania obsługi indywidualnych rachunków poprzez określenie katalogu opłat objętych mikrorachunkiem podatkowym. Jest to zatem rozwiązanie korzystne dla zobowiązanych. W ten sposób projektowane rozporządzenie wpływa pozytywnie na działalność mikroprzedsiębiorców, małych oraz średnich przedsiębiorców.

Mając powyższe słowa na uwadze, warto, aby w 2024 r. przepisy i rozwią-

zania podatkowe stawały się prostsze i pozytywnie wpływały nie tylko na działalność przedsiębiorców, ale wszystkich podatników.

Na koniec, biorąc pod uwagę temat niniejszego artykułu, należy jeszcze wspomnieć o możliwości sprawdzenia numeru mikrorachunku podatkowego. Można to zrobić pod poniższym adresem:

- <https://www.podatki.gov.pl/generator-mikrorachunku-podatkowego>

Na stronie należy podać identyfikator podatkowy, tj.:

- Numer PESEL, jeżeli podatnik jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, albo nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT.
- Numer NIP, jeżeli podatnik prowadzi działalność gospodarczą lub jest podatnikiem VAT, albo jest płatnikiem podatków, składek na ubezpieczenie społeczne i / lub zdrowotne.

Michał Pankiewicz

ŚRODEK ZASKARŻENIA NA ZAJĘCIE KONTA BANKOWEGO SPÓŁKI PRZEZ ORGANY PODATKOWE

W jednej z licznych spraw, które mają miejsce w naszym porządku prawnym, Naczelnik pewnego Urzędu Skarbowego wydał decyzję w przedmiocie zabezpieczeniu na majątku Spółki. Przedmiotem zabezpieczenia jest przybliżona wysokość zobowiązania podatkowego w VAT, przybliżona wysokość odsetek za zwłokę od tego zobowiązania podatkowego oraz przybliżona kwota dodatkowego zobowiązania podatkowego za poszczególne miesiące. Przedsiębiorca odwołał się od decyzji, lecz organ II instancji nie podzielił argumentacji spółki i wydał decyzję, w której utrzymał decyzję organu I instancji.



Na podstawie wspomnianego rozstrzygnięcia zostały zabezpieczone wierzytelności z rachunku bankowego (wierzytelności z tytułu umowy prowadzenia rachunku bankowego) spółki prowadzone. Co nie mniej istotne dokonano również zabezpieczenia wierzytelności z tytułu wszelkich należnych środków z tytułu robót, dostaw towarów i usług oraz innych wierzytelności u kontrahentów oraz majątku ruchomego spółki.

W dalszej kolejności spółka złożyła do Naczelnika Urzędu Skarbowego wniosek o wyrażenie zgody na dokonanie wypłaty z zajętego w celu zabezpieczenia rachunku bankowego środków przeznaczonych na uregulowanie przez spółkę zaciągniętych do ww. wniosku zobowiązań koniecznych dla wykonania działalności gospodarczej (usługi pocztowe, kurierskie, transportowe; organizacja usług spedycyjnej; organizacja usług świadczonych na obszarze portów morskich; ubezpieczenie CARGO, fracht morski, opłata portowa; opłaty dokumentacyjne; usługa informacyjna; zapłata za towar od kontrahenta zagranicznego i polskiego, wynagrodzenia pracowników. Organ przeprowadził postępowanie, w które zakończyło się

wydaniem postanowienia o odmowie odmówiono wydania zgody na wypłatę zajętego, w celu zabezpieczenia, rachunku bankowego Spółki. W uzasadnieniu wskazano, że wniosek ten nie zasługuje na uwzględnienie. Wskazano, że nadrzędnym celem postępowania zabezpieczającego jest zabezpieczenie wykonania przyszłego obowiązku o charakterze pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, w sytuacji gdy zachodzi obawa jego niewykonania

Spółka, nie zgadzając się z rozstrzygnięciem organu, wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r., poz. 1634; dalej PPSA) w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483; dalej Konstytucja RP) w związku z art. 84 Konstytucji RP i art. 217 Konstytucji RP, a także art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz. U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175 ze zm.; dalej P1EKPC) w związku z art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (2007/C 303/01; Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007

r. Nr C 303, s. 1; dalej KPP/Karta) w związku z art. 13 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej EKPC/Konwencja) oraz art. 26 i art. 27 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439; dalej prawo traktatów), zaskarżyła ww. postanowienie w całości.

Zarzuciła naruszenie art. 166a § 2 UPEA w związku z art. 107 § 1 pkt 6 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2022 r., poz. 2000 ze zm.; dalej KPA) w związku z art. 126 KPA w związku z art. 18 UPEA poprzez odmowę wydania zgody na wypłatę środków z zabezpieczonego rachunku bankowego, co zostało przez organ uzasadnione w oparciu o przesłanki niemające zastosowania w sprawie

Z kolei organ w odpowiedzi na skargę wskazał, że rola organu prowadzącego postępowanie zabezpieczające jest nieco szersza. W pierwszej kolejności organ egzekucyjny kieruje się nadrzędnym celem prowadzonego postępowania, jakim jest zabezpieczenie interesów wierzyciela publicznoprawnego. Rozpatrując wniosek

o wyrażenie zgody na wypłatę środków z zabezpieczonego rachunku bankowego, organ egzekucyjny musi mieć zatem na uwadze również inne okoliczności, składające się na całość postępowania zabezpieczającego takie jak: wartość zabezpieczonego do tej pory majątku, wiarygodność podmiotu w kontekście np.: wyzbywania się składników mienia. Przyjąć należy, że przedłożenie dokumentów świadczących o konieczności poniesienia wydatków jest elementem koniecznym do rozpoznania wniosku, ale nie warunkuje to „automatycznej” niejako zgody organu egzekucyjnego na dokonanie wypłat z zajętego w celu zabezpieczenia rachunku bankowego. Rozpoznając bowiem taki

wniosek, organ egzekucyjny jest zobligowany również do oceny innych okoliczności i zdarzeń, jakie mają miejsce w toku postępowania zabezpieczającego, mając na uwadze przede wszystkim konieczność zabezpieczenia realizacji przyszłego obowiązku o charakterze pieniężnym.

Jednym z problemów, którym zajmował się WSA, była kwestia tego, czy spółce przysługuje uprawnienie do wniesienia skargi na wydane postanowienie. Po rozpoznaniu sprawy sąd administracyjny podzielił argumentację skarżącej spółki i przedstawił następującą tezę: „W sprawach wchodzących w zakres stosowania UE na postanowienie wydane w trybie art.

166a § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r., poz. 479) przysługuje prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r., poz. 1634) w oparciu o normy prawa konstytucyjnego, unijnego i międzynarodowego”.

Orzeczenie jest nieprawomocne (I SA/Wr 198/23 - Wyrok WSA we Wrocławiu), ale fakt jego wydania i argumentacja tam zawarta może być pomocna w ochronie praw przedsiębiorców.



Usługi w zakresie cen transferowych



W jaki sposób właściwie zidentyfikować obowiązki?
Jak prawidłowo stosować zwolnienia i uproszczenia?
Na jakie transakcje zwrócić szczególną uwagę?
Jak je wykazać w TPR?

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

Zadbaj o przyszłość swojego biznesu, skontaktuj się z nami

tel: 22 276 61 80

email: office@russellbedford.pl

Darya Bannaya

Absolwentka kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, absolwentka kierunku Globalny Biznes, Finanse i Zarządzanie w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Laureatka konkursu Ministerstwa Finansów „Podatkowi Liderzy” 7. edycja. Prowadząca szkoleń oraz konferencji skierowanych dla cudzoziemców w tematyce podatkowych aspektów prowadzenia i założenia biznesu w Polsce. Specjalizuje się w prawie podatkowym, a od 2021 roku również w cenach transferowych. Wspiera firmy w wypełnianiu obowiązków podatkowych w zakresie TP. Autorka i współautorka publikacji o tematyce prawnopodatkowej.

Słowa kluczowe: podatki, majątek, przepis, nowelizacja, darowizna, osoba fizyczna, osoba prawna, zwolnienie, kwota wolna, Polski Ład, Slim Vat 3, ulga, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn

ZMIANY W PODATKACH OD 2024 ROKU

Ostatnie dwa lata (2022-2023) przyniosły polskim podatnikom ogrom zmian podatkowych. Oczywiście, najwięcej zmian dotknęło przedsiębiorców, ale część z nich dotyczyła wyłącznie osób fizycznych. Program „Polski Ład” oraz druga jego edycja w sposób znaczący zmieniły charakter rozliczenia z organami podatkowymi. Program ten nazywany jest największą reformą systemu podatkowego ostatnich 30 lat. Tak drastyczne zmiany pobudziły polskich podatników, zarówno osoby fizyczne, jak i przedsiębiorców do przeglądu swojej formy rozliczenia podatkowego, w tym do ewentualnej zmiany sposobu opodatkowania dochodów lub sprawdzenia, czy ktoś może skorzystać z nowo wprowadzonych ulg podatkowych. Niekiedy taka zmiana formy podatkowej nie była opcją a koniecznością, jak na przykład rozliczenie najmu prywatnego, które od 2022 roku może odbywać się tylko w formie ryczałtu.

Te reformy podatkowe dotyczą właściwie wszystkich, w związku z tym warto zaprezentować najważniejsze z nich, ocenić ich skuteczność i celowość oraz omówić te, które jeszcze czekają nas w 2024 roku. Zmiana przepisów podatkowych była konieczna już od dłuższego czasu, choćby ze względu na coraz większe niepokrywanie się regulacji podatkowych z rzeczywistością. Kolejnym bodźcem tych zmian jest sytuacja ekonomiczna, bowiem 2022 rok był rekordowym pod względem wskaźnika inflacji. W październiku 2022 roku sięgnęła ona 17,9%. Kwota wolna od podatku w wysokości 8000 złotych stała się nieadekwatna do polskich realiów gospodarczych, ponieważ zbliżała się do średniego miesięcznego wynagrodzenia według danych GUS-u. Dość charakterystyczną cechą tych reform było wprowadzenie niektórych zmian na przełomie roku, oczywiście były to korzystne zmiany dla podatnika, takie jak na przykład obniżenie stawki podatku wg skali z 17% do 12%.

Pierwsza i druga edycja Polskiego Ładu miała jednak swoje mankamenty, które trzeba

było naprawić, wynikiem tych zdarzeń stała się kolejna reforma podatkowa zwana powszechnie SLIM VAT 3, która wprowadziła zmiany m.in. w podatku od towarów i usług.

Wdrożenie pakietu SLIM VAT 3 legislatorzy niejednokrotnie odkładali w czasie, mimo iż był wyczekiwany i miał uprościć skomplikowany system ewidencji oraz rozliczeń w podatku od towarów i usług. Zgodnie z nazwą samego projektu ustawy, tj. „Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw”¹ projekt zawiera również inne istotne zmiany nie tylko dla przedsiębiorców, ale również dla osób fizycznych, np. wychowujących dzieci z niepełnosprawnością, czy też dla małżonków.

Dodatkowo doszło do zmian w podatkach dochodowych, podatkach i opłatach lokalnych. Kolejną potężną zmianą, która czeka przedsiębiorców jest KSeF (Krajowy System e-Faktur). Niniejszy artykuł ma na celu krótką prezentację tych zmian, ich charakterystykę oraz próbę oceny ich skuteczności oraz skutków dla podatników.

¹ Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw Dz. U. z 2023 poz. 996.

I. Zmiany w podatkach dochodowych od 2024 roku

W dniu 28 sierpnia 2023 r. Prezydent RP Andrzej Duda podpisał ustawę z 17 sierpnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych². Większość zmian wejdzie w życie 1 stycznia 2024 r. Jakie zmiany czekają na podatników?

Skrócenie okresu amortyzacji budynków i budowli niemieszkalnych

Zgodnie z treścią uzasadnienia do ustawy, głównym celem tego aktu jest wsparcie mikro, małych i średnich przedsiębiorców prowadzących działalność w gminach o wysokim wskaźniku bezrobocia. W tym celu skraca się okres amortyzacji środków trwałych w postaci budynków i budowli niemieszkalnych z 40 lat do 5 albo 10 lat.

Ustawa wprowadza zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.) oraz w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, z późn. zm.).

Indywidualne stawki amortyzacji

W myśl wprowadzonych przepisów podatnicy będący mikro, małymi lub średnimi przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców będą mogli indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla wytworzonych we własnym zakresie środków trwałych będących budynkami (lokalami) niemieszkalnymi i budow-

lami, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych danego podatnika, w przypadku gdy spełnione są określone w ustawie warunki.

W 2023 r. limit przychodów uprawniający do korzystania z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych wynosi 2 000 000 euro. Od 2024 r. limit ten ma wzrosnąć o 50%, czyli do kwoty 3 000 000 euro. Dzięki wzrostowi limitu w 2024 r. większa liczba podatników będzie mogła skorzystać z tej formy opodatkowania.

17 maja 2023 r. do Sejmu trafił posełski projekt nowelizacji ustawy o PIT, w którym zaproponowano podwyższenie z początkiem 2024 r. kwoty wolnej od podatku z obecnych 30 tys. zł do 60 tys. zł rocznie. W zgłoszonym przez posłów Koalicji Obywatelskiej projekcie wskazano, że zmiana kosztowałaby budżet państwa ok. 35 mld zł w skali roku. „W dobie niezwykle wysokiej i uporczywej inflacji, fatalnej polityki monetarnej i fiskalnej w Polsce przekładających się na drastyczny wzrost cen towarów oraz usług konieczne jest udzielenie wsparcia osobom zatrudnionym, odprowadzającym podatek dochodowy od osób fizycznych” – przekonują autorzy projektu.

W konsekwencji, w sytuacji gdy podstawa opodatkowania jest niższa albo równa kwocie 120 tys. zł, podatek stanowiłby różnicę 12% podstawy wymiaru i kwoty 7,2 tys. zł. W efekcie osoby otrzymujące wynagrodzenie w wysokości ok. 6 tys. zł brutto miesięcznie miałyby w ogóle nie płacić po-

datku dochodowego. „Wejście w życie ustawy będzie miało wpływ na budżet państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego w wysokości łącznie 35 mld zł (w tym 18 mld skutek finansowy dla jednostek samorządu terytorialnego)” – wskazują projektodawcy.

II. Nowelizacja SLIM VAT 3 oraz wprowadzenie obowiązkowego KSeF

Przepisy dotyczące zmiany w VAT zdecydowanie należy ocenić jako pozytywne. Są to w zasadzie zmiany, które od dłuższego czasu były postulowane przez środowisko przedsiębiorców. Ważną zmianą, która może wprowadzić zdecydowaną poprawę płynności finansowej przedsiębiorców jest ta w zakresie statusu małego podatnika, która podwyższa limit sprzedaży z 1,2 mln euro do 2 mln euro. Kurs euro ustalony pierwszego roboczego dnia października, tj. 2 października 2023 r., wynoszący 4,6091 zł/euro (zgodnie z tabelą nr 190/A/NBP/2023), stanowi podstawę do wyznaczenia limitu wartości sprzedaży dla małych podatników VAT na 2024 rok. Dla większości podatników VAT limit ten wynosi 9.218.000 zł, co odpowiada równowartości 2.000.000 euro. Co oznacza podwyższenie limitów sprzedaży? Zdecydowanie rozszerzony zasięg benefitów małego podatnika, takich jak rozliczenie podatku metodą kasową (czyli wpłacanie należnego podatku za okres, w którym rzeczywiście została otrzymana płatność od kontrahenta) oraz możliwość rozliczenia kwartalnego w VAT. Nowelizacja zawiera również regulację zwiększającą możliwość dysponowania środkami na rachunku VAT. Można

² Ustawa z dnia 17 sierpnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Dz. U. z 2023 poz. 1787.

będzie z danego rachunku dokonać zapłaty podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku cukrowego, podatku od sprzedaży detalicznej, podatku towarowego oraz opłaty od tzw. „małpek”. Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia są zwolnieni z obowiązku posiadania faktury dotyczącej WNT (wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów) przy odliczaniu podatku naliczonego z tego tytułu. W projekcie również została sprecyzowana zasada stosowania kursu przeliczeniowego dla faktur korygujących w przypadku gdy transakcja była rozliczana w walucie obcej. Regulacja dotknęła również kwestii obrotu środkami pieniężnymi na rachunkach VAT podmiotów tworzących grupę VAT, tzn. stworzyła możliwości przekazania środków z rachunku VAT członka grupy na rachunek VAT przedstawiciela danej grupy.

Dodatkowo długo wyczekiwany pakiet SLIM VAT 3 wprowadza kolejne uproszczenia w zakresie raportowania rozliczeń poprzez wprowadzenie rewolucyjnego systemu dystrybucji paragonów elektronicznych. Kolejną bardzo ważną zmianą dla przedsiębiorców będzie konsolidacja wydawania informacji wiążących – WIS (wiążąca informacja stawkowa), WIA (wiążąca informacja akcyzowa), WIT (wiążąca informacja taryfowa) oraz WIP (wiążąca informacja o pochodzeniu). Decyzje w zakresie wyżej wymienionych informacji będą wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Całość zmian zdecydowanie należy ocenić pozytywnie – duża ilość udogodnień dla podatników VAT, podwyższenie kwot wolnych od podatku w przypadku doro-

wizn, dwukrotne podwyższenie progu dla niższej stawki ryczałtu przy najmie prywatnym małżonków. Oczywiście nie obešlo się również bez przepisów uszczelniających system podatkowy (choćby nowe obowiązki banków w zakresie transakcji zagranicznych). Niektóre zmiany są implementacją prawa unijnego, niektóre długo wyczekiwane i zgłaszane przez środowisko przedsiębiorców, inne zaś są próbą poprawy zmian wprowadzonych przez tzw. Polski Ład.

1 stycznia 2024 r. weszły w życie zmiany w ustawie o VAT, nakładające obowiązki na dostawców usług płatniczych. Zmiany te stanowią implementację do polskiego systemu prawnego zapisów dyrektywy Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych.

Dostawcami usług płatniczych są dostawcy, o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 1-6 i 9 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych. W konsekwencji dostawcami usług płatniczych w rozumieniu omawianych przepisów będą:

- a) banki krajowe w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe – dalej u.p.b.,
- b) oddziały banków zagranicznych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 20 u.p.b.,
- c) instytucje kredytowe w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 17 u.p.b. i odpowiednio oddziały instytucji kredytowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 18 u.p.b.,
- d) instytucje pieniądza elektronicznego i oddziały instytucji pieniądza elektronicznego – w przypadku gdy oddział znajduje się w państwie członkowskim, a siedziba takiej instytucji pieniądza elektronicznego znajduje się poza państwem członkowskim, o ile usługi płatnicze świadczone przez oddział są związane z wydawaniem pieniądza elektronicznego;

e) oddziały podmiotów świadczących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, zgodnie z prawem tego państwa, pocztowe usługi płatnicze, uprawnionego zgodnie z prawem tego państwa do świadczenia usług płatniczych oraz Poczta Polska Spółka Akcyjna w zakresie, w jakim odrębne przepisy upoważniają ją do świadczenia usług płatniczych,

f) instytucje płatnicze,

g) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa w rozumieniu ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych – w zakresie, w jakim odrębne przepisy uprawniają je do świadczenia usług płatniczych.

Podstawowym obowiązkiem, który ciążyć będzie na dostawcach usług płatniczych, jest obowiązek prowadzenia ewidencji odbiorców płatności i płatności transgranicznych. Ewidencja taka – jak wynikać będzie z dodawanego art. 110b ust. 1 u.p.t.u. – prowadzona będzie musiała być za każdy kwartał, jeżeli w ciągu kwartału dostawca świadczy usługi płatnicze odpowiadające ponad 25 płatnościom transgranicznym na rzecz tego samego odbiorcy płatności³.

3 T. Krywan, *Uszczelnienie VAT w sektorze e-commerce*, <https://sip.lex.pl/komentarze-i-publikacje/komentarze-praktyczne/uszczelnienie-vat-w-sektorze-e-commerce-470205810>, [dostęp: 20.11.2023].

Kolejnym skutkiem długofalowych działań Ministerstwa Finansów skierowanych ku uszczelnieniu systemu podatkowego jest wprowadzenie rewolucyjnego rozwiązania, które zmieni sposób rozliczenia pomiędzy wieloma podmiotami. O Krajowym Systemie e-Faktur (dalej zwanym również: KSeF) jest już głośno od jakiegoś czasu, natomiast moment konkretnych działań rządowych przypada właśnie na rok 2024.

W obecnym brzmieniu ustawy o VAT znajdziemy definicję legalną – „faktura ustrukturyzowana – rozumie się przez to fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikacyjnym tej faktury w tym systemie”⁴. Co oznacza wprowadzenie nowych regulacji dla podatników? Zdecydowanie komplikacje, obowiązek dostosowania wewnętrznych systemów księgowych do współdziałania z KSeF oraz poświęcenie dodatkowej uwagi i czasu na dochowanie należytej staranności tak, aby uniknąć kar przewidzianych za pominięcie systemu wystawienia faktur VAT w systemie. W założeniu pierwotnym wprowadzenie KSeF miało dotyczyć wszystkich przedsiębiorców zobowiązanych do wystawienia faktur VAT, jednak konsultacje społeczne z otoczeniem biznesowym przeprowadzone w dniu 31 stycznia 2023 roku nieco zmieniły rygorystyczne podejście Resortu Finansów. Faktura ustrukturyzowana będzie wystawiana przez przedsiębiorcę na platformie KSeF oraz pobierana z niej przez kontrahenta, co w konsekwencji doprowadzi do pełnego nadzoru obrotu gospodarczego ze strony organów podatkowych. Wprowadzenie krajowej

platformy wymiany faktur docelowo ma doprowadzić do zmniejszenia skali takich przestępstw skarbowych jak na przykład wystawianie pustych faktur. Nowy system jest przede wszystkim narzędziem do przyspieszenia stosownych czynności sprawdzających czy kontrolnych u przedsiębiorcy w przypadku gdy rozliczenia podatnika będą wywoływać u organów podatkowych wątpliwości co do ich poprawności i rzetelności.

Krajowy System e-Faktur już od 1 stycznia 2022 roku może być dobrowolnie wybrany przez podatników zobligowanych do wystawiania faktur VAT. Zapewne jednak bardziej interesującą kwestią jest to, kiedy i dla kogo nowa platforma rządowa będzie obowiązkowa. Zgodnie z pierwotnymi ustaleniami system miał być obowiązkowy dla wszystkich podmiotów od 1 stycznia 2024 roku. Jednak przepisy wprowadzające obowiązkowy system fakturowania (które znajdują się w projekcie z dnia 30 listopada 2022 roku ustawy o zmianie ustawy o VAT oraz niektórych innych ustaw)⁵ zostały poddane konsultacji publicznej. 31 stycznia 2023 roku wdrożenie KSeF było przedmiotem dyskusji podczas spotkania w ramach cyklu „Dialog z Biznesem”. Na spotkaniu zostały zaprezentowane propozycje korekty projektu, które są wynikiem konsultacji społecznych. Zaproponowane zmiany po uwzględnieniu postulatów organizacji przedsiębiorców, księgowych, biegłych rewidentów oraz sektora IT, niewątpliwie przyniosą pozytywne skutki dla społeczności biznesowej. Główne zmiany po konsultacjach to:

- przesunięcie wejścia w życie ustawy z 1 stycznia 2024 r. na 1 lipca 2024 r. – głównym powodem były postulaty przedsiębiorców o czasochłonności oraz kosztowności wdrożenia obowiązkowego KSeF;
- wydłużenie o dodatkowe 6 miesięcy terminu na wdrożenie KSeF przez podatników zwolnionych podmiotowo z VAT – KSeF będzie dla nich obowiązkowy od 1 stycznia 2025 roku;
- wyłączenie faktur konsumenckich (w relacji B2C) spod obowiązkowego stosowania KSeF;
- wyłączenie biletów spełniających funkcję faktury (w tym paragonów na autostradach płatnych) spod obowiązkowego stosowania KSeF;
- przedłużenie okresu możliwości wystawiania faktur uproszczonych i faktur pochodzących z kas fiskalnych do 31 grudnia 2024 roku;
- wprowadzenie możliwości dostarczenia faktury do KSeF następnego dnia po wystawieniu faktury w trybie offline w przypadku awarii po stronie podatnika;
- przedłużenie i złagodzenie sankcji za pominięcie KSeF przy wystawianiu faktur, stosowanie sankcji dopiero od 1 stycznia 2025 roku.

Wskazać należy, że wprowadzenie KSeF będzie dużym wstrząsem dla księgowych, podatników oraz organów podatkowych. Odroczenie o sześć miesięcy wejścia w życie obligatoryjnego stosowania KSeF obrazuje nam,

4 Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 2180, 2107).

5 <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12366859/katalog/12933915#12933915> [dostęp 22.11.2023].

że przedsiębiorcy nie są jeszcze gotowi na tak gwałtowne zmiany. Obligatoryjne stosowanie KSeF w praktyce będzie determinowało możliwość prowadzenia działalności gospodarczej. Przy spełnieniu określonych przesłanek przedsiębiorca nie będzie mógł prowadzić działalności gospodarczej, ponieważ bez stosowania systemu KSeF nie będzie mógł „bezkarnie” wystawiać faktury. Bez wątpienia kolejne trudności i wątpliwości dotyczące systemu zaczną pojawiać się w procesie stosowania, dlatego niewątpliwym atutem jest zmiana terminu stosowania sankcji karnych wobec podatników.

III. Rozliczenie pozostałych zmian podatkowych w 2024 roku

Pomimo głównego obszaru zmian, tj. ustawy o podatku od towarów i usług projekt zawiera również zmiany w zakresie innych ustaw podatkowych. Dobrą wiadomością dla przedsiębiorców jest fakt przesunięcia o rok obowiązku przesyłania ewidencji JPK_PIT i JPK_CIT. Dzięki odroczeniu wejścia w życie nowych obowiązków ewidencyjnych wobec organów podatkowych, przedsiębiorcy będą mieli więcej czasu na dostosowanie swoich systemów informatycznych. Dokonano również poszerzenia katalogu osób mogących rozliczyć ulgę rehabilitacyjną już od 2023 r. Chodzi o osoby z niepełnosprawnością na utrzymaniu, które są pod opieką osób bliskich. Przepisy nowelizujące zlikwidowały również limity dochodowe dla rodziców wychowujących jedno dziecko z niepełnosprawnością. Według nowych przepisów rodzice będą mogli skorzystać z ulgi na dzieci bez względu na wysokość osiąganego dochodu.

Dość istotna zmiana pojawia się w najemie prywatnym. Po nowelizacji przepisów podatkowych przez program Nowy Ład najem prywatny może być rozliczany wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, który wynosi 8,5% przychodu do kwoty 100 tys. złotych oraz 12,5% po przekroczeniu tej kwoty. Po zmianie przepisów małżonkowie będą mogli rozliczać najem prywatny po niższej stawce (8,5%) do kwoty 200 tys. złotych.

Pozytywne zmiany znajdziemy również w podatku od spadków i darowizn. W założeniu nowelizacji było podwyższenie kwot wolnych od podatku, które weszło w życie 1 lipca 2023 r.:

- 36 120 złotych – dla I grupy podatkowej, do której należą teściowie, zięć, synowa;
- 27 090 złotych – dla II grupy podatkowej, do której należą dalsza rodzina, ciotki, wujkowie;
- 5 733 złotych – dla III grupy podatkowej, do której należą członkowie najdalszej rodziny oraz osoby niespokrewnione.

Warto również wspomnieć o zmianach w podatku od nieruchomości. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości, które trzeba będzie zapłacić za posiadanie lokalu mieszkalnego, skoczą o 0,15 zł za 1 mkw (do 1,15 zł za 1 mkw), a dla lokali związanych z działalnością gospodarczą o 4,32 zł za 1 mkw (do 33,10 zł za 1 mkw). Np. przedsiębiorca, który ma sklep o powierzchni 40 mkw, zapłaci 1324 zł, czyli o 172,8 zł więcej. Stanie się tak jeżeli rada gminy lub rada miasta zdecyduje się zastosować maksymalną stawkę, a tak dzieje się w wielu dużych miastach, np. Warszawie i Gdańsku.

Nastąpią również zmiany w podatku od środków transportowych. Wyższe podatki zapłacą firmy transportowe:

od samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton:

- powyżej 3,5 tony do 5,5 tony włącznie – 1173,19 zł,
- powyżej 5,5 tony do 9 ton włącznie – 1957,12 zł,
- powyżej 9 ton – 2348,52 zł.

od samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton – 4481,57 zł;

od ciągnika siodłowego lub balastowego przystosowanego do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton – 2739,90 zł;

od ciągnika siodłowego lub balastowego przystosowanego do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton:

- do 36 ton włącznie – 3463,95 zł,
- powyżej 36 ton – 4481,57 zł.

od przyczep lub naczep, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego – 2348,52 zł;

od przyczep lub naczep, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają do-

puszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego:

- do 36 ton włącznie – 2739,90 zł,
- powyżej 36 ton – 3463,95 zł.

od autobusu, w zależności od liczby miejsc do siedzenia poza miejscem kierowcy:

- mniejszej niż 22 miejsca – 2773,16 zł,
- równej lub większej niż 22 miejsca – 3506,02 zł.

Zostaną podniesione również stawki maksymalne opłat lokalnych. Wyniosą w 2024 roku maksymalnie:

- dla opłaty targowej – 1096,39 zł dziennie,
- dla opłaty miejscowej – 3,22 zł dziennie, a dla obszaru ochrony uzdrowskiej 4,54 zł dziennie,
- dla opłaty uzdrowskiej – 6,21 zł dziennie,
- dla opłaty od posiadania psów – 173,57 zł rocznie za jednego psa,
- dla opłaty reklamowej – 3,62 zł dziennie, stawka części zmiennej opłaty reklamowej nie może przekroczyć 0,33 zł dziennie od 1 mkw pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy.

Od 2024 roku wejdzie w życie tzw. podatek od plastiku (to wdrożenie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady

(UE) 2019/904 z dnia 5 czerwca 2019 r.). Wyniesie on 25 groszy i pobiorą go przedsiębiorcy prowadzący handel detaliczny i hurtowy oraz punkty gastronomiczne, które sprzedadzą klientom produkty jednorazowe z tworzyw sztucznych. Daniną za użycie plastiku będą również obarczeni przedsiębiorcy, którzy używają tworzyw sztucznych jednorazowego użytku.

Zmiany zostały również dokonane w podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie zakupu mieszkań oraz domów. W dniu 1 stycznia 2024 r. wejdą w życie zmiany w ustawie z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zmiany te będą polegały na wprowadzeniu podwyższonej stawki podatku od czynności cywilnoprawnej stosowanej niekiedy do umów sprzedaży lokali mieszkalnych. Wcześniej, tj. 31 sierpnia 2023 r., dodane zostało zwolnienie obejmujące umowy sprzedaży, których przedmiotem jest prawo własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, prawo własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego⁶.

Stawka podatku od czynności cywilnoprawnych od umów sprzedaży nieruchomości wynosi co do zasady 2% (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a Ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych Dz. U. z 2023 r. poz. 1723 (dalej: u.p.c.c.). Z dniem 1.01.2024 r. wprowadzona zostanie podwyższona stawka tego podatku obowiązująca w przypadkach gdy kupujący:

- nabywa co najmniej sześć lokali mieszkalnych stanowiących od-

rębne nieruchomości w jednym lub kilku budynkach wybudowanych na jednej nieruchomości gruntowej, opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, lub udziały w tych lokalach albo

- nabył już co najmniej pięć takich lokali lub udziałów w nich.

W przypadkach takich stawka podatku od czynności cywilnoprawnych wyniesie 6%.

Wcześniej, tj. już 31.08.2023 r., wprowadzone zostało nowe zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnych obejmujące umowy sprzedaży, których przedmiotem jest:

- prawo własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub
- prawo własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego lub
- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego.

Na podstawie dodanego art. 9 pkt 17 u.p.c.c. zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli kupującym jest osoba fizyczna lub osoby fizyczne:

1) którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem nie przysługiwało żadne z wymienionych powyżej praw ani udział w tych prawach lub

2) którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem przysługiwał udział, w którymś z wymienionych powyżej praw, lecz udział ten nie przekracza ani nie przekraczał 50% i został nabyty w drodze dziedziczenia.

Podsumowanie

Przepisy prawa podatkowego są najczęściej zmienianymi regulacjami, niestety niekiedy te zmiany mają wpływ na poziom dochodów podatników. Trzy ostatnie reformy, tzn. edycje Polskiego Ładu oraz pakiet SLIM VAT3, wprowadziły dużo nowych zasad, zmieniły stawki podatku dochodowego, możliwe formy wyboru opodatkowania, ale również wprowadziły dużo ulg podatkowych, takich jak ulga dla seniorów czy ulga na powrót.

Spółeczeństwo raczej niechętnie przyjmuje zmiany reguł gry na płaszczyźnie regulacji podatkowych, stwarza to ogrom zadań również dla specjalistów ze środowiska w zakresie podatków czy rachunkowości. Zmiany zawsze wymagają dopasowania, ponownych obliczeń oraz ciągłej uwagi na skierowanej na ogłoszenia kolejnych planowanych

zmian w przepisach. Trudno też ocenić w sposób jednoznaczny skutek reform polskiego systemu podatkowego, warto jednak wskazać jeden kierunek, ku któremu one zmierzają – nowelizacje są w większości kolejnymi próbami uszczelnienia systemu podatkowego, zarówno krajowego, jak i międzynarodowego. Jednocześnie ustawodawca dąży do tego, aby zmienić formę komunikacji na poziomie urzędnik – podatnik ze stacjonarnej na elektroniczną, coraz bardziej popularne stają się rządowe platformy takie jak e-deklaracje, czy e-mikrofirma, gdzie podatnicy mogą wypełnić swoje formalności przed fiskusem. Od grudnia 2023 roku system e-doręczeń ma być obowiązkową i jedyną formą komunikacji pomiędzy organami podatkowymi a pełnomocnikami profesjonalnymi, jakimi są adwokaci, radcowie prawni czy doradcy podatkowi. Niestety skutek tych

reform podatkowych będziemy mogli zaobserwować dopiero za parę lat, warto jednak wskazać, że były one w niektórych zakresach niezbędne, np. ze względów waloryzacyjno-ekonomicznych konieczne było podniesienie kwoty wolnej od podatku.

Spółeczeństwo rozwija się w bardzo dynamicznym tempie, nowe technologie kreują nowe źródła dochodów oraz sposoby jego ukrywania bądź transferowania. Zapewne czeka nas jeszcze wiele zmian w przepisach podatkowych, wydaje się, że w najbliższym czasie będziemy mogli zaobserwować ingerencje systemu fiskalnego do świata walut wirtualnych, gdyż na chwilę obecną ten obszar jest w bardzo znikomym stopniu uregulowany przepisami, a sam handel walutami wirtualnymi (bez wymiany na środki płatnicze) nie podlega opodatkowaniu.



Fundacje rodzinne

Pomagamy optymalnie wykorzystać
i zabezpieczyć majątek za pomocą
fundacji rodzinnych

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

Dlaczego warto zastanowić się
nad założeniem fundacji rodzinnej?

Jej główne zalety to:

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

Zapraszamy do kontaktu.

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

tel: 22 276 61 80

email: office@russellbedford.pl



Olga Skonieczna

Absolwentka kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie oraz Studiów Podyplomowych Akademia Spółek w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Od września 2021 r. wpisana na listę radców prawnych przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie. Laureatka nagrody Dziekana OIRP za wyróżniający wynik szkolenia aplikacyjnego.

Specjalizuje się w prawie cywilnym i gospodarczym, doradzając klientom w bieżących sprawach związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, jak również w zakresie szeroko pojętych procesów restrukturyzacyjnych przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: spółka z o.o., udziały, prawo udziałowe, wspólnicy, prawo pierwokupu, transakcje na udziałach, KSH, RB Biuletyn

OGRANICZENIA OBROTU UDZIAŁAMI W SPÓŁCE Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ – PRZEGLĄD PRAKTYCZNY

Obrót prawami udziałowymi w spółkach kapitałowych co do zasady uznać należy za swobodny. Zgodnie z § 1 art. 337 KSH akcje są zbywalne. Analogicznego uregulowania (w znaczeniu pozytywnym) próżno szukać w odniesieniu do udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, niemniej jednak zbywalność udziałów spółki z o.o. jest niejako wpisana w jej naturę, co tylko potwierdza regulacja art. 180 – 182 Kodeksu spółek handlowych (KSH). W sp. z o.o. bowiem *affectio societatis* nie jest na tyle silne, by całkowicie wykluczyć zbywalność udziałów – nie jest zatem możliwa całkowita i trwała ich winkulacja¹.

I. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Struktura spółki z o.o. opiera się na dominacji kapitału względem osobistych zależności wspólników, które to – pomimo że również w spółce z o.o. bywają niezwykle istotne – schodzą jednak na dalszy plan, ustępując miejsca więzom opartym na relacjach kapitałowych. Sam udział, jako swego rodzaju jednostka uczestnictwa w spółce z o.o. stanowi prawo podmiotowe o charakterze majątkowym, immanentną zaś jego cechą jest zbywalność, a szerzej – możliwość obrotu. Wobec dokonania czynności prawnej, której przedmiotem jest transfer udziałów dochodzi zatem do utraty prawa podmiotowego dotychczasowego wspólnika (zbywcy) na rzecz nabywcy, który wskutek dokonanej czynności prawo to uzyskuje. Nabywca udziału wstępuje do spółki w sposób wtórny, jako nowy wspólnik (w miejsce zbywcy), co do zasady bez konieczności dokonywania wobec spółki jakichkolwiek czynności dodatkowych².

Zgodnie z art. 182 § 1 KSH Zbycie udziału,

jego części lub ułamkowej części udziału oraz zastawienie udziału umowa spółki może uzależnić od zgody spółki albo w inny sposób ograniczyć. Ustawodawca przesądził zatem wprost o możliwości wprowadzenia w umowie spółki szeroko pojętych ograniczeń w zakresie obrotu prawami udziałowymi. Źródłem i niejako rdzeniem tych ograniczeń zawsze będzie jednak umowa spółki. Zasadą pozostaje zatem możliwość swobodnego obrotu udziałami, w szczególności wszelkich form ich obrotu w drodze czynności prawnych *inter vivos*³. Jak wskazuje A. Opalski, ograniczenia zbywalności praw udziałowych wynikające z umowy spółki mogą odnosić się wyłącznie do rozporządzeń pod tytułem szczególnym. Nie będą w związku z tym objęte regułą art. 182 KSH czynności stanowiące źródło sukcesji pod tytułem ogólnym (np. zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, połączenie spółek lub ich podział)⁴.

Na wstępie podkreślenia wymaga, iż nie będzie skuteczne wprowadzenie do umowy spółki postanowień wyłączających całkowicie

1 A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz do art. 151-300*. Tom IIA-IIIB, A. Opalski [red.], C.H. Beck 2018, wyd. 1, Legalis, art. 182 KSH.

2 Zasadniczo jedynym obowiązkiem obciążającym strony transakcji na udziałach jest zawiadomienie spółki o przejściu udziału stosownie do art. 187 § 1 KSH, albowiem przejście udziału, jego części lub części ułamkowej oraz ustanowienie zastawu lub użytkowania jest skuteczne wobec spółki dopiero od chwili, gdy spółka otrzyma od jednego z zainteresowanych zawiadomienie o dokonaniu czynności wraz z dowodem jej dokonania. W praktyce najczęściej sporządzany jest dodatkowy egzemplarz umowy - właśnie w celu jego przedłożenia spółce.

3 M. Litwińska – Werner [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. C.H. Beck 2007 wyd. 3, Legalis, art. 182 KSH. Inaczej A. Szajkowski i M. Tarska [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. red. S. Sołtysiński, C.H. Beck 2014 wyd. 3, Legalis, art. 182 KSH, zdaniem których do zasady swobodnego obrotu udziałów należą zdarzenia prawne powodujące skutek sukcesji uniwersalnej i singularnej, a zatem ten obejmuje zarówno czynności pomiędzy żyjącymi (*inter vivos*) jak i na wypadek śmierci (*mortis causa*).

4 A. Opalski [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

obróć udziałami, zarówno poprzez ustanawianie zakazów bezpośrednich, jak i pośrednich. Ustawodawca w art. 182 § 1 KSH nie dopuszcza bowiem *explicite* możliwości wyłączenia zbycia udziału, a jedynie pewne formy ograniczenia tej zbywalności. Zasada zbywalności udziałów na gruncie KSH koresponduje zatem z treścią art. 57 § 1 Kodeksu cywilnego (KC), który stanowi, że nie można przez czynność prawną wyłączyć ani ograniczyć uprawnienia do przeniesienia, obciążenia, zmiany lub zniesienia prawa, jeżeli według ustawy prawo to jest zbywalne. Zdaniem M. Rodzyńkiewicza, art. 182 KSH stanowiący przepis szczególny w relacji do zasady ogólnej wyrażonej w art. 57 KC winien podlegać wyłącznie wykładni zwązającej, stosownie do łacińskiej paremii *exceptiones non sunt extendendae*. Stosując metody wykładni zwązającej – zdaniem tego autora – nie dopuszczalne jest wprowadzanie do umowy spółki ograniczeń nieprzewidzianych przez ustawodawcę wprost w treści art. 182 KSH, tj. chociażby ustanowienia użytkowania na udziale, wydzierżawienia udziału na podstawie art. 709 KC, z powołaniem się przy tym na zasadę swobody umów stosowaną na zasadzie art. 3531 KC w zw. z art. 2 KSH⁵.

Katalog możliwych umownych form ograniczeń rozporządzania udziałami jest katalogiem otwartym. Oznacza to, że strony umowy spółki mają w zasadzie dużą swobodę w kształtowaniu tych postanowień. Podstawę prawną dla takich modyfikacji przepisów ustawowych stanowi art. 182 KSH w zw. z art. 3531 KC w zw. z art. 2 KSH. Powszechnie znane i częstokroć cytowane w doktrynie jest stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w wyroku z dnia 01 grudnia 2011 r., sygn. I CSK 132/11, zgodnie z którym dopuszczalność ograniczenia zbywalności udziałów w umowie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wynika z art. 182

k.s.h. i art. 3531 k.c. w zw. z art. 2 k.s.h. Wspólnicy mogą poprzestać na przyjęciu konstrukcji ustawowej z art. 182 § 2 k.s.h. bądź też poszukiwać własnych rozwiązań w granicach swobody kształtowania treści umowy (art. 3531 k.c. w zw. z art. 2 k.s.h.). W tym ostatnim przypadku jedną z granic swobody wspólników wyznaczy ustawa, w szczególności art. 182 § 1 k.s.h., wyraźnie dopuszczający jedynie ograniczenie zbywalności udziałów, a nie jej wyłączenie. Takie rozwiązanie ustawowe jest zsynchronizowane z art. 57 § 1 k.c. i oznacza w praktyce, że sprzeczne z ustawą będą regulacje umowne bezpośrednio bądź pośrednio wyłączające zbywalność udziałów. Nie chodzi zatem tylko o wyłączenie zbywalności wprost, ale również o takie ograniczenie zbywalności udziałów, które czyni zbycie nadmiernie utrudnionym (np. zbyt długi termin na wyrażenie zgody przez spółkę na zbycie udziałów bądź na zgłoszenie przez wspólnika chęci nabycia udziałów innego wspólnika). W tym ostatnim przypadku mieści się również regulacja umowna, niedostatecznie precyzyjna, umożliwiająca jednemu z zainteresowanych zablokowanie procedury zezwolenia na zbycie udziałów⁶. Wspólnicy w ramach umowy spółki mają zatem dość szerokie możliwości określenia ograniczeń możliwości zbycia czy zastawienia posiadanych przez nich udziałów. Instrumenty te powinny być jednak stosowane odpowiednio rozsądnie, tak aby w najgorszym możliwym scenariuszu nie doprowadziły do paraliżu działalności całej organizacji. Podkreślenia nadto wymaga, że ograniczenia zbywalności udziałów dotyczą jedynie rozporządzającego fragmentu czynności prawnej. Ograniczeniom tym nie będą wobec tego podlegać czynności zobowiązujące do przeniesienia udziału (w tym również sam fragment czynności stanowiący zobowiązanie do przeniesienia udziału wynikający z czynno-

ści zobowiązująco – rozporządzająco). Pomimo tego, że czynność nie będzie mogła wywołać skutku rozporządzenia udziałami, nadal istniałoby w tym zakresie ważne zobowiązanie zbywcy do ich przeniesienia⁷.

Zakresem zakazu ustanawiania postanowień wyłączających możliwość obrotu udziałami objęte będą nie tylko regulacje umowne wyłączające możliwość rozporządzenia prawem udziałowym przez wspólnika wprost, ale również postanowienia wprowadzające ograniczenia o takim stopniu natężenia, które czynić będą zbycie nadmiernie utrudnionym – w konsekwencji zaś – niemożliwym do zrealizowania. Jako przykłady ukrytego zakazu obrotu udziałami komentatorzy wskazują chociażby na zabiegi takie jak ustanawianie nadmiernie długich terminów na wyrażenie przez spółkę zgody czy na zgłoszenie przez pozostałych wspólników woli wykonania prawa pierwszeństwa, bądź też wprowadzanie nadmiernie skomplikowanej i sformalizowanej procedury uzyskania zgody. Wyłączenie realnej możliwości obrotu prawami udziałowymi wynikać może nadto z niedostatecznie precyzyjnych regulacji umownych, w szczególności takich, które wyposażają innych wspólników w instrument skutecznego blokowania procedury uzyskania zgody na dokonanie czynności. Postanowienia wyłączające praktycznie możliwość obrotu udziałami mogą polegać również na formułowaniu kryteriów nieoptymalnych dla zbywcy w wymiarze gospodarczym, niemożliwych do zaakceptowania z punktu widzenia wspólnika, bądź też takich, które czynić będą tegoż wspólnika więźniem spółki⁸. Powyższe oznacza zatem w istocie, iż ustalenie czy umowa spółki rzeczywiście wyłącza bądź tak dalece ogranicza obrót udziałami (czyniąc je niemożliwymi do zrealizowania), zależeć będzie od treści konkretnej umowy

5 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VII, WKP 2018, LEX 2023, art. 182 KSH; tak również M. Stanik [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. Z. Jara, wyd. 27, Legalis, art. 182 KSH.

6 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 01 grudnia 2011 r., sygn. I CSK 132/11, LEX numer 1129069.

7 A. Szajkowski, M. Tarska [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

8 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH.

spółki i stanu faktycznego sprawy⁹. Jak wskazują R. Potrzeszcz i T. Siemiątkowski, ograniczenia w zbywalności udziałów mogą mieć charakter obiektywny bądź subiektywny. Zdaniem tych autorów, zbycie udziałów z naruszeniem kryteriów obiektywnych obarczone będzie wadą nieważności¹⁰.

Ograniczenia w zbywaniu praw udziałowych każdorazowo muszą wynikać z treści umowy spółki. Jak słusznie podkreśla A. Opalski, ograniczenia wynikające z umowy spółki mogą obowiązywać od samego początku jej istnienia i bezterminowo, albowiem nie eliminuje to możliwości rozporządzania udziałami przez wspólników. Ograniczenia wynikające z umowy spółki odnosząc będą skutek wobec udziałów nowo utworzonych (np. na skutek podwyższenia kapitału zakładowego)¹¹. Nie ulega zatem wątpliwości, że ograniczenia takie znaleźć się mogą już w pierwotnym tekście umowy (akcie założycielskim) jak również w kolejnych jej wersjach po wprowadzeniu przez wspólników zmian do pierwotnego tekstu umowy. Zgodnie z art. 246 § 1 KSH uchwały dotyczące zmiany umowy spółki zapadają większością dwóch trzecich głosów, przy czym umowa spółki może ustanowić surowsze warunki powzięcia uchwały. W przypadku wprowadzenia do umowy spółki w drodze jej zmiany ograniczeń zbywalności praw udziałowych dojdzie jednak do swego rodzaju uszczuplenia praw udziałowych wspólników – właśnie poprzez ograniczenie możliwości swobodnego obrotu przez nich udziałami. Wobec powyższego przyjąć należy, iż stosownie do § 3 art. 246 KSH zmiana umowy spółki w przedmiotowym zakresie wymagać będzie uchwały podjętej za zgodą wszystkich wspólników, których zmiana ta dotyczy. O ile zatem w umowie spółki nie wystę-

powąły dotychczas żadne ograniczenia w zbywalności udziałów, wprowadzenie do umowy spółki następczo ograniczenia o charakterze ogólnym (dotychczas niewystępującego w umowie spółki), w mojej ocenie implikować będzie konieczność wyrażenia zgody w formie uchwały przez wszystkich wspólników spółki, a zatem wspólników reprezentujących 100% kapitału zakładowego. W przypadku wprowadzenia bowiem do umowy ograniczeń zbywalności udziałów poprzez zmianę umowy spółki w czasie jej istnienia, uchwała o zmianie umowy wymagać będzie zgody wszystkich jej wspólników (albowiem wszystkich ich zmiana dotyczy) – stosownie do art. 246 § 3 KSH¹².

Kapitał zakładowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością dzieli się na udziały o równej albo nierównej wartości nominalnej (art. 152 KSH). Umowa spółki stanowi, czy wspólnik może mieć tylko jeden, czy też więcej udziałów. Jeżeli wspólnik może mieć więcej niż jeden udział, wówczas wszystkie udziały w kapitale zakładowym spółki powinny być równe i są niepodzielne (art. 153 KSH). Możliwość ustanowienia udziałów o nierównej wartości nominalnej możliwa jest zatem wyłącznie w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, jak również w sytuacji, gdy każdemu wspólnikowi tej spółki przysługiwać będzie tylko jeden udział. Idąc dalej, podzielność udziałów zależeć będzie zatem od tego czy wspólnik może posiadać więcej niż jeden udział. Wyłącznie w sytuacji, gdy wszyscy wspólnicy spółki będą mogli posiadać po jednym udziale, dopuszczalny będzie jego podział. W kontekście ograniczeń zbywalności udziałów oczywistym jest zatem, że zarówno ustawowa regulacja przewidziana w art. 182 KSH, jak również wszelkie ograniczenia szczególne wy-

kające z treści umowy spółki odnosząc się będą zarówno do możliwości rozporządzenia częścią udziału (której nie należy mylić z rozporządzeniem ułamkową częścią udziału, gdy udział objęty jest taką wspólnością)¹³. W przypadku zatem objęcia udziału (lub udziałów) wspólnością łączną (gdy udziały przysługują np. wspólnikom spółki cywilnej, małżonkom, spadkobiercom), to w sytuacji gdy wspólnik posiadać może więcej niż jeden udział – udział może być objęty czynnością rozporządzającą jako całość, zaś sama czynność powinna zostać zrealizowana przez wszystkich współwłaścicieli. Z kolei gdy zgodnie z umową spółki wspólnik posiadać może wyłącznie jeden udział, zaś udział ten objęty jest wspólnością łączną – część udziału może być objęta czynnością rozporządzającą – przy czym również w tym przypadku sama czynność powinna zostać zrealizowana przez wszystkich współwłaścicieli. W razie zniesienia wspólności łącznej pomiędzy wspólnikami dochodzi do przekształcenia wspólności łącznej we wspólność w częściach ułamkowych, zaś poszczególne, określone już ułamkowo części udziału lub udziałów mogą stanowić przedmiot obrotu¹⁴. Podkreślenia wymaga jednak, iż powyższe założenie będzie miało miejsce wyłącznie w odniesieniu do sytuacji, gdy wspólnik posiadać może wyłącznie jeden udział. W przypadku zaś możliwości posiadania przez wspólnika wielu udziałów, zniesienie współwłasności łącznej nie może powodować podziału pojedynczego udziału jako jednostki uczestnictwa w spółce z o. o.

Rozważenia wymaga przyjęte przez ustawodawcę sformułowanie § 1 art. 182 KSH innych sposobów ograniczeń w zakresie zbycia lub zastawienia udziału. Pomimo oczywiście otwartego katalo-

9 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 01 grudnia 2011 r., sygn. I CSK 132/11, LEX numer 1129069.

10 R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł III. Spółki kapitałowe. Dział I. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, LexisNexis, Warszawa 2011, LEX, art. 182.

11 A. Opalski [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 182 KSH.

12 Art. 246 § 3 KSH: Uchwała dotycząca zmiany umowy spółki, zwiększająca świadczenia wspólników lub uszczuplająca prawa udziałowe bądź prawa przyznane osobie poszczególnym wspólnikom, wymaga zgody wszystkich wspólników, których dotyczy.

13 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2023, art. 182 KSH.

14 Ibidem, LEX/el. 2023.

gu tych ograniczeń powstaje bowiem wątpliwość, czy wśród innych ograniczeń zbywalności mieści się tylko zgoda spółki, czy też zgoda innych osób lub podmiotów. W przypadku zaś przyjęcia, iż do wyrażenia zgody mogą być uprawnione również inne podmioty należy rozważyć, czy będą to tylko podmioty występujące w ramach korporacyjnej struktury podmiotu, czy też mogą być to podmioty obce (zewnętrzne) w stosunku do spółki. Odpowiedź na pierwsze pytanie zdaje się być twierdząca, co nie budzi w praktyce ani orzecznictwie w zasadzie żadnych wątpliwości. Nie tylko spółka, ale również inne podmioty mogą być uprawnione do wyrażenia zgody, o ile takie uprawnienie wynika dla nich z umowy spółki. Tym samym dla skutecznego przeniesienia własności udziałów, w praktyce bardzo często umowa spółki przewiduje konieczność uzyskania aprobaty innych niż zarząd organów (zgromadzenia wspólników, rady nadzorczej) czy też poszczególnych jej wspólników. Dopuszczenie innych niż sama spółka podmiotów do decyzji co do możliwości zbycia udziałów przez wspólnika powoduje konieczność odpowiedzi na pytanie, czy możliwe jest ustanowienie w umowie spółki wymogu uzyskania zgody na zbycie praw udziałowych od podmiotów innych niż występujące w strukturze korporacyjnej spółki. Zdaniem niektórych autorów dopuszczalne jest wprowadzenie do umowy konieczności uzyskania zgody osoby trzeciej, tj. podmiotu spoza spółki i grona wspólników. A. Kidyba wskazuje tu chociażby przykładowo na radę gminy czy wojewodę¹⁵. Możliwość taką wykluczają z kolei R. Potrzeńczak i T. Siemiątkowski wskazując, iż przepis mówi o innych sposobach ograniczeń nie zaś innych ograniczeniach. Zdaniem ww. autorów wykładnia językowa przemawia za dopuszczeniem udzielenia

zgody zgodnie z ogólnymi zasadami korporacyjnego podejmowania decyzji w spółce z o. o.¹⁶. Zdaniem autorki niniejszego artykułu za prawidłowe uznać należy stanowisko drugie i wykluczyć możliwości powierzenia podmiotom zewnętrznym uprawnienia do wyrażenia zgody. Istotą i celem wyposażenia spółki (bądź poszczególnych jej wspólników lub organów) w instrument polegający na udzieleniu bądź odmowie udzielenia zgody na transakcję jest umocnienie pozycji spółki w celu jej ochrony przed negatywnymi wpływami z zewnątrz.

Ograniczenie zbywalności udziałów może zostać w umowie określone w sposób mocno zróżnicowany. Dopuszczalne jest wprowadzanie ograniczeń o charakterze podmiotowym, przedmiotowym czy temporalnym. Nadto możliwe jest wprowadzenie ograniczeń w zakresie wszystkich udziałów, tylko części z nich, ale też udziałów przysługujących pierwotnie określonymu wspólnikowi (i w ten sposób identyfikowanych). Dopuszczalne jest również wprowadzenie odmiennych ograniczeń dla określonych udziałów, bądź też tylko określonych wspólników¹⁷. Zdaniem A. Opalskiego zabieg wprowadzenia ograniczeń zbywalności do niektórych tylko udziałów (w tym należących do określonych wspólników) nie stoi w sprzeczności do wyrażonej w art. 20 KSH zasady jednakowego traktowania wspólników w tych samych okolicznościach¹⁸. Zważywszy na fakt, że przepisy KSH nie odnoszą się do „grup udziałów” (w przeciwieństwie do akcji różnych grup), trudność polegać będzie zatem na określeniu, które udziały i w jakim zakresie podlegać będą ograniczonym możliwościom zbycia. Zdaniem R. Potrzeńczaka i T. Siemiątkowskiego, najprostszą metodą zróżnicowania udziałów będzie wprowadzenie

do umowy postanowień dotyczących udziałów konkretnego wspólnika w postanowieniach umowy spółki – a zatem w zakresie udziałów objętych przez poszczególnych wspólników. Powyższe nie będzie jednak oznaczać, iż ograniczenie dotyczyło osoby konkretnego wspólnika. Ograniczenie będzie bowiem podążać za określonymi udziałami, identyfikowanymi wyłącznie poprzez objęcie ich przez wspólnika w sposób pierwotny¹⁹. Z kolei zdaniem A. Szajkowskiego i M. Tarskiej, dopuszczalne jest różnicowanie zasad zbywania udziałów w zależności od kategorii nabywcy poprzez wprowadzenie bardziej liberalnych (bądź też surowszych) procedur, w przypadku możliwości zbycia na rzecz pozostałych wspólników, członków rodziny wspólnika czy też podmiotów trzecich. Przejawiać może się to chociażby w zakresie ustalonej w umowie spółki większości głosów koniecznej celem wyrażenia zgody na zbycie przez spółkę czy inne jej organy. Analogiczne rozważania dotyczyć mogą chociażby możliwości zbycia udziałów zwykłych, jak i uprzywilejowanych²⁰.

Dokonując zestawienia ogólnej zasady zbywalności udziałów spółki z o. o. i możliwości wprowadzenia do umowy spółki postanowień tę swobodę ograniczających, stosownie do § 2 art. 57 KC, rozważenia zatem wymaga, czy dopuszczalne w umowie spółki będzie wyłączenie czasowe wyłączenie możliwości rozporządzania prawami udziałowymi oraz czy możliwe jest zobowiązanie się wspólników w umowie spółki, że w określonym terminie nie dokonają oni żadnych rozporządzeń swoimi prawami udziałowymi. Przedmiotowy przepis art. 57 § 2 KC stanowi bowiem, iż zakaz wyłączenia możliwości rozporządzenia prawem majątkowym zbywalnym nie wyłącza

15 Ibidem, LEX/el. 2023. Możliwość taką dopuszcza również M. Stanik [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 182 KSH.

16 R. Potrzeńczak, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzeńczak, T. Siemiątkowski, *Kodeks...* op. cit., LEX, art. 182 KSH.

17 M. Stanik [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 182 KSH.

18 A. Opalski [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 182 KSH.

19 R. Potrzeńczak, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzeńczak, T. Siemiątkowski, *Kodeks...* op. cit., LEX, art. 182 KSH.

20 A. Szajkowski, M. Tarska [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 182 KSH.

jednak dopuszczalności zobowiązania, że uprawniony nie dokona oznaczonych rozporządzeń prawem. Zdaniem części komentatorów rozwiązanie takie jest dopuszczalne, zaś tego typu postanowienie umowne będzie ważne, jednak nie spowoduje wyłączenia możliwości zbycia dla wspólnika. Jedyną konsekwencją dla niesubordinowanego wspólnika za sprzeczne z umową zbycie udziałów będzie wyłącznie odpowiedzialność o charakterze odszkodowawczym z tytułu niewykonania umowy (art. 471 i n. KC)²¹. Inni z kolei opowiadają się za dopuszczalnością czasowego wyłączenia możliwości obrotu udziałami. W ocenie autorki zasadnym jest przyjęcie stanowiska drugiego i dopuszczenie możliwości czasowego wyłączenia zbywalności, o ile jest to uzasadnione interesem ekonomicznym stron, tj. ważnym interesem spółki i jej wspólników (np. w ciągu roku od dnia zarejestrowania spółki). W praktyce obrotu zakaz zbywania praw udziałowych najczęściej przybiera postać odrębnego od umowy spółki porozumienia zawieranego pomiędzy wspólnikami. W przypadku zawarcia takiego porozumienia pomiędzy wspólnikami, rozporządzenie prawami udziałowymi przez wspólnika będzie jednak skuteczne. W tym przypadku ograniczenia wywołują jedynie skutek pomiędzy stronami takiego porozumienia (inter partes).

Wskazać należy, iż ustawodawca przewidział regulację szczególną w odniesieniu do wspólników obowiązanych umową spółki do powtarzających się świadczeń niepieniężnych, wprowadzając regulację, iż zbycie udziałów przez wspólników należących do ww. kategorii obarczone będzie – co do zasady – koniecznością uzyskania zgody spółki. Zgodnie bowiem z art. 176 § 3 KSH w przypadku określonym w § 1 zbycie udziału, jego części lub ułamkowej części udziału, bądź obciążenie udziału, może nastąpić

jedynie za zgodą spółki, o której mowa w art. 182, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Tym samym wskazać należy, iż w przypadku występowania w spółce wspólników obowiązanych do powtarzających się świadczeń niepieniężnych, przy jednoczesnym braku w umowie spółki jakichkolwiek postanowień w zakresie ograniczenia zbywalności udziałów, dla zbycia tych udziałów konieczne będzie wyrażenie przez spółkę zgody w procedurze uregulowanej w art. 173 § 3 w zw. z art. 182 KSH (bez konieczności zastrzeżenia tego w umowie spółki). Jak trafnie wskazuje A. Opalski art. 176 § 3 KSH ma zatem skutek odwrócenia reguły wyjściowej wynikającej z art. 182 KSH²². Z uwagi na dyspozytywny charakter art. 173 § 3 KSH, możliwe jest jednak wyłączenie zastosowania analizowanego przepisu w umowie.

Podsumowując, stwierdzić należy, iż wyjściowym i nieodzownym elementem procesu przygotowania operacji na udziałach zawsze będzie gruntowna i wnikliwa analiza postanowień umowy spółki. Zgodzić należy się z W. Pyziółem, iż w przypadku modyfikacji regulacji ustawowej w umowie spółki, umowa ta powinna możliwie precyzyjnie określać rodzaj ograniczenia²³. Wskazać nadto należy, iż ewentualne ograniczenia w zakresie zbywalności udziałów spółki z o.o. nie mają wpływu na możliwość rozporządzania innymi prawami wspólników powiązanych z udziałami spółki. Wspólnik może zatem dokonać rozporządzenia udziałem w zysku spółki wynikającym z zatwierdzonego sprawozdania finansowego i przekazanym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników. Umowa spółki nie może bowiem wykluczyć możliwości zbycia skonkretyzowanego prawa do dywidendy, co do którego (wobec podjęcia uchwały o podziale zysku) po stronie wspólnika powstało roszczenie o jego wypłatę²⁴.

W dalszej części niniejszego opracowania omówione zostaną najważniejsze – z punktu widzenia autorki – i najczęściej występujące w praktyce formy ograniczeń zbywalności udziałów w sp. z o.o., takie jak: umowne prawo pierwszeństwa, prawo pierwokupu, nie wyłączając ustawowej procedury wyrażenia zgody przez spółkę (art. 182 § 3 – 5 KSH), jak również wynikającego z części ogólnej KSH zakazu rozporządzania prawami udziałowymi przed wpisem spółki do rejestru bądź wpisem podwyższenia wysokości kapitału zakładowego (art. 16 KSH).

II. ZAKAZ ROZPORZĄDZANIA PRAWAMI UDZIAŁOWYMI PRZED WPISEM SPÓŁKI DO REJESTRU ORAZ PRZED ZAREJESTROWANIEM PODWYŻSZENIA KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO

Pierwsze ograniczenie zbywalności praw udziałowych w spółkach kapitałowych, z uwagi na jego wyjątkową doniosłość, ustawodawca przewidział już w ramach przepisów ogólnych o spółkach kapitałowych, mianowicie w art. 16 KSH. Zgodnie z jego treścią: rozporządzenie udziałem albo akcją dokonane przed wpisem spółki kapitałowej do rejestru albo przed zarejestrowaniem podwyższenia kapitału zakładowego albo emisji nowych akcji bez wartości nominalnej jest nieważne.

Faza spółki „w organizacji” związana jest wyłącznie ze spółkami kapitałowymi i wynika ze specyfiki tych podmiotów. Spółki kapitałowe uzyskują osobowość prawną po dokonaniu ich rejestracji w KRS przez sąd rejestrowy. W doktrynie nie jest kwestionowane, że kapitał zakładowy spółki kapitałowej w formie docelowej istnieje w sensie prawnym dopiero od momentu jej rejestracji. Do tego czasu zarówno kapitał zakładowy, poszczególne udziały wspólników, jak również ich wartość nominalna stano-

21 M. Rodzyński [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH. Tak również R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. red. J. Bienia, wyd. 8, Legalis, art. 182 KSH oraz M. Stanik [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

22 A. Opalski [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

23 W. Pyziół [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, A. Witosz, W. Pyziół, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2008, LEX, art. 182 KSH.

24 M. Stanik [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH; tak również R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

wią jedynie pewne wartości finansowe określone w umowie (statucie) spółki, lecz nie mogą jeszcze zostać ujawnione w jej bilansie. Analogicznie jest w przypadku emisji akcji bez wartości nominalnej w prostej spółce akcyjnej. Zdaniem A. Kidyby przepis art. 16 KSH ma przede wszystkim charakter ochronny, albowiem zabezpiecza potencjalnych nabywców przed nabyciem „pustego” prawa udziałowego, gdyby z jakichkolwiek przyczyn spółka nie została zarejestrowana lub nie zostało skutecznie zarejestrowane podwyższenie kapitału zakładowego i wpis nowopowstałych praw udziałowych spółki już istniejącej²⁵. Zakaz przewidziany w art. 16 KSH dotyczy zatem obrotu prawami udziałowymi w fazie wstępnej istnienia spółki kapitałowej, czyli spółki w organizacji, jak wyliczając czasowego pomiędzy podjęciem uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego i zmiany umowy spółki wobec podwyższenia tego kapitału, lecz przed jego zarejestrowaniem przez sąd²⁶.

Poprzez rozporządzenie udziałem lub akcją należy rozumieć czynności o charakterze rozporządzającym oraz zobowiązująco-rozporządzającym. W doktrynie wskazuje się, iż punktem wyjścia do wyjaśnienia pojęcia „rozporządzenia” na gruncie art. 16 KSH winien być przytoczony już powyżej art. 57 KC. Zgodnie z jego treścią nie można przez czynność prawną wyłączyć ani ograniczyć uprawnienia do przeniesienia, obciążenia, zmiany lub zniesienia prawa, jeżeli według ustawy prawo to jest zbywalne (§ 1) przy czym przepis powyższy nie wyłącza dopuszczalności zobowiązania, że uprawniony

nie dokona oznaczonych rozporządzeń prawem (§ 2). Zdaniem G. Sulińskiego rozporządzenie prawem polegać może na jego przeniesieniu, obciążeniu, ograniczeniu lub zniesieniu²⁷. Analizując art. 16 KSH w kontekście art. 57 KC (na zasadzie odesłania z art. 2 KSH) uznać należałoby zatem, iż regulacja art. 16 KSH obejmuje swym zakresem wszelkie formy przeniesienia własności – przede wszystkim na podstawie umowy sprzedaży, zamiany, darowizny. Zdaniem A. Kidyby nie jest zatem możliwe obciążenie udziału (choćby poprzez zastaw czy użytkowanie) ani ustanowienie na nich np. dzierżawy, prawa korzystania czy używania²⁸. Z kolei zdaniem G. Sulińskiego nieważnym będzie również unicestwienie udziału w wyniku podjęcia przez zgromadzenie wspólników uchwały o jego umorzeniu. Według tego komentatora do czasu skutecznego zarejestrowania spółki czy wpisu podwyższenia kapitału zakładowego nie będą zatem skuteczne żadne modyfikacje uprawnień powiązanych z udziałem, w tym zakres ich uprzywilejowania²⁹. Przyjęcie szerokiego rozumienia pojęcia „obciążenia” zgodnie z art. 57 KC implikowałoby konieczność objęcia zakresem art. 16 KSH wszelkich czynności prawnych, które skutkować będą przeniesieniem, zmianą, obciążeniem ograniczonymi prawami rzeczowymi, prawami względnymi, zniesieniem praw udziałowych³⁰. Zdaniem J. Naworskiego za niedopuszczalny uznać należy obrót prawami udziałowymi w ramach czynności rozporządzających (lub zobowiązująco-rozporządzających) pod warunkiem zawieszającym (np. pod warunkiem dokonania przez sąd rejestrowy

wpisu spółki do rejestru lub pod warunkiem dokonania przez sąd rejestrowy wpisu podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Dopuszczalne będzie zatem zawarcie umowy przedwstępnej zobowiązującej wspólnika do zawarcia umowy rozporządzającej³¹. Odmienne stanowisko prezentuje G. Suliński wskazując, że wpis w rejestrze może być traktowany jako zdarzenie przyszłe i niepewne (w rozumieniu art. 89 KC), od którego to zależeć będzie powstanie skutku prawnego w postaci rozporządzenia³². Tym samym dopuszczalnym jest dokonywanie czynności o charakterze wyłącznie zobowiązującym, przy czym skutek rozporządzający nastąpić może dopiero z chwilą wpisu spółki do rejestru (ujawnienia w rejestrze podwyższenia kapitału zakładowego)³³. Brak wpisu spółki do rejestru (analogicznie – brak wpisu podwyższenia kapitału zakładowego spółki) powoduje brak możliwości wykonania umowy zobowiązującej do rozporządzenia udziałem³⁴. Trafnie podsumowuje to D. Kupryjańczyk wskazując, iż dopuszczalnymi czynnościami będą tu zatem: czynności, co do których poczynione zostało zastrzeżenie, że skutek rozporządzający nastąpi z chwilą rejestracji/podwyższenia kapitału zakładowego; w których dla skutku rozporządzającego konieczne będzie zawarcie dodatkowej umowy o takim charakterze; czynności o charakterze warunkowym (pod warunkiem zarejestrowania spółki/podwyższenia kapitału). Brak wpisu spółki kapitałowej do rejestru bądź brak wpisu w rejestrze podwyższenia kapitału zakładowego skutkować będzie odpowiednio niewystąpieniem skutku rozporządza-

25 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 16 KSH.

26 Inaczej sytuacja przedstawia się w odniesieniu do prostej spółki akcyjnej, w której to nie występuje kapitał zakładowy, a jedynie kapitał akcyjny. W prostej spółce akcyjnej zakaz ten (stosowany odpowiednio) obejmował będzie zatem zakaz obrotu akcjami beznominałowymi nowych emisji (tak M. Dumkiewicz [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, WKP, Warszawa 2020, LEX, art. 16 KSH).

27 G. Suliński [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. J. Bieniak, wyd. 7, Legalis, art. 16 KSH.

28 A. A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 16 KSH, analogicznie R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 16 KSH.

29 G. Suliński [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 16 KSH.

30 J. P. Naworski [w:] R. Potrzebszcz, T. Siemiątkowski, K. Strzelczyk, J. P. Naworski, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 16 KSH.

31 Ibidem, LEX.

32 G. Suliński [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 16 KSH.

33 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 16 KSH.

34 Tak G. Suliński [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 16 KSH, który przewiduje tu zastosowanie przepisów art. 493 i n., KC, przy czym zdaniem tego autora decydujące znaczenie miało będzie, czy brak wpisu stanowi konsekwencję działania lub zaniechania przez stronę zawinionego, czy też wynika z okoliczności obiektywnych i niezależnych od stron umowy.

jącego, brakiem aktualizacji przesłanki zawarcia umowy rozporządzającej nieziszczenia się warunku niezbędnego dla wywołania skutku rozporządzenia prawem³⁵. Jak podkreśla R. Pabis, czynności zobowiązującej nie należy rozpatrywać w kategoriach czynności zmierzającej do obejścia prawa³⁶.

Jak wskazuje A. Kidyba, ratio legis analizowanego przepisu implikuje fakt, że udziały i akcje jako część kapitału zakładowego stają się nimi dopiero w momencie, kiedy sam kapitał zakładowy stanie się faktem prawnym. Do czasu ujawnienia spółki w KRS akcje i udziały de facto jeszcze nie istnieją, albowiem zarówno wpis spółki do rejestru, jak również podwyższenie kapitału zakładowego mają charakter konstytutywny (z wyjątkiem warunkowego podwyższenia kapitału w spółce akcyjnej). Dopiero prawotwórczy wpis do rejestru konstytuuje istnienie udziału lub akcji, a co za tym idzie praw podmiotowych z nimi związanych³⁷. Z kolei zdaniem M. Rodzyńkiewicza, fakt nieistnienia praw udziałowych przed wpisem do rejestru implikuje stwierdzenie, że regulacja art. 16 KSH jest w zasadzie merytorycznie chybiąca, albowiem dotyczy praw przyszłych (jeszcze nieistniejących). Zdaniem tego komentatora, brak jest podstaw, aby mówić o nieważności rozporządzenia prawem udziałowym nieistniejącym. Ewentualne rozporządzenie mogłoby dotyczyć wyłącznie ekspektatywy nabywania określonego prawa majątkowego³⁸. Z kolei M. Dumkiewicz wskazuje na niejako wewnętrzną sprzeczność uregulowań kodeksowych. Przyjmuje ona bowiem, iż z uwagi na odesłanie zawarte w art. 11 § 2 KSH³⁹ udziały i akcje objęte przez współników na etapie zawiązywa-

nia spółki uznać należy istnienie prawa, które potencjalnie może stanowić przedmiot obrotu jeszcze przed wpisem spółki do rejestru. W opozycji do powyższego stoją jednak uregulowania art. 262 § 4 KSH i art. 441 § 4 KSH, przewidujące iż podwyższenie kapitału zakładowego następuje z chwilą wpisania do rejestru. Konstytutywny charakter podwyższenia kapitału zakładowego logicznie wyklucza zatem obrót prawem majątkowym nieistniejącym w momencie transakcji⁴⁰. Za przyjęciem koncepcji nieistnienia udziałów przed ich zarejestrowaniem przez sąd przemawia również to, iż nieukonstytuowane jeszcze w sensie prawnym udziały i akcje zostały przez ustawodawcę wyłączone spod egzekucji (art. 16 KSH w zw. z art. 831 k.p.c.)⁴¹.

Konstrukcja art. 16 KSH ma zatem definitywnie wykluczać możliwość obrotu prawami udziałowymi, które nie zostały jeszcze ukonstytuowane poprzez ujawnienie odpowiednich danych w rejestrze. Dopiero z chwilą rejestracji spółki lub rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego spółki istniejącej, dochodzi do aktualizacji prawa podmiotowego współnika (akcjonariusza) do obrotu udziałem lub akcją. Założeniem ustawodawcy było tym samym wyłączenie możliwości obrotu prawem, które jest niejako prawem warunkowym i istnieje wyłącznie teoretycznie w ramach pierwotnego aktu założycielskiego spółki lub w ramach uchwały o podniesieniu kapitału zakładowego i zmiany jej umowy (statutu). Zgodzić należy się z A. Kidybą, że art. 16 KSH obejmuje swym zakresem wszelkie rodzaje udziałów lub akcji, zatem również te korzystające z określonego uprzywilejowania⁴².

W kontekście zakazu rozporządzania prawami udziałowymi przed rejestracją podwyższenia kapitału zakładowego mamy do czynienia z dwiema możliwościami: zakazem obrotu nowo utworzonymi udziałami lub akcjami nowej emisji – utworzonymi w ramach podwyższenia kapitału zakładowego istniejącej już spółki oraz zakaz obrotu udziałami lub akcjami o zwiększonej wartości nominalnej, które to zwiększenie nastąpiło w ramach podwyższenia kapitału zakładowego spółki już istniejącej. Do podwyższenia kapitału zakładowego może bowiem dojść – stosownie do art. 257 § 2 KSH – poprzez podwyższenie wartości nominalnej udziałów istniejących lub ustanowienie nowych. O ile do stosowania zakazu obrotu nowo utworzonymi udziałami powstałymi w ramach podwyższenia kapitału zakładowego istniejącej już spółki przedstawiciele doktryny nie mają większych wątpliwości, inaczej przedstawia się sytuacja w odniesieniu do udziałów i akcji w zwiększonej wartości nominalnej, które to zwiększenie nastąpiło w ramach podwyższenia kapitału zakładowego istniejącej już spółki. Zdaniem części autorów, niezależnie od formy podwyższenia kapitału (czy to poprzez ustanowienie nowych udziałów, czy podwyższenie wartości nominalnej już istniejących) rozporządzenie udziałem przed zarejestrowaniem podwyższenia kapitału zakładowego będzie niedopuszczalne, w konsekwencji zaś – nieważne⁴³. Inni z kolei komentatorzy opowiadają się za dopuszczalnością rozporządzania udziałami już istniejącymi przed zarejestrowaniem podwyższenia ich wartości nominalnej, pomimo literalnej treści art. 16 KSH. M. Rodzyńkiewicz wskazuje, iż w omawianym przypadku ratio legis unormowania art. 16 KSH od-

35 D. Kupryjańczyk [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. Z. Jara, wyd. 4, Legalis, art. 16 KSH.

36 R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 16 KSH.

37 A. Kidyba [w:] J. Frąckowiak, K. Kopaczyńska-Pieczniak, M. Michalski, A. J. Witosz, A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do art. 1-150*, Warszawa 2017, LEX, art. 16.

38 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 16 KSH.

39 Art. 11 § 2 KSH: Do spółki kapitałowej w organizacji w sprawach nieuregulowanych w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące danej formy prawnej spółki po jej wpisie do rejestru.

40 M. Dumkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 16 KSH.

41 M. Litwińska – Werner [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 16 KSH.

42 A. Kidyba [w:] J. Frąckowiak, K. Kopaczyńska-Pieczniak, M. Michalski, A. J. Witosz, A. Kidyba, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 16.

43 G. Suliński [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 16 KSH.

pada, albowiem w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego z jednoczesnym zwiększeniem wartości nominalnej udziałów już istniejących nie dochodzi do kreacji nowych praw udziałowych⁴⁴. Zwolennicy tej koncepcji powołują się przede wszystkim na stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarte w wyrokach z 25 września 2007 r. sygn. II FSK 1021/06 oraz z 27 lutego 2013 r. sygn. I FSK 416/12. W wyroku z 27 lutego 2013 r. sygn. I FSK 416/12 NSA wskazał: Podwyższenie kapitału zakładowego następuje z chwilą wpisania do rejestru (art. 262 § 4 k.s.h.). Wcześniej zatem nie możemy mówić o podwyższonym kapitale zakładowym spółki, jedynie o roszczeniu spółki w stosunku do wspólników do opłacenia i objęcia nowych lub podwyższonych udziałów. Skoro przed zarejestrowaniem podwyższenia kapitału zakładowego nie możemy mówić o powstaniu udziału, rozporządzenie takim udziałem jest bezwzględnie nieważne (art. 16 k.s.h.). W tym wypadku chodzi jednak o obrót nowymi udziałami utworzonymi w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego (por. np. J.P. Naworski, [w:] J.P. Naworski, K. Strzelczyk, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, Komentarz do Kodeksu spółek handlowych. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Warszawa 2001, s. 91). Warte podkreślenia jest również stanowisko w tej kwestii wyrażone przez komentatorów, będących autorami projektu k.s.h., którzy stwierdzili: „Jakkolwiek teoretycznie biorąc, zasada wyrażona w art. 16 k.s.h. (ustanawiająca zakaz rozporządzania udziałami w spółce z o.o. przed jej rejestracją lub przed zarejestrowaniem podwyższenia kapitału zakładowego) wydaje się prowadzić do przyjęcia tezy o niedopuszczalności rozporządzania udziałami o powiększonej wartości

nominalnej przed zarejestrowaniem podwyższenia kapitału zakładowego, to jednak - w odniesieniu do dotychczasowych udziałów – trzeba opowiedzieć się za poglądem przeciwnym, ponieważ inaczej dochodziłoby do naruszenia ogólniejszej zasady rozporządzalności udziałami w spółce z o.o. (tak: A. Szajkowski, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Kodeks spółek handlowych, t. II, Warszawa 2002, s. 633)⁴⁵.

Rozważenia wymaga w dalszej kolejności określenie, jaki skutek na dokonaną czynność prawną będzie miało uchylenie lub zmiana w KRS wpisu o zarejestrowaniu spółki/podwyższeniu kapitału zakładowego. Jak wskazuje G. Suliński, jeżeli skutek jakichkolwiek okoliczności wpis w KRS zostanie uchylony bądź zmieniony (np. wobec zaskarżenia dokonanego wpisu i jego zmiany bądź uchylecia przez Sąd II instancji), skutek rozporządzający dokonanej czynności prawnej upada. Nie jest bowiem dopuszczalne dokonywanie obrotu udziałów, które w obrocie prawnym nie powstały, zarówno na skutek odmowy dokonania rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego spółki już istniejącej czy też spółki, która w ogóle nie powstała⁴⁶. Powołując się na zaprezentowane powyżej stanowisko, próbę jego sprecyzowania podjął D. Kupryjańczyk stwierdzając, iż zawieranie transakcji objętych dyspozycją art. 16 KSH po wpisie, lecz przed uprawomocnienia się postanowienia w tym zakresie, następuje „pod domyślnym warunkiem” że postanowienie w przedmiocie wpisu się uprawomocni⁴⁷.

Konsekwencją naruszenia zakazu wynikającego z art. 16 KSH jest bezwzględna

nieważność zdziałanej czynności prawnej. Czynność taka nie może być sanowana. Podkreślenia jednak wymaga, że art. 16 KSH nie należy odczytywać jako bezwzględnego zakazu dokonywania jakichkolwiek zmian podmiotowych na etapie spółki w organizacji. Zmiany te są bowiem dopuszczalne poprzez jedynym zmianę przez wspólników uprzednio przyjętej treści umowy⁴⁸.

III. REGULACJA USTAWOWA OGRANICZENIE OBROTU I ZASTAWIANIA UDZIAŁÓW I MOŻLIWE JEJ MODYFIKACJE

Jak wskazano powyżej, na etapie zawierania umowy spółki (czy też następnych jej zmian) wspólnicy posiadają dużą swobodę w kształtowaniu treści postanowień umowy. Postanowienia te dotyczyć mogą wymogów i procedur, jakim sprostać mają z jednej strony wspólnicy decydujący się na zbycie swoich praw udziałowych, z drugiej zaś ich kontrahenci (potencjalni nabywcy i przyszli wspólnicy). Dopuszczalne są zarówno zastrzeżenia przyznające prawo do wyrażenia zgody na rzecz określonego podmiotu, ale również skonkretyzowane procedury uzyskania zgody. Ustawodawca przewidział określoną procedurę uzyskiwania zgody, w razie gdyby stosownie do postanowień umowy zgody takiej miała udzielić sama spółka (której udziały będą stanowiły przedmiot transakcji). Zgodnie bowiem z art. 182 § 2 KSH: Jeżeli zbycie uzależnione jest od zgody spółki, stosuje się przepisy § 3-5, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Z kolei w § 3-5 art. 182 KSH została przez ustawodawcę skonkretyzowana procedura wyrażenia zgody przez spółkę ze szczególnym uwzględnieniem dalszego postępowania, o ile odpowiedź spół-

44 M. Rodzyński [w:] *Kodeks...* op. cit., LEX 2023, art. 16 KSH.

45 R. Pabis [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 16 KSH. Tak wyroki NSA: z 25 września 2007 r. sygn. II FSK 1021/06 (LEX numer 389721) oraz z 27 lutego 2013 r. sygn. I FSK 416/12 (LEX numer 1311047).

46 G. Suliński [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 16 KSH.

47 D. Kupryjańczyk [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 16 KSH.

48 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz...* op. cit., LEX/el. 2023, art. 16 KSH; tak również A. Szajkowski, M. Tarska [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 16 KSH.

ki byłaby odmowna⁴⁹. Umowa spółki w przewidzianym przez ustawodawcę powyżej wariancie modelowym (podstawowym), dla skuteczności transakcji wymaga zatem uzyskania akceptacji podmiotu, którego prawa udziałowe stanowiły będą przedmiot czynności prawnej.

Ustawodawca w § 2 art. 182 posłużył się sformułowaniem: Jeżeli zbycie uzależnione jest od zgody spółki..., podczas gdy § 1 ww. mówi nie tylko o zbyciu udziału, ale również o jego zastawieniu. Zdaniem W. Pyziola pominięcie przez ustawodawcę w § 2 art. 182 KSH zastawu i użytkowania uznać należy za usterkę legislacyjną⁵⁰, jednak większość komentatorów opowiada się za brakiem podstaw zastosowania nawet fakultatywnej procedury wyrażania zgody na zastawienie udziału⁵¹. Z tego też względu, w przypadku zastrzeżenia w umowie spółki zgody na zastawienie udziału przez samą spółkę (zatem zgody jej zarządu) czy też zgody innego jej organu, umowa spółki powinna możliwie precyzyjnie określać tryb jej wyrażenia. Brak odpowiedniego trybu zawartego w umowie, wobec niemożności zastosowania procedury przewidzianej w § 2-5 art. 182 KSH może bowiem spowodować bezskuteczność postanowień umowy spółki w tym zakresie. Za bezskuteczną (w zakresie ograniczenia poprzez zastawienie udziałów) uznać należy jednocześnie próbę implikowania do umowy spółki postanowień art. 182 § 2-5 KSH. Nie ma możliwości wprowadzenia do umowy „zapisu na sąd powszechny”, albowiem jego kompetencje mogą być zastrzeżone i wynikać wyłącznie z przepisów prawa⁵².

Przez zgodę spółki w kontekście art. 182 KSH rozumieć należy aprobatę jej zarządu (182 § 3 KSH). Co więcej, zgoda ta przybrać musi formę pisemną, przy czym jest to wyłącznie forma zastrzeżona dla celów dowodowych zgodnie z art. 74 KC (ad probationem). Wyrażenie zgody jako czynność przekraczającą zakres zwykłych jego czynności każdorazowo wymagać będzie podjęcia przez zarząd stosownej uchwały (w przedmiocie wyrażenia bądź odmowy wyrażenia zgody na zbycie). Decyzja zarządu – czy to pozytywna, czy też negatywna – zawsze winna przybierać formę uchwały. Zastosowanie znajdzie tu bowiem art. 208 § 4 KSH⁵³. Uchwała zarządu wymagać będzie dla jej skutecznego przyjęcia bezwzględnej większości głosów przy prawidłowym zawiadomieniu jego członków o posiedzeniu. Za nieprawidłowe z formalnego punktu widzenia uznać należy wszelkie inne „przejawy” wyrażenia przez zarząd zgody, występujące w praktyce jako „decyzje”, „oświadczenia” czy „zarządzenia”. Przejawem oświadczenia woli zarządu jako organu spółki kapitałowej (niezależnie od tego czy będzie to organ jedno, czy wieloosobowy) zawsze musi być uchwała. Potwierdza to A. Opalski, wskazując, iż Kodeks przyznaje w tym zakresie kompetencję zarządowi jako organowi, a nie poszczególnym jego członkom⁵⁴. Ustawodawca nie wskazuje przy tym, czy posługując się w § 3 art. 182 KSH określeniem „zgody udziela zarząd” rozumieć należy przez to wyłącznie zgodę w znaczeniu pozytywnym, tzn. wyrażenie przez zarząd aprobaty, czy też rozumie się przez to uchwałę zarządu w przedmiocie odmowy udzielenia zgody (uchwała negatywna). W praktyce obrotu dopuszcza

się możliwość podjęcia uchwały zarówno wyrażającej aprobatę, jak i dezaprobatę na przedstawioną przez wspólnika informację o zamiarze zbycia udziałów. W szczególności gdy brak byłoby pozytywnej uchwały zarządu, zaś umowa spółki nie zakreśla zarządowi żadnego terminu na udzielenie zgody, powstawałaby istotna wątpliwość w zakresie ustalenia, czy brak uchwały zarządu stanowi de facto odmowę udzielenia zgody czy też zarząd nie zajął jeszcze żadnego stanowiska odnośnie przedstawionej mu przez wspólnika koncepcji zbycia. Tym bardziej, zdaniem autorki niniejszego artykułu, wskazane jest wprowadzenie do umowy szczegółowej procedury udzielenia zgody, określającej termin, w którym zgoda ma zostać udzielona jak również określenie, czy brak jakiegokolwiek reakcji ze strony spółki poczytywać należy jako brak zgody czy też zgodę milczącą. Odmowę zgody, o której mowa w § 3 art. 182 KSH, interpretować należy szeroko. Może bowiem mieć miejsce literalna odmowa zgody przez zarząd, polegająca na podjęciu uchwały w przedmiocie odmowy udzielenia zgody na zbycie udziałów. Możemy mieć również do czynienia z sytuacją, kiedy zarząd w ogóle nie podejmuje uchwały w przedmiocie planowanej transakcji na udziałach (ani pozytywnej, ani negatywnej). Wówczas brak podjęcia uchwały w ocenie autorki traktować należy jako odmowę udzielenia zgody⁵⁵.

Oczywistym jest, że transakcja polegająca na przeniesieniu własności praw udziałowych z jednego podmiotu na drugi zawierana jest pomiędzy wspólnikiem jako zbywcą a jego kontrahentem – nabywcą. Umowa, której przedmiotem

49 § 3. Zgody udziela zarząd w formie pisemnej. W przypadku gdy zgody odmówiono, sąd rejestrowy może pozwolić na zbycie, jeżeli istnieją ważne powody. § 4. W przypadku, o którym mowa w § 3, spółka może w terminie wyznaczonym przez sąd rejestrowy przedstawić innego nabywcę. W razie braku porozumienia cenę nabycia i termin jej zapłaty ustala sąd rejestrowy na wniosek wspólnika lub spółki, po zasięgnięciu, w miarę potrzeby, opinii biegłego. § 5. Jeżeli wskazana przez spółkę osoba nie uiściła ceny nabycia w wyznaczonym terminie, wspólnik może rozporządzać swobodnie swoim udziałem, jego częścią lub ułamkową częścią udziału, chyba że nie przyjął oferowanej zapłaty.

50 W. Pyziół [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, A. Witosz, W. Pyziół, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH.

51 R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

52 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH.

53 Art. 208 § 4 KSH: Jeżeli jednak przed załatwieniem sprawy, o której mowa w § 3 [sprawy nieprzekraczające zakresu zwykłych czynności spółki – O.S.], choćby jeden z pozostałych członków zarządu sprzeciwi się jej przeprowadzeniu lub jeżeli sprawa przekracza zakres zwykłych czynności spółki, wymagana jest uprzednia uchwała zarządu.

54 Tak A. Opalski [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH. Odmienne W. Pyziół [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, A. Witosz, W. Pyziół, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182, zdaniem którego o ile umowa spółki nie stanowi inaczej, zgody udzielić może samodzielnie każdy członek zarządu.

55 A. Opalski [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

jest przeniesienie własności udziałów dokonywana jest zatem bez udziału spółki, w tym znaczeniu że spółka nie jest stroną kontraktu. Czynność prawna zbycia nie jest zatem czynnością prawną spółki, lecz jej współnika i określonego kontrahenta. Tym samym w doktrynie słusznie podnosi się, że zgoda spółki na zbycie udziału stanowić będzie zgodę osoby trzeciej w rozumieniu art. 63 KC⁵⁶. Zgodą osoby trzeciej będzie również zgoda innego organu uprawnionego do jej wyrażenia zgodnie z treścią umowy spółki⁵⁷. Konsekwencją powyższego będzie konieczność uznania, iż w przypadku dokonania czynności prawnej bez wymaganej umowy zgody spółki traktowana będzie jako *negotium claudicans* (czynność niezupełna, czynność prawna kulejąca), tj. obarczona bezskutecznością zawieszoną. Potwierdził to Sąd Najwyższy w wyroku z 09 lutego 2007 r. sygn. III CSK 311/06 wskazując, iż w wypadku, gdy zbycie udziału jest uzależnione od zgody spółki, zastosowanie mają przepisy art. 182 k.s.h. Artykuł 182 k.s.h. jest przepisem, który uzależnia dokonanie konkretnej czynności prawnej od zgody. Stosowne postanowienie umowy spółki ma wobec niego charakter wykonawczy. Stąd czynność prawna dokonana bez zgody wymaganej przepisem prawa (art. 182 k.s.h.) jest czynnością niezupełną (*negotium claudicans*) dotkniętą tzw. bezskutecznością zawieszoną⁵⁸. Podkreślenia wymaga jednak, iż w przypadku wynikającej z umowy spółki konieczności uzyskania zgody spółki bądź innego jej organu brak jest podstaw do zastosowania § 2 art. 63 KC. Zgoda spółki (tudzież zgromadzenia wspólników czy rady nadzorczej) nie będzie obarczona koniecznością jej wyrażenia w takiej samej formie jak wymagana dla zawarcia

umowy zbycia. Tym samym dla oświadczenia zarządu nie jest wymagana forma pisemna z podpisami poświadczonymi notarialnie (art. 180 § 1 KSH). Przesądził to ustawodawca, przewidując dla zgody spółki (zarządu) zwykłej formy pisemnej (art. 182 § 3 KSH)⁵⁹. Pisemna zgoda spółki, ale i innych jej organów uprawnionych do jej wyrażenia mocą umowy spółki, jest formą *ad probationem*, zgodnie z art. 74 KC⁶⁰.

Zdaniem A. Kidyby zgoda na zbycie może zostać udzielona zarówno przed, jak i po dokonaniu zbycia przez współnika. Jak wskazuje ten autor, następce udzielenie zgody na zbycie powoduje skuteczność zbycia *ex tunc*⁶¹. Do czasu udzielenia zgody umowa pozostaje bezskuteczna w zakresie przewidzianego w niej skutku rozporządzającego. Co do zasady – ważne i skuteczne pozostaje natomiast zobowiązanie zbywcy. Tym samym zgoda udzielona już po dokonaniu czynności powoduje ważność czynności z mocą wsteczną od jej dokonania. Z kolei odmowa czynności po jej dokonaniu powoduje jej definitywną nieważność. Określenie w umowie spółki terminu na udzielenie zgody (również zgody następcej) jest zatem niezwykle istotne z punktu widzenia ustalenia skuteczności rozporządzenia, jak również niebudzącego wątpliwości składu wspólników na określony dzień (np. celem ustalenia wspólników uprawnionych do głosowania na zgromadzeniu).

Przepis art. 182 KSH ma charakter dyspozytywny. Jak wskazywano powyżej, umowa spółki może zatem zawierać wyłączenie postanowienie o konieczności uzyskania zgody spółki na dokonanie transakcji, bądź też określać całą pro-

cedurę uzyskania takiej zgody. W przypadku prostej implementacji do umowy spółki obowiązku uzyskania jej zgody na zbycie praw udziałowych (przy zaniechaniu wprowadzenia do umowy jakichkolwiek innych postanowień w tej materii) zastosowanie znajdą przepisy dyspozytywne zawarte w § 3-5 art. 182 KSH. Zasadnie wskazuje się w doktrynie, iż wprowadzenie do umowy obowiązku uzyskania zgody spółki bądź poszczególnych jej organów (np. zgromadzenia wspólników, rady nadzorczej), przy braku jakiegokolwiek procedury ugodowej (rozjemczej), w przypadku braku zgody prowadziłoby do stanu ubezwłasnowolnienia współnika i uczynienia go „więźniem spółki”. Stoi to w opozycji do podnoszonej już powyżej zasady swobodnego obrotu prawami udziałowymi. Możliwość modyfikacji dyspozytywnych przepisów KSH poprzez wprowadzenie do umowy procedury odmiennej od prezentowanej w § 3 – 5 art. 182 KSH, nie może prowadzić do faktycznego wyłączenia możliwości zbycia udziałów. W przypadku modyfikacji procedury uzyskiwania zgody spółki możliwości może być kilka. Umowa spółki może przewidywać obowiązek uzyskania zgody spółki, a jednocześnie wyłączać zastosowanie § 3-5 art. 182 KSH albo w istotny sposób je modyfikować (np. poprzez wyłączenie kogencji sądu rejestrowego) – z tym jednak zastrzeżeniem, że umowa powinna przewidywać wówczas inną procedurę ugodową pomiędzy współnikiem a spółką. W doktrynie wskazuje się chociażby na możliwość skorzystania z pomocy innych niż sąd instytucji – np. banku inwestycyjnego, firmy audytorskiej czy sądu arbitrażowego czy wprowadzenie innych mechanizmów jak wyznaczenie terminu na wskazanie innego nabywcy, ustalenie

56 Art. 63 KC: § 1. Jeżeli do dokonania czynności prawnej potrzebna jest zgoda osoby trzeciej, osoba ta może wyrazić zgodę także przed złożeniem oświadczenia przez osoby dokonywające czynności albo po jego złożeniu. Zgoda wyrażona po złożeniu oświadczenia ma moc wsteczną od jego daty. § 2. Jeżeli do ważności czynności prawnej wymagana jest forma szczególna, oświadczenie obejmujące zgodę osoby trzeciej powinno być złożone w tej samej formie.

57 M. Stanik [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

58 Wyrok Sądu Najwyższego z 09 lutego 2007 r. sygn. III CSK 311/06, LEX numer 274197.

59 M. Dumkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH.

60 R. Potrzezsch, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziejewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzezsch, T. Siemiątkowski, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH; A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 182 KSH. Odmienne stanowisko prezentuje R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH wskazując na możliwość stosowania art. 63 KC wyłącznie w drodze analogii dla określenia momentu kiedy zezwolenie musi być udzielone.

61 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 182 KSH.

terminu i ceny nabycia⁶². Zdaniem A. Kidyby możliwe jest również odstąpienie od formy pisemnej wyrażenia zgody, odstąpienie od przesłanki „ważnych powodów” dla uzasadnienia potrzeby zbycia, czy zastrzeżenie innego trybu odwoławczego, np. arbitrażu. Zdaniem tego autora, jeżeli wymóg zgody na zbycie lub zastawienie udziału został przeniesiony na sąd, przyjąć również należy w tym zakresie dyspozytywny charakter postępowania. Przyjąć należy, że nawet jeżeli sąd wyznaczył termin lub cenę zapłaty, wspólnicy i spółka mogą postąpić zgodnie z umową spółki⁶³. Z kolei, jak słusznie wskazuje M. Stanik, w przypadku zastawienia udziału umowa każdorazowo będzie musiała określać procedurę zgody na zastawienie. W § 2 art. 182 KSH jest mowa wyłącznie o „zbyciu” udziałów⁶⁴.

Zgodnie z art. 182 § 3 zdanie drugie KSH w przypadku gdy zgody odmówiono, sąd rejestrowy może pozwolić na zbycie, jeżeli istnieją ważne powody. Już na wstępie podkreślenia wymaga, iż wynikające z § 3 uprawnienie wspólnika do wystąpienia do sądu dotyczyć będzie wyłącznie sytuacji, gdy podmiotem legitymowanym do wyrażenia zgody będzie zarząd spółki. Tym samym, w przypadku przypisania tych kompetencji w umowie na rzecz innych organów (rady nadzorczej, zgromadzenia wspólników), przedmiotowe uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem do sądu rejestrowego przysługiwało nie będzie. Jak słusznie wskazuje M. Stanik, nie będzie skuteczne wdrożenie do umowy spółki postanowień dających wspólnikom upoważnienie do skierowania sprawy do sądu, o ile takie uprawnienie nie wynika wprost z przepisu ustawy. Umowa spółki nie może bowiem określać właściwości sądu rejestrowego czy też przek-

azywać pod właściwość sądu określonych spraw⁶⁵. Jak wskazuje M. Rodzyńkiewicz, postanowienia umowy spółki nie mogą wprowadzać swego rodzaju „zapisu na sąd powszechny”. Dopuszczalne będzie natomiast zdaniem tego autora pozostawienie kompetencji do wyrażenia zgody zarządowi, z jednoczesnym wyłączeniem możliwości wystąpienia do sądu⁶⁶.

Legitymowanym do wystąpienia z wnioskiem do sądu będzie wyłącznie wspólnik spółki (zbywca udziałów). Uprawnienie takie nie będzie przysługiwać potencjalnemu nabywcy. Sądem rejestrowym właściwym dla udzielenia zgody na zbycie udziału będzie sąd właściwy ze względu na siedzibę spółki. Wniosek kierowany do sądu powinien zawierać dane nabywcy udziału, jak również liczbę udziałów (część udziału), które obejmować ma planowana transakcja. Wynika to z faktu, że kontruprawieniem spółki jest wskazanie dla przedmiotowych udziałów innego nabywcy. Podkreślenia w tym miejscu wymaga, iż sąd rejestrowy rozpatruje wniosek o wyrażenie zgody na zbycie wyłącznie w kontekście przedstawionych we wniosku ważnych powodów, niejako zatem „w oderwaniu” od osoby potencjalnego nabywcy wskazanego przez wspólnika we wniosku. Zezwolenie sądu opiera się bowiem na okolicznościach powodujących, iż wspólnik chce wyzbyć się posiadanych dotychczas udziałów i tylko tego zakresu dotyczy. Z kolei udzielenie przez sąd zgody na zbycie nie prowadzi bezpośrednio do nabycia udziałów przez określony, wskazany we wniosku podmiot. Jak wskazuje R. Pabis, już samo uprawnienie spółki do wskazania innego nabywcy w sposób dostateczny zabezpiecza i chroni jej interesy. Osoba potencjalnego nabywcy nie powinna mieć znaczenia

w kontekście oceny sądu, w szczególności nie może stanowić podstawy ani dla uwzględnienia, ani oddalenia wniosku⁶⁷. Brak jest zatem – co do zasady – podstaw do tego, aby sąd poddawał szczególnej weryfikacji proponowanego nabywcę wskazanego przez wspólnika, jednak niewątpliwie okoliczności związane bezpośrednio z „przyszłym” wspólnikiem (proponowanym przez wspólnika nabywcą) mogą mieć istotne znaczenie chociażby w kontekście dokonanej przez spółkę odmowy. Niewykluczone bowiem, że spółka sprzeciwia się sprzedaży udziałów wyłącznie na rzecz określonego nabywcy, wskazanego przez aktualnego wspólnika. Zgodzić należy się zatem z R. Potrzeszczem i T. Siemiątkowskim, że osoba nabywcy może mieć znaczenie chociażby w kontekście ustalenia istnienia ważnych powodów zbycia, o których mowa w art. 182 § 3 KSH i braku zgody spółki na dokonanie zbycia na rzecz określonego podmiotu. Zdaniem tych autorów, jeżeli pomiędzy zbywcą a potencjalnym nabywcą udziałów istnieje stosunek obligacyjny, nabywca ten powinien zostać wskazany we wniosku do sądu jako zainteresowany (uczestnik postępowania)⁶⁸. W mojej ocenie, w przypadku poczynienia pomiędzy potencjalnymi stronami umowy zbycia w zakresie ceny za udziały (bądź parametrów, na podstawie których ustalenie ceny miałoby nastąpić) również warto byłoby wskazać je we wniosku. Cena transakcji stanowi bowiem niekiedy czynnik najistotniejszy z punktu widzenia zbywcy.

Pod pojęciem „ważnych powodów” najczęściej będą się kryły różnego rodzaju okoliczności dotyczące osoby wspólnika wyrażającego wolę zbycia swych praw udziałowych (np. choroba wspólnika lub członka jego rodziny, wyjazd za granicę

62 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX 2023, art. 182 KSH.

63 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 182 KSH.

64 M. Stanik [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

65 M. Litwińska – Werner [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH, R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH, M. Stanik [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

66 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX 2023, art. 182 KSH.

67 R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

68 R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziejewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski, *Kodeks... op. cit.*, LEX 2023, art. 182. Odmienne – A. Szajkowski, M. Tarska [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

uniemożliwiający dalszą działalność wspólnika w spółce, problemy finansowe wspólnika powodujące konieczność upłynnienia majątku i spłaty zobowiązań, czy też problemy finansowe wspólnika zobowiązanego do dopłat), relacji wewnętrznych w spółce, w szczególności pomiędzy poszczególnymi wspólnikami (np. konflikt pomiędzy wspólnikami, prowadzenie przez wspólnika działalności konkurencyjnej, szykanowanie wspólnika, brak możliwości współdziałania między wspólnikami, przegłosowywanie wspólnika przez pozostałych wspólników). Wspólnik obowiązany będzie do przedstawienia ważnych powodów w treści wniosku do sądu rejestrowego i w zakresie ich wykazania spoczywa na wspólniku ciężar dowodu (art. 6 KC).

Postanowienie sądu w przedmiocie wyrażenia zgody na zbycie udziałów przez wspólnika stanowi postanowienie co do istoty sprawy i przysługuje od niego apelacja (art. 518 KPC), natomiast nie przysługuje od niego skarga kasacyjna (art. 5191 KPC). Sprawa o wyrażenie zgody na zbycie udziałów, pomimo iż rozpatrywana jest w postępowaniu nieprocesowym, nie należy do żadnej z kategorii spraw rozpoznawanych w tym postępowaniu⁶⁹. Sąd podejmuje decyzję o wyrażeniu bądź odmowie wyrażenia zgody na zbycie po rozważeniu interesów wspólnika i spółki, w szczególności w kontekście ważnych powodów wskazanych przez wspólnika. Gdy sąd uzna za uzasadnione stanowisko spółki, może odmówić wyrażenia zgody na zbycie. Sytuacja taka, jak wskazuje A. Kidyba, może mieć miejsce w szczególności w przypadku gdyby zbycie udziałów miało nastąpić na rzecz podmiotu prowadzącego w stosunku do spółki działalność konkurencyjną⁷⁰.

W przypadku wyrażenia przez sąd rejestrowy zgody na zbycie udziałów wspólnika (wnioskodawcy) spółka może

w terminie wyznaczonym przez sąd przedstawić innego nabywcę. W razie niewskazania nabywcy przez spółkę, wspólnik może dokonać rozporządzenia udziałami według swojego uznania na rzecz nabywcy wskazanego we wniosku. W przypadku wskazania przez spółkę proponowanego przez nią nabywcy, wspólnik nie ma możliwości dokonania sprzedaży na rzecz innej osoby. Pomiedzy zbywcą udziałów a wskazanym przez spółkę nabywcą musi dojść do ustalenia podstawowych parametrów transakcji. Oczywiście kluczowym a zarazem najbardziej problematycznym aspektem będzie ustalenie ceny nabycia udziałów i terminu jej płatności. W braku uzgodnienia warunków transakcji pomiędzy wspólnikiem a wskazanym przez spółkę nabywcą, zarówno po stronie niedoszłego jeszcze zbywcy, jak i spółki, aktualizuje się uprawnienie do wystąpienia do sądu rejestrowego. Uprawnienie to nie przysługuje jednak potencjalnemu nabywcy wskazanemu przez spółkę⁷¹. Jak wskazują R. Potrzezszcz i T. Siemiątkowski brak jest podstaw do tego, aby po wskazaniu przez spółkę kandydata na nabywcę udziałów, w terminie określonym przez sąd rejestrowy, spółka w dalszym ciągu posiadała uprawnienie do uczestniczenia w czynnościach pomiędzy zbywcą udziałów a ich nabywcą. Nie zmienia tego również okoliczność, że w przypadku braku zgody między wspólnikiem a potencjalnym nabywcą wskazanym przez spółkę, legitymacja do wystąpienia do sądu z wnioskiem przysługuje wyłącznie wspólnikowi i spółce⁷².

Sąd rejestrowy ustala cenę transakcyjną udziałów, jak również termin jej zapłaty przez podmiot wskazany przez spółkę. W miarę potrzeby uprawniony jest przy tym do zasięgnięcia opinii biegłego (który nie musi jednak posiadać uprawnień biegłego rewidenta). Jak wskazuje M. Dumkiewicz, ustalenie ceny i terminu

jej zapłaty stanowią inne czynności nadzorcze i pomocnicze powierzone sądowi rejestrowemu na podstawie odrębnych przepisów, nie zaś czynności w postępowaniu rejestrowym⁷³. Ustalenie przez sąd ceny i terminu zapłaty przybiera formę postanowienia. W ocenie autorki tego tekstu zasadne jest również zamieszczenie w sentencji orzeczenia zastrzeżenia, że w razie nieuiszczenia ceny w określonym przez sąd terminie przez potencjalnego nabywcę wskazanego przez spółkę, wspólnik może rozporządzać swobodnie swoim udziałem, jego częścią lub utamkowaną częścią udziału, chyba że nie przyjął oferowanej zapłaty. Wykluczone jest bowiem umożliwienie wspólnikowi swobodnego dysponowania udziałem, jeżeli odmowa przyjęcia zapłaty przez wspólnika stanowiła jego celowe działanie, nakierowane na uniemożliwienie transakcji. W kontekście tak szerokich kompetencji sądu rejestrowego w doktrynie powstała wątpliwość, czy w razie wydania przez sąd rejestrowy postanowienia w przedmiocie ustalenia ceny nabycia i terminu zapłaty za zbywane udziały, orzeczenie sądu zastępuje oświadczenie woli stron. Zgodnie bowiem z treścią ww. art. 64 KC Prawomocne orzeczenie sądu stwierdzające obowiązek danej osoby do złożenia oznaczonego oświadczenia woli, zastępuje to oświadczenie. Obecnie – co do zasady – jednolitym jest stanowisko, że postanowienie sądu rejestrowego, pomimo iż ustala w sposób imperatywny cenę zbywanych udziałów oraz termin uiszczenia zapłaty, nie zastępuje umowy rozporządzającej. Każdorazowo zatem, po wydaniu przez sąd postanowienia, o którym mowa powyżej, pomiędzy wspólnikiem (zbywcą) a wskazanym przez spółkę nabywcą powinna zostać zawarta we właściwej formie (art. 180 KSH) umowa przeniesienia własności udziałów za cenę i z terminem zapłaty określonym przez sąd rejestrowy⁷⁴. W mojej ocenie zasadne jest powo-

69 R. Potrzezszcz, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziejewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzezszcz, T. Siemiątkowski, *Kodeks...* op. cit., LEX, art. 182.

70 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz...* op. cit., LEX/el. 2023, art. 182 KSH.

71 M. Stanik [w:] *Kodeks...* op. cit., Legalis, art. 182 KSH.

72 R. Potrzezszcz, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziejewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzezszcz, T. Siemiątkowski, *Kodeks...* op. cit., LEX, art. 182.

73 M. Dumkiewicz [w:] *Kodeks...* op. cit., LEX, art. 182 KSH.

lanie się w umowie wprost na treść postanowienia oraz dołączenie jego odpisu jako załącznika do umowy. W przypadku gdyby wskazany przez Spółkę i zaakceptowany przez zbywcę nabywca udziałów nie uiszczył ceny w wyznaczonym terminie, aktualizuje się uprawnienie wspólnika do dokonania zbycia udziałów na rzecz pierwotnie wskazanego nabywcy. Uprawnienie to nie powstanie jednak, gdy do transakcji nie doszło z uwagi na odmowę przyjęcia zapłaty przez nabywcę wskazanego przez spółkę. Jak wskazuje R. Pabis, na zasadzie analogii należy potraktować również sytuację, kiedy na skutek okoliczności po stronie wspólnika (zbywcy) w ogóle nie doszło do zawarcia umowy transakcyjnej z zaproponowanym przez spółkę nabywcą⁷⁵. W przypadku zaniechania zapłaty ceny nabycia przez podmiot wskazany przez spółkę i zatwierdzony przez sąd aktualizuje się uprawnienie wspólnika do zbycia udziałów na rzecz podmiotu wskazanego w zapytaniu kierowanym do spółki lub sądu rejestrowego⁷⁶. Zdaniem W. Pyziola uznać należy, iż w sytuacji powyższej zawarta umowa przeniesienia własności udziałów wygasa⁷⁷.

W przypadku prawomocnego orzeczenia (postanowienia) sądu w przedmiocie odmowy wyrażenia zgody na zbycie udziału implikuje niemożność dokonania transakcji. W przypadku jej dokonania, czynność ta obarczona jest wadą nieważności bezwzględnej⁷⁸.

IV. UMOWNE PRAWO PIERWSZEŃSTWA NABYCIA UDZIAŁÓW

Na wstępie należy dokonać rozróżnienia dwóch często mylonych sposobów ograniczenia zbywalności udziałów – prawa pierwszeństwa i prawa pierwokupu. Są to instytucje całkowicie od

siebie odmienne i podlegające innym rygorom prawnym. W orzecznictwie sądowym prezentowany jest pogląd, iż prawo pierwokupu i umowne prawo pierwszeństwa nabycia udziałów reguluje odmienny mechanizm prawny, albowiem o ile realizacja prawa pierwokupu wynika z określonego, zastrzeżonego na rzecz danego podmiotu uprawnienia, to w przypadku prawa pierwszeństwa jego istotą jest zakaz dysponowania prawem (rozporządzenia udziałem) w sposób je naruszający. Na gruncie KSH instytucja „prawa pierwszeństwa” (ustawowe prawo pierwszeństwa) dotyczy nie wtórnego obrotu udziałami, ale ich pierwotnego objęcia przez wspólników spółki w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego. Zgodnie bowiem z art. 258 § 1 KSH jeżeli umowa spółki lub uchwała o podwyższeniu kapitału nie stanowi inaczej, dotychczasowi wspólnicy mają prawo pierwszeństwa do objęcia nowych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w stosunku do swoich dotychczasowych udziałów. Prawo pierwszeństwa należy wykonać w terminie miesiąca od dnia wezwania do jego wykonania. Wezwania te zarząd przesyła wspólnikom jednocześnie. Tym samym konieczne jest odróżnianie ustawowego prawa pierwszeństwa i umownego prawa pierwszeństwa, albowiem pierwsze z nich dotyczy nabycia udziałów w ramach podwyższenia kapitału zakładowego (a zatem nabycia o charakterze pierwotnym), zaś drugie materii obrotu udziałami już istniejącymi. Istotą prawa pierwszeństwa jest zakaz dysponowania prawem (rozporządzenia udziałem) w sposób je naruszający. Prawo pierwszeństwa nabycia udziałów jest zatem instytucją *sui generis* powstałą w praktyce obrotu w ramach wtórnego nabywania udziałów. W doktrynie podnosi się,

iż prawo pierwszeństwa jest instytucją rodzajowo szerszą od prawa pierwokupu. Prawo pierwszeństwa może bowiem obejmować wszystkie formy przeniesienia własności praw udziałowych (sprzedaż, zamiana, darowizna, wydanie udziałów za zobowiązania itp.), podczas gdy prawo pierwokupu odnosić należy wyłącznie do umowy sprzedaży⁷⁹.

Umowne prawo pierwszeństwa nabycia udziałów w najczęściej występującym modelu polega na wprowadzeniu do umowy spółki postanowień zobowiązujących wspólników do przedstawienia pozostałym wspólnikom (bądź innym podmiotom) oferty nabycia udziałów, w razie gdyby któryś ze wspólników zamierzał dokonać ich zbycia. Realizacja prawa pierwszeństwa przez wspólnika polegać będzie na złożeniu względem zbywcy oświadczenia o woli zakupu udziałów, przy czym odmiennie od prawa pierwokupu oświadczenie wspólnika względem zbywcy stanowi wyłącznie ofertę nabycia⁸⁰. Dopiero w przypadku złożenia przez wszystkich wspólników uprawnionych na podstawie wynikającego z umowy z prawa pierwszeństwa oświadczeń o rezygnacji z tego prawa (lub braku jakiejkolwiek informacji od wspólnika w określonym terminie), wspólnik wyrażający wolę sprzedaży może przedstawić ofertę nabycia udziałów innym potencjalnym nabywcom na takich samych warunkach, jakie obowiązywałyby wspólników. W praktyce najczęściej wspólnicy, którym przysługuje względem zbywcy prawo pierwszeństwa, składają pisemne oświadczenie o rezygnacji z tego uprawnienia, zaś kopie oświadczeń dołączane są do umowy przeniesienia własności udziałów.

Wprowadzenie do umowy prawa pierwszeństwa może być niewątpliwie

74 Odmienne W. Pyziół [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, A. Witosz, W. Pyziół, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182. Stanowisko przedstawione przez ww. komentatora zostało jednak szeroko skrytykowane.

75 R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

76 R. Potrzezsch, T. Siemiątkowski [w:] J. P. Naworski, J. Rodziejewicz, K. Strzelczyk, R. Potrzezsch, T. Siemiątkowski, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH.

77 W. Pyziół [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, A. Witosz, W. Pyziół, *Kodeks... op. cit.*, LEX, art. 182 KSH.

78 Wyrok Sądu Najwyższego z 15.04.2010 r., V CSK 409/09, LEX numer 584779.

79 R. Pabis [w:] *Kodeks... op. cit.*, Legalis, art. 182 KSH.

80 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 182 KSH.

doskonałym instrumentem ochrony właścicieli (wspólników) spółki przez uzyskaniem na nią wpływu przez podmioty niepożądane, w szczególności zaś ochronę sztywnego składu wspólników. Aby umowne prawo pierwszeństwa realizowało swą funkcję w sposób prawidłowy, powinno zostać ono możliwie szczegółowo rozwinięte w ramach umowy spółki. Określenie szczegółowych zasad realizacji prawa pierwszeństwa jest niezbędne celem szybkiego wyłonienia nabywcy.

- Umowa powinna określać zatem:
 - procedurę zawiadomienia o planowanym przez wspólnika zbyciu udziałów wraz ze wskazaniem przez wspólnika ceny sprzedaży (czy będzie to zawiadomienie kierowane do zarządu spółki, czy obowiązkiem wspólnika jest zawiadomienie odrębnie wszystkich wspólników, jaka ma być forma tych zawiadomień np. przesyłka polecona, forma mailowa itp.);
 - określenie procedury zgłoszenia realizacji prawa pierwszeństwa (komu wspólnik zamierzający zrealizować prawo pierwszeństwa powinien to zgłosić, jaki jest termin dla wspólników na zgłoszenie, czy zamierzają korzystać z prawa pierwszeństwa, w jakim stosunku do liczby wszystkich udziałów przeznaczonych do zbycia wspólnicy mogą zrealizować prawo pierwszeństwa, co w przypadku wielości zgłoszeń chętnych do realizacji prawa pierwszeństwa, czy w przypadku wielości chętnych udziały przeznaczone do zbycia będą przysługiwały pozostałym wspólnikom proporcjonalnie w stosunku do posiadanych już

przez nich udziałów, czy wspólnicy mogą między sobą konkutować o nabycie udziałów, jakie będą parametry istotne w przypadku takiej możliwości, czy zbywca będzie posiadał jakąkolwiek wolność wyboru wśród wspólników, którzy zadeklarowali wykonanie prawa pierwszeństwa itp.);

- wskazanie procedury określenia ceny nabycia, w ramach której wspólnicy będą mogli realizować przysługujące im prawo pierwszeństwa. Istotne jest zatem, aby w umowie określone zostały wytyczne w zakresie ustalenia ceny nabycia udziałów. Cena może zostać ustalona na podstawie dokumentacji finansowej spółki, również w oparciu o opinię biegłego⁸¹. Należy wziąć pod uwagę, że zaniechanie wprowadzenia do umowy procedury ustalenia ceny nabycia prowadzić może do pokrzywdzenia wspólnika oferującego swe udziały pozostałym wspólnikom. Wskazać należy bowiem, iż w przypadku gdy wartość nominalna udziału odbiega w sposób znaczący od wartości udziału wynikającej z wartości majątku, określenie zbyt niskiej ceny nabycia (albo procedury określenia tej ceny w oderwaniu od rzeczywistej wartości majątku spółki) mogłoby prowadzić do pokrzywdzenia wspólnika. M. Rodzyńkiewicz podkreśla przy tym, że wspólnikowi oferującemu swoje udziały do zbycia pozostali wspólnicy realizujące im umowne prawo pierwszeństwa winni zapłacić za udziały cenę godziwą⁸².

Konsekwencją naruszenia wynikającego z umowy spółki prawa pierwszeństwa nabycia udziałów będzie bezskuteczność zawartej umowy zbycia udziałów. Spółka bowiem, po otrzymaniu informacji o dokonanym zbyciu, posiada uprawnienie do odmowy ujawnienia nabywcy jako wspólnika w księdze udziałów, powołując się przy tym na naruszenie wynikającego z umowy prawa pierwszeństwa.

V. PRAWO PIERWOKUPU UDZIAŁÓW

Od prawa pierwszeństwa odróżniać należy prawo pierwokupu, które jest instytucją uregulowaną wyłącznie w odniesieniu do umowy sprzedaży na gruncie art. 596-602 Kodeksu cywilnego. Co prawda przepisy art. 596-602 odnoszą się do umowy sprzedaży „oznaczonej rzeczy”, jednak jak stanowi art. 555 KC przepisy o sprzedaży rzeczy stosuje się odpowiednio do sprzedaży praw. Możliwość wykorzystania konstrukcji pierwokupu do sprzedaży udziałów potwierdził również Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 08 marca 2012 r., III CSK 292/11 wskazując, iż zawarte w art. 596-602 k.c. przepisy o prawie pierwokupu rzeczy mają na podstawie art. 555 k.c. odpowiednie zastosowanie także do pierwokupu praw, w tym m.in. udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością⁸³.

Zgodnie z art. 597 KC Rzecz, której dotyczy prawo pierwokupu, może być sprzedana osobie trzeciej tylko pod warunkiem, że uprawniony do pierwokupu swego prawa nie wykona (§ 1) Prawo pierwokupu wykonywa się przez oświadczenie złożone zobowiązanemu. Jeżeli zawarcie umowy sprzedaży rzeczy, której dotyczy prawo pierwokupu, wymaga zachowania szczególnej formy, oświadczenie o wykonaniu prawa pierwokupu powinno być złożone w tej samej formie. (§ 2) Z kolei zgodnie z art. 598 KC Zobowiązany z tytułu prawa pierwokupu powinien niezwłocznie zawiadomić uprawnionego o treści umowy sprzedaży zawartej z osobą trzecią (§ 1).

81 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 182 KSH.

82 M. Rodzyńkiewicz [w:] *Kodeks... op. cit.*, LEX 2023, art. 182 KSH.

83 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 08 marca 2012 r., III CSK 292/11, LEX numer 1215793.

Prawo pierwokupu co do nieruchomości można wykonać w ciągu miesiąca, a co do innych rzeczy – w ciągu tygodnia od otrzymania zawiadomienia o sprzedaży, chyba że zostały zastrzeżone inne terminy (§ 2).

Na zbywcy udziałów spoczywać będą zatem dwa kluczowe obowiązki – zawarcie umowy z nabywcą pod warunkiem zawieszającym oraz zawiadomienie o zawartej umowie warunkowej uprawnionego z tytułu pierwokupu. Dotychczasowy wspólnik spółki zobligowany jest zatem w pierwszej kolejności do zawarcia warunkowej umowy sprzedaży udziałów z potencjalnym nabywcą, a następnie (po zawiadomieniu uprawnionych na podstawie zawartego w umowie spółki prawa pierwokupu) uprawnieni mogą złożyć oświadczenie o skorzystaniu z przysługującego im prawa. Do wykonania prawa pierwokupu przez uprawnionego dochodzi na podstawie oświadczenia woli o realizacji tego prawa złożonego względem sprzedawcy. Poprzez złożenie oświadczenia woli do skutku dochodzi umowa zawarta pomiędzy zbywcą udziałów (zobowiązanym) a osobą trzecią, przy czym stroną tej umowy jest uprawniony z prawa pierwokupu. Jak wskazuje A. Kidyba, zastrzeżenie prawa pierwokupu w umowie spółki jest możliwe zarówno na rzecz pozostałych wspólników, jak i podmiotów spoza tego grona⁸⁴.

Uprawniony z prawa pierwokupu nie ma już możliwości negocjowania poszczególnych postanowień zawartych przez sprzedającego z osobą trzecią, lecz jest związany wszystkimi postanowieniami umowy warunkowej – w tym również ustaloną ceną sprzedaży udziałów. Oświadczenie woli uprawnionego o wykonaniu prawa pierwokupu, aby mogło doprowadzić do zawarcia między zobowiązanym a uprawnionym umowy sprzedaży o wspomnianej treści, powinno zawierać akceptację postanowień umowy sprzedaży zawartej między zobowiązanym a osobą trzecią. Jednocześnie oświadczenie to będzie skutecz-

ne tylko wówczas, gdy zostanie złożone w odpowiedniej formie. Tym samym dla oświadczenia o wykonaniu prawa pierwokupu konieczne jest złożenie oświadczenia z podpisem poświadczonym notarialnie. Jak słusznie wskazuje się w doktrynie, skuteczność oświadczenia o realizacji prawa pierwokupu będzie skuteczne tylko wówczas, gdy umowa warunkowa zawarta przez zbywcę (zobowiązanego) a podmiotem trzecim jest ważna i skuteczna. Innymi słowy wykonanie prawa pierwokupu będzie możliwe wyłącznie wtedy, gdy istniało będzie ważne zobowiązanie do dokonania sprzedaży. Dochodząca do skutku w wyniku wykonania prawa pierwokupu umowa sprzedaży między zobowiązanym a uprawnionym jest umową odrębną w stosunku do umowy sprzedaży zawartej przez zobowiązanego z osobą trzecią, jakkolwiek ma w zasadzie taką samą treść (art. 600 KC).

Zdaniem A. Kidyby zastrzeżenie w umowie spółki prawa pierwokupu na rzecz pozostałych wspólników nie stanowi ograniczenia zbywalności udziałów w rozumieniu art. 182 § 1 KSH, o ile w umowie nie dokonano dodatkowych zastrzeżeń co do sankcji takiego rozporządzenia wspólnika. Odmienne należy jednak kwalifikować sytuację, gdyby w umowie spółki zastrzeżono, że dokonanie przez zobowiązanego wspólnika rozporządzenia z naruszeniem tego prawa powodować będzie bezskuteczność rozporządzenia⁸⁵.

Ustanowienie w umowie spółki prawa pierwokupu wywołuje określone skutki wyłącznie pomiędzy stronami umowy. Zobowiązany z prawa pierwokupu (zbywca) może dokonać skutecznego bezwarunkowego rozporządzenia posiadanymi udziałami na rzecz podmiotu niebędącego z prawa pierwokupu uprawnionym. Rozporządzenie takie będzie ważne i skuteczne, zarówno wobec stron umowy sprzedaży, jak i wobec spółki, niemniej wspólnik zobowiązany z prawa pierwokupu może ponosić

względem uprawnionego odpowiedzialność odszkodowawczą na podstawie art. 599 § 1 KC. Bezwarunkowa, skuteczna sprzedaż udziałów na rzecz podmiotu trzeciego powoduje wygaśnięcie prawa pierwokupu. Co jednak najistotniejsze, skutkiem niezastosowania się przez zbywcę do procedury pierwokupu i zawarcia z nabywcą umowy bezwarunkowej nie będzie nieważność zawartej umowy sprzedaży.

W orzecznictwie wyrażony został pogląd o bezskuteczności umowy bezwarunkowej zawartej z osobą trzecią przy zaniechaniu wdrożenia procedury pierwokupu na podstawie art. 59 KC⁸⁶. Prawomocne orzeczenie Sądu wydane na podstawie art. 59 KC w zw. z art. 2 KSH spowoduje zatem pozbawienie umowy skuteczności w zakresie, w jakim uczyniła ona niemożliwym wykonanie prawa pierwokupu przez uprawnionego. Orzeczenie wydane w oparciu o art. 59 KC ogranicza się jednak wyłącznie do uprawnionego z prawa pierwokupu.

VI. PODSUMOWANIE

W niniejszym opracowaniu wskazane zostały najczęściej spotykane w praktyce obrotu ograniczenia zbywalności udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Z uwagi na jego objętość nie zostały zaprezentowane rzadsze, lecz występujące niekiedy w obrocie instrumenty powiązane z możliwością ograniczenia swobody zbywalności praw udziałowych jak np. klauzule opcyjne typu call i typu put, czy też klauzule drag along i tag along.

Podstawowym a zarazem kluczowym elementem procesu przygotowania transakcji na udziałach zawsze będzie gruntowna i wnikliwa analiza postanowień umowy spółki, albowiem jej pogłębiona znajomość sprzyjać może szybkiemu, lub co najważniejsze – skutecznemu przeprowadzeniu transakcji na udziałach.

84 A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz... op. cit.*, LEX/el. 2023, art. 182 KSH.

85 Ibidem, LEX/el. 2023.

86 Art. 59 KC: W razie zawarcia umowy, której wykonanie czyni całkowicie lub częściowo niemożliwym zadośćuczynienie roszczeniu osoby trzeciej, osoba ta może żądać uznania umowy za bezskuteczną w stosunku do niej, jeżeli strony o jej roszczeniu wiedziały albo jeżeli umowa była nieodpłatna. Uznania umowy za bezskuteczną nie można żądać po upływie roku od jej zawarcia.

PUBLIKACJA RECENZOWANA

WYSTĄPIENIE WSPÓLNIKA ZE SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ

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

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

1. Zbycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością

Bez wątpienia spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest spółką kapitałową, działającą w oparciu o kapitał zakładowy podzielony na udziały. Udział wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest prawem majątkowym, a więc podlega zbyciu. Pomimo iż w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością

występują elementy osobowe, powszechnie przyjmuje się, w ślad za art. 57 § 1 k.p.c., że prawo zbycia udziałów nie podlega zrzeczeniu się. Jednakże zgodnie z § 2 tego artykułu, wyłączenie możliwości zrzeczenia się prawa zbycia udziałów nie oznacza braku dopuszczalności zobowiązania, że uprawniony nie dokona oznaczonych rozporządzeń prawem.

„Wyjątek przewidziany w art. 57 § 2 k.c. oznacza, że osoba uprawniona może zobowiązać się względem innego podmiotu do niedokonywania określonych rozporządzeń przysługującym jej prawem, np. że nie przeniesie, nie obciąży albo nie znieśnie nabytego prawa majątkowego. Tego rodzaju zobowiązanie wywołuje skutki tylko między stronami owego stosunku obligacyjnego i nie wyłącza prawa podmiotowego z obrotu, jeżeli prawo to według ustawy jest zbywalne. Zobowiązanie takie nie odnosi skutku wobec osób trzecich, natomiast może rodzić odpowiedzialność odszkodowawczą za szkodę spowodowaną niewykonaniem tego zobowiązania (art. 471 k.c.), a zatem może uzasadniać obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej np. zbyciem prawa – wbrew przyjętemu na siebie zobowiązaniu”³.

Dominika Markowska

Radca prawny od 2014 r., doświadczenie zdobywała w organach skarbowych jako oskarżyciel skarbowy oraz w dziale podatku dochodowego. Po uzyskaniu tytułu radcy prawnego pracowała jako in house w spółkach z branży automotive i farmaceutycznych. Specjalizuje się w prawie cywilnym i handlowym.

Słowa kluczowe: spółka z o.o., udziały, umorzenie, zbycie, sprzedaż, akcjonariusz, RB Biuletyn

1 K. Osajda, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością: stuletnia perspektywa*, PPH 2019, nr 5, s. 56 i n.

2 A. Kidyba, *Spółka z o.o. Komentarz*, 2002, s. 5; szerzej na temat genezy konstrukcji spółki z o.o. – zob. M. Michalski, O zakotwiczeniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w prawie polskim, Mon. Pr. Hand. 2018, nr 2, s. 6 i n., oraz tenże, Kształtowanie się organów w spółkach kapitałowych oraz jego wpływ na kształt regulacji w obszarze prawa polskiego, PPH 2019, nr 6, s. 11 i n.

3 Tak: uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 14.03.2014 r., VI ACa 1179/13, LEX nr 1459101.

Rozporządzenie udziałem, zgodnie z art. 16 k.s.h. możliwe jest po wpisie spółki do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego oraz, analogicznie, po wpisie w rejestrze podwyższenia kapitału zakładowego spółki. W przypadku podwyższenia kapitału zakładowego ograniczenie możliwości rozporządzania udziałami dotyczy tylko nowych udziałów, powstałych w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego⁴.

Zgodnie z dyspozycją art. 180 § 1 k.s.h. zbycie udziału, jego części lub ułamkowej części udziału oraz jego zastawienie powinno być dokonane w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Forma pisemna z podpisem notarialnie poświadczonym zastrzeżona jest do wszystkich czynności, które mogą przybrać postać zbycia. Zgodnie z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Krakowie „regulacja zawarta w art. 180 k.s.h., co do formy zbycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością ma charakter pełny. Uregulowanie to dotyczy zbycia pod dowolnym tytułem i nie ma potrzeby odwoływania się, poprzez przepis art. 2 k.s.h., do formy darowizny z art. 890 k.c.”⁵.

Umowa sprzedaży udziałów może zostać zawarta przy udziale pełnomocnika, należy jednakże pamiętać, że pełnomocnictwo powinno być udzielone w formie właściwej dla przewidzianej umowy głównej, czyli w formie z podpisem notarialnie poświadczonym. Forma czynności prawnej przewidziana dla zbycia udziałów nie dotyczy natomiast oświadczenia o przystąpieniu nabywcy

do Spółki. Zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego „Nabywca udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie ma obowiązku złożenia notarialnego oświadczenia o przystąpieniu spółki i objęciu nabytych udziałów”⁶.

Zgodnie z art. 180 § 2 k.s.h. w przypadku spółki, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy, zbycie przez wspólnika udziałów jest możliwe również przy wykorzystaniu wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym. Oświadczenia zbywcy i nabywcy opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. Mając na uwadze powyższy zapis, w sytuacji gdy spółka z o.o. powstała w trybie S-24, zawarcie umowy sprzedaży udziałów może się odbyć z pominięciem formy szczególnej czynności prawnej, tj. z podpisami notarialnie poświadczonymi, a zawarcie umowy sprzedaży udziałów dokonuje się w systemie teleinformatycznym (online).

Skuteczność przejścia udziałów uzależnione jest od zawiadomienia o tym fakcie spółki. Zgodnie z art. 187 § 1 k.s.h. o zbyciu udziału zainteresowani zawiadamiają spółkę, przedstawiając dowód przejścia bądź ustanowienia zastawu lub użytkowania. Zawiadomienie, o którym mowa w powyższym artykule, nie wymaga, tak jak przy zbyciu udziału, żadnej szczególnej formy, może być wobec tego dokonane w każdy sposób. Istotne jest tylko, aby takie zawiadomienie dotarło do spółki⁷. Dopóki spółka nie zostanie zawiadomiona, nie można trak-

tować kogokolwiek z nabywców jako uprawnionych z udziału, co oznacza, iż współnikiem jest ten, który jest spółce znany na podstawie stosownego zawiadomienia, zaś do momentu skutecznego zawiadomienia spółki uprawnionym z udziału jest dotychczasowy wspólnik. Zawiadomienie może mieć dowolną formę prawną⁸.

2. Umorzenie udziałów

Przepisy prawa przewidują również inne formy wystąpienia wspólnika ze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością taką jak instytucja umorzenia udziałów. Umorzenie udziału jest instytucją prawną, która prowadzi do unicestwienia (zniweczenia) udziału w sensie prawnym, co oznacza, że udział przestaje istnieć, a związane z nim prawo udziałowe wygasa. Umorzeniu może ulec jedynie cały udział. Część udziału może ulec umorzeniu jedynie wtedy, gdy w spółce ustanowione zostały udziały podzielne⁹.

Zgodnie z art. 199 k.s.h. można wyróżnić trzy typy umorzenia udziałów:

- 1) umorzenie dobrowolne, tj. za zgodą wspólnika, którego umorzenie dotyczy;
- 2) umorzenie przymusowe, tj. bez zgody danego wspólnika;
- 3) umorzenie automatyczne, tj. w przypadku ziszczenia się określonego zdarzenia wskazanego w umowie spółki.

W przypadku każdego ze wskazanych powyżej sposobów, umorzenie udziałów możliwe jest jedynie po wpisie spółki do rejestru przedsiębiorców, co oznacza, że

4 Tak: uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27.10.2013 r., I FSK 416/12, Legalis.

5 Tak: uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 1.04.2016 r., I ACa 283/14.

6 Tak: uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z 20.11.1992 r., III CZP 142/92.

7 Tak: uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 30.03.2012 r., III CSK 232/11.

8 Tak: uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 18.12.2013 r., I ACa 559/13.

9 M. Chomiuk, *komentarz do art. 199 k.s.h.*, red. Z. Jara, *Komentarz spółek handlowych*, Komentarz, 2023, Legalis.

nie można dokonać umorzenia udziałów w spółce z o.o. w organizacji.¹⁰ Również w fazie likwidacji wyłączone jest możliwość umorzenia udziałów.¹¹ Wynika to z tego, że w fazie likwidacji podział majątku spółki pomiędzy wspólników możliwy jest dopiero po zaspokojeniu i zabezpieczeniu wierzycieli i nie może nastąpić przed upływem 6 miesięcy od daty ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli (art. 286 k.s.h.).

Każdego rodzaju umorzenie udziału w spółce z o.o. jest możliwe, o ile umowa spółki tak stanowi. W przypadku gdy umowa spółki, w swoim pierwotnym brzmieniu, nie przewiduje umorzenia, zapis taki może być wprowadzony do umowy spółki poprzez jej zmianę. Dokonywana jest ona poprzez podjęcie uchwały zgromadzenia wspólników umieszczonej w protokole sporządzonym przez notariusza, za którą oddano 2/3 oddanych głosów (umowa spółki może przewidywać surowsze wymogi dla ważności takiej uchwały). Procedura umorzenia udziałów może być wszczęta dopiero po wpisie zmiany umowy spółki, przewidującej ten tryb, do rejestru przedsiębiorców, ponieważ dopiero wtedy zmiana umowy spółki staje się prawnie skuteczna (art. 255 § 1 i 3 k.s.h.).¹² W procedurze dobrowolnego umorzenia posiadanych udziałów, udziały ustępującego wspólnika nabywane są przez samą spółkę. Nabyte przez spółkę udziały przestają istnieć, a pozostali wspólnicy stają się wyłącznymi wspólnikami spółki. Zbycie udziałów celem umorzenia zależne jest, co do zasady, od woli większości wspólników w spółce.

Natomiast przymusowe umorzenie udziałów następuje bez zgody wspólnika, a jego przestanki muszą zostać określone w umowie spółki. Bez odpowiednich postanowień w umowie spółki umorzenie przymusowe udziałów nie będzie zatem możliwe. Z reguły umorzenie przymusowe udziałów wiąże się z przekroczeniem przez wykluczanego wspólnika reguł akceptowanych przez wszystkich wspólników w umowie spółki. W ślad za wyrokiem Sądu Najwyższego przyjmuje się, że przestanki przymusowego umorzenia udziałów, realizowanego w drodze uchwały zgromadzenia wspólników, powinny być w umowie spółki określone w sposób eliminujący uznaniowość zgromadzenia wspólników przy ich ustalaniu¹³. Umorzenie przymusowe nie wymaga zgody wspólnika usuwanego ze spółki, lecz spełnienia się przestanek określonych w umowie spółki.

3. Egzekucyjna sprzedaż udziałów

Kolejnym przypadkiem wyjścia wspólnika ze spółki jest sprzedaż udziałów w drodze egzekucji. W takiej sytuacji spółce przysługuje prawo do przedstawienia nabywcy udziałów. Aby ograniczyć możliwość sprzedaży udziałów w tym trybie, niezbędne jest wprowadzenie w umowie spółki ograniczenia zbycia udziału, w szczególności poprzez wymóg uzyskania zgody spółki na zbycie (art. 185 § 1 k.s.h.). Jeżeli w umowie spółki nie przewidziano żadnych ograniczeń zbywania udziałów, zastosowanie znajdą przepisy postępowania egzekucyjnego. Oznacza to, że wierzyciel dłużnika, na

rzecz którego zajęto udział, może zaspokoić się z dochodu, jaki przynosi udział, albo z realizacji lub sprzedaży tego prawa (art. 9116 § 1 k.p.c. w zw. z art. 185 § 1 k.s.h.).

4. Wyłączenie wspólnika przez sąd

W przypadku gdy w umowie spółki brak zapisów pozwalających na przymusowe umorzenie udziałów wspólnika, metodą wykluczenia wspólnika ze spółki może być żądanie wyłączenia określonego wspólnika przez sąd. Przestanką jest zaistnienie ważnych przyczyn dotyczących danego wspólnika, co oznacza, że jego dalsze pozostawanie w spółce jest niecelowe lub kłóci się z interesem podmiotu. Ważne przyczyny nie mogą jednocześnie dotyczyć spółki lub pozostałych wspólników. W przypadku uznania przez sąd, iż ważne powody mają miejsce, sąd nakaże przejęcie udziałów wykluczanego wspólnika przez pozostałych wspólników lub osoby trzecie za odpowiednią zapłatą na rzecz wyłączonego wspólnika.

Reasumując, nadrzędną cechą każdej spółki jest idea współdziałania wspólników bądź akcjonariuszy, a wspólnicy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powinni dążyć do osiągnięcia założonych przez spółkę celów, nie tylko gospodarczych, w całym okresie trwania spółki. W przypadku gdy dojdzie pomiędzy wspólnikami do sprzeczności interesów, wspólnik bądź wspólnicy mogą być zainteresowani wystąpieniem bądź wykluczeniem wspólnika ze spółki, z uwzględnieniem wskazanych w niniejszym opracowaniu zasad.

10 Tak: uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9.04.2015 r., I SA/Wr 118/15.

11 T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, w: Potrzeszcz, Siemiątkowski, *Komentarz KSH. Sp. z o.o.*, 2001, s. 337.

12 Red. Z. Jara, *Komentarz spółek handlowych, Komentarz*, 2023, Legalis.

13 Tak: uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z 12.05.2005 r., V CK 562/04.

Anna Szwed

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie oraz Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie na kierunku: podyplomowe studia z zakresu bankowości i finansów dla prawników. W ramach programu Erasmus studiowała na Yeditepe University w Turcji oraz Uniwersytecie Wileńskim na Litwie. Od 2021 roku wpisana na listę radców prawnych Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa cywilnego, prawa pracy i prawa gospodarczego. Posiada doświadczenie w reprezentowaniu klientów przed sądami powszechnymi oraz w kompleksowej obsłudze prawnej przedsiębiorców, w tym obsłudze korporacyjnej spółek.

Słowa kluczowe: kodeks pracy, potrącenia, prawo cywilne, wynagrodzenie, odszkodowanie, prawo pracy, RB Biuletyn

DOPUSZCZALNOŚĆ DOKONYWANIA POTRĄCEN Z WYNAGRODZENIA ZA PRACĘ

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

WPROWADZENIE

Potrącenie jest instytucją prawa cywilnego uregulowaną w art. 498-505 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 z późn. zm., dalej jako: „k.c.”). Potrącenie jest dopuszczalne w sytuacji gdy dwa podmioty są względem siebie jednocześnie wierzycielami i dłużnikami, ich wzajemne wierzytelności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem. Potrącenia można dokonać tylko w przypadku, gdy przedmiotem wierzytelności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości, oznaczone co do gatunku. Skutkiem potrącenia jest to, że dwie wierzytelności przysługujące wzajemnie dwóm osobom podlegają umorzeniu¹. Przez dokonanie tej czynności osiąga się efekt podobny do wykonania tych dwóch świadczeń, których faktycznie strony nie muszą spełniać, przez co unika się ryzyka i kosztów. Wierzyciel, któremu przysługuje wierzytelność o wartości wyższej, zachowuje więc częściowo swą wierzytelność, stanowiącą różnicę między jej wysokością a kwotą wierzytelności potrącaniej. Zgodnie z art. 505 pkt 4 k.c. potrąceniu na zasadach ogólnych nie podlegają wierzytelności, co do których potrącenie jest wyłączone przez przepisy szczególne.

Przepisy szczególne w tym zakresie stanowią art. 87-91 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Ko-

deks pracy (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1465; dalej jako: „k.p.”), w których ustawodawca uregulował kwestię dokonywania potrąceń z wynagrodzenia za pracę. Wyróżnia się dwa rodzaje potrąceń wynagrodzenia za pracę. Pierwszym z nich są wynagrodzenia przymusowe, których pracodawca dokonuje bez zgody i nawet wbrew woli pracownika. Drugą kategorię potrąceń stanowią potrącenia dobrowolne, których pracodawca może dokonywać tylko za zgodą pracownika. Instytucja potrącenia z wynagrodzenia za pracę weszła do polskiego porządku prawnego wraz z wejściem w życie Kodeksu pracy, tj. od 1 stycznia 1975 r. Mimo wieloletniego funkcjonowania w obrocie, część istotnych zagadnień związanych z potrąceniami i ich dopuszczalnością do dziś nie została rozstrzygnięta i budzi poważne wątpliwości w judykaturze i piśmiennictwie.

Pierwszym z nich jest pojęcie wynagrodzenia w świetle art. 87 k.p. i następnych. Rozbieżne stanowiska sądów, w tym Sądu Najwyższego oraz przedstawicieli doktryny, dotyczą zwłaszcza pojęcia wynagrodzenia, w szczególności czy obejmuje odszkodowania przysługujące pracownikowi w związku z rozwiązaniem umowy o pracę, w tym także mające charakter odszkodowawczy wynagrodzenie za czas pozostawania bez pracy. Wątpliwości budzi również charakter czynności pracodawcy

¹ G. Sikorski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, LEX/el. 2023, art. 498.

w przypadku potrąceń świadczeń alimentacyjnych w trybie pozaegzekucyjnym. Nie zostało rozstrzygnięte, czy pracodawca obligatoryjnie dokonuje potrąceń, czy stanowi to jedynie jego uprawnienie. Nie ma w judykaturze i piśmiennictwie również jednolitego stanowiska co do kwestii związanych z dobrowolnymi potrąceniami. Wątpliwości budzi, czy pracodawca może odmówić dokonania potrącenia. Sprzeczne stanowiska istnieją również co do skutków niezachowania pisemnej formy zgody pracownika na dobrowolne potrącenie. Wątpliwości budzi również możliwość wycofania zgody na potrącenie dobrowolne przez pracownika i wymogów, jakie powinny zostać przy tym zachowane.

Wydaje się, że skoro zasadą prawa pracy jest ścisła ochrona wynagrodzenia za pracę, do norm regulujących potrącenia z wynagrodzenia za pracę nie można stosować wykładni rozszerzającej, a przy interpretacji należy uwzględnić również wykładnię funkcjonalną, systemową i aksjologiczną. Pracownik jako słabsza strona stosunku pracy podlega ochronie, stąd potrąceń można dokonać wyłącznie w razie spełnienia wszystkich ustawowych warunków. Norm o potrąceniu nie można interpretować z pominięciem zasad prawa pracy, stąd – tak jak w przypadku wyżej wskazanych wątpliwości pojawiających się w orzecznictwie oraz judykaturze – wydaje się, że należy raczej skłaniać się ku stanowiskom korzystniejszym dla pracownika.

ISTOTA I CEL INSTYTUCJI POTRĄCENIA Z WYNAGRODZENIA ZA PRACĘ

Wynagrodzenie za pracę stanowi obligatoryjny element stosunku pracy. Pełni przede wszystkim funkcję alimentarną². Jej też podporządkowana została prawna konstrukcja ochrony wynagrodzenia za pracę, w tym również instytucja potrącenia. Ochrona wynagrodzenia za pracę stanowi jeden z filarów całego prawa pracy. Nie jest ona przy tym jednolicie definiowana. W literaturze można spotkać się z definicją ochrony wynagrodzenia za pracę jako ogółem gwarancji prawnych, proceduralnych i materialnych co do wypłaty za świadczoną pracę na rzecz pracownika godziwego wynagrodzenia, w konkretnym terminie i z ograniczeniem dokonywanych przez pracodawcę potrąceń do przypadków wyraźnie wskazanych przez ustawodawcę³. Ustawodawca poświęcił ochronie wynagrodzenia za pracę cały rozdział II działu trzeciego Kodeksu pracy. W rozdziale tym zostały ustanowione nakazy i zakazy skierowane przede wszystkim do pracodawcy w przedmiocie warunków, które musi spełnić wynagrodzenie. Ochrona wynagrodzenia ma na celu zabezpieczenie pracownika.

Pomniejszenie przez pracodawcę wynagrodzenia pracownika (tj. odliczanie i potrącanie) jest dopuszczalne tylko w przypadkach określonych ustawowo, w szczególności w art. 87 k.p.⁴ W przypadku dokonania potrącenia z wynagrodzenia o pracę przez pracodawcę w innych sytuacjach, pracownikowi przysługuje roszczenie o zapłatę nienależnie potrąconego wynagrodzenia. Ustawodawca regulując instytucję potrącenia z wynagrodzenia za pracę, wprowadził szereg mechanizmów ochronnych wza-

jemnie się uzupełniających. Polegają one na określeniu zamkniętego katalogu należności podlegających potrąceniu bez zgody pracownika, wyznaczeniu kolejności potrąceń i zakreśleniu granic, w których potrącenia są dopuszczalne. Ostatnia z wymienionych kategorii nie jest jednorodna. Sprowadza się do oznaczenia ułamkowej części wynagrodzenia, w ramach której możliwe jest potrącenie, a niezależnie od tego do ustalenia kwoty wolnej od potrąceń. Czynniki te są konkurencyjne względem siebie. Pracownikowi należy wypłacić wynagrodzenie wyznaczone przez wyższą granicę. Kwota wolna od potrąceń w większym stopniu chroni osoby o niższym wynagrodzeniu.

POJĘCIE I ZAKRES WYNAGRODZENIA ZA PRACĘ

Zgodnie z art. 87 § 1 k.p. potrącenia dokonuje się z wynagrodzenia za pracę. Wynagrodzenie za pracę definiuje się jako świadczenie uzyskiwane z tytułu pracy wykonywanej w ramach stosunku pracy⁵. Na gruncie Kodeksu pracy wynagrodzenie zostało uregulowane przede wszystkim w art. 78-83 k.p. Wynagrodzenie przysługuje za pracę wykonaną. Za czas niewykonywania pracy pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia tylko wówczas, gdy przepisy prawa pracy tak stanowią. Jednocześnie w art. 84 k.p. został ustanowiony zakaz zrzeczenia się prawa do wynagrodzenia za pracę. Pracownik nie może zrzec się prawa do wynagrodzenia ani przenieść tego prawa na inną osobę. Świadczenia niebędące wynagrodzeniem za pracę nie korzystają z ochrony i mogą być potrącone przez

2 Wyrok SN z 14.10.1997 r., I PKN 319/97, OSNP 1998, nr 15, poz. 450.

3 J. Skoczyński, *Ochrona wynagrodzenia za pracę*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 1997, nr 3, s. 17.

4 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 87.

5 Z. Góral, M. Nowak, *WPROWADZENIE* [w:] Z. Góral, M. Nowak, *Wynagrodzenie za pracę*, Warszawa 2014.

pracodawcę według przepisów Kodeksu cywilnego⁶. Przedmiot ustanowionej ochrony stanowią wszystkie składniki wynagrodzenia za pracę – stałe i dodatkowe, niezależnie od ich formy (gotówkowa lub w naturze) oraz częstotliwości wypłaty (miesięczne lub za okresy dłuższe)⁷.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że ochronie przewidzianej w Kodeksie pracy podlega nie tylko wynagrodzenie sensu stricto, ale także tzw. wypłaty gwarancyjne, tj. wynagrodzenie przysługujące pracownikowi z mocy prawa za czas niewykonywania pracy⁸. W orzecznictwie i piśmiennictwie podnosi się, że dokonując wykładni art. 87 k.p. do pojęcia wynagrodzenia za pracę należy zaliczyć również należności, które nie mają charakteru prawnego wynagrodzenia za świadczoną pracę, natomiast stanowią świadczenia o charakterze płacowym (finansowym) i z tego względu podlegają ochronie⁹.

Ochrona z art. 87 k.p. obejmuje wynagrodzenie za pracę należne byłemu pracownikowi, jeżeli w chwili powstania o niego roszczenia pozostawał w stosunku pracy¹⁰. Zgodnie z utrwalonym w judykaturze poglądem ochronie podlega zarówno wynagrodzenie bieżące, jak też zaległe, przysługujące tak osobie pozostającej w stosunku pracy, jak też był-

mu pracownikowi¹¹. Wynagrodzenie za pracę nie traci charakteru świadczenia ze stosunku pracy przez fakt, że w chwili wystąpienia z roszczeniem o jego wypłatę lub dokonania wypłaty wierzyciela (pracownika) nie łączy już z dłużnikiem (pracodawcą) stosunek prawny będący źródłem zobowiązania niewykonanego lub wykonanego nienależycie. Ochronie podlega również ekwiwalent na urlop wypoczynkowy. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Sądu Najwyższego ekwiwalent pieniężny należny pracownikowi za niewykorzystany urlop wypoczynkowy podlega ochronie w takim samym zakresie jak wynagrodzenie za pracę¹². Ochronie z art. 87 k.p. podlega również dodatek dewizowy, który przysługuje członkom załóg statków na podstawie układu zbiorowego pracy dla rybaków morskich¹³. Zakaz potrącenia z wynagrodzenia za pracę odnosi się także do wynagrodzenia za dyżury pracownicze¹⁴.

Zgodnie ze przyjętym w orzecznictwie i piśmiennictwie stanowiskiem odprawa emerytalna (uregulowana art. 921 k.p.) oraz nagroda jubileuszowa (unormowana w art. 773 § 3 pkt 3 k.p.) objęte są ochroną przed potrąceniami jak wynagrodzenie za pracę¹⁵. Jako uzasadnienie objęcia ochroną tych należności, wskazuje się, iż chociaż nie mają one charakteru prawnego wynagrodzenia za pracę

wykonywaną, to będąc świadczeniami o charakterze finansowym (płacowym) ze stosunku pracy podlegają ochronie jako objęte ogólną kategorią wynagradzania pracowników w ujęciu art. 91 k.p., z którego mogą być potrącane należności inne niż wymienione w art. 87 § 1 i 7 k.p. tylko za pisemną zgodą pracownika¹⁶. W orzecznictwie wskazuje się również, że z ochrony przewidzianej w art. 87 korzysta również odprawa z tytułu rozwiązania umowy z przyczyn nie dotyczących pracownika na podstawie ustawy z dnia 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1969 z późn. zm.)¹⁷. Ochrona ustanowiona dla wynagrodzenia za pracę obejmuje także okres niezdolności do pracy w okresie pierwszych 33 dni choroby w roku¹⁸.

Wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie budzi natomiast kwestia odszkodowania przysługującego pracownikowi w związku z rozwiązaniem umowy o pracę oraz odszkodowania za czas pozostawania bez pracy należnego pracownikowi przywróconemu do pracy. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 17 stycznia 2013 r.¹⁹ wskazał, że odszkodowanie należne pracownikowi w związku z rozwiązaniem umowy o pracę na podstawie

6 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 87.

7 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

8 M. Piankowski [w:] U. Jackowiak, J. Stelina, W. Uziak, A. Wypych-Żywicka, M. Zieleniecki, M. Piankowski, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. IV, Gdynia 2004, art. 87.

9 K. Rączka [w:] M. Gersdorf, M. Raczkowski, K. Rączka, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2014, art. 87; Wyrok SA w Gdańsku z 29.08.1994 r., III APr 44/94, OSA 1994, nr 10, poz. 79; K. Rączka [w:] M. Gersdorf, M. Raczkowski, K. Rączka, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2014, art. 87.

10 Wyrok SN z 14.10.1997 r., I PKN 319/97, OSNP 1998/15, poz. 450.

11 Wyrok SN z 19.11.2020 r., IV CSK 701/19, LEX nr 3082412; Wyrok SN z 14.10.1997 r., I PKN 319/97, OSNP 1998, nr 15, poz. 450.

12 Wyrok SN z 11.06.1980 r., I PR 43/80, OSNC 1980, nr 12, poz. 248.

13 Wyrok SN z 9.05.1991 r., I PR 482/90, PiZS 1991, nr 11, poz. 65.

14 Wyrok SN z 11.08.1981 r., I PRN 41/81, LEX nr 1633276.

15 Wyrok SN z 17.02.2004 r., I PK 217/03, OSNP 2004, nr 24, poz. 419; B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

16 Wyrok SA w Gdańsku z 29.08.1994 r., III APr 44/94, OSA 1994, nr 10, poz. 79.

17 M. Skąpski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, red. K. W. Baran, Warszawa 2016, art. 87.

18 Wyrok SN z 14.10.1997 r., I PKN 319/97, OSNP 1998, nr 15, poz. 450; M. Piankowski [w:] U. Jackowiak, J. Stelina, W. Uziak, A. Wypych-Żywicka, M. Zieleniecki, M. Piankowski, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. IV, Gdynia 2004, art. 87; M. Skąpski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, red. K. W. Baran, Warszawa 2016, art. 87.

19 Uchwała SN(7) z 17.01.2013 r., II PZP 4/12, OSNP 2013, nr 13-14, poz. 147.

art. 55 § 11 k.p. nie podlega ochronie przewidzianej w art. 87 § 1 k.p. Zgodnie z ww. orzeczeniem odszkodowanie za rażące błędy pracodawcy nie jest wynagrodzeniem, a tym samym nie podlega ochronie kodeksowej. Przy jego wypłacie pracodawca może potrącić kwotę za szkodę, jaką wyrządził mu podwładny. W uchwale tej Sąd Najwyższy nie sprzeciwił się orzecznictwu rozciągającemu ochronę wynikającą z tych dwóch przepisów na świadczenia mające dalszy związek z wykonywaniem pracy, takie jak nagroda jubileuszowa, odprawy emerytalno-rentowe i odszkodowanie za czas pozostawania bez pracy pracownikowi. Również część przedstawicieli doktryny podziela pogląd, że odszkodowania przysługujące pracownikowi w związku z rozwiązaniem umowy o pracę, w tym także mające charakter odszkodowawczy lub wynagrodzenie za czas pozostawania bez pracy, należne pracownikowi przywróconemu do pracy, nie są wynagrodzeniem za pracę w rozumieniu przepisów o potrąceniu²⁰. Jako uzasadnienie tego stanowiska wskazuje się, iż świadczenia te nie stanowią świadczeń wzajemnych za wykonanie pracy ani wynagrodzenia gwarancyjnego. Taki charakter przypisuje się również odprawom z tytułu rozwiązania stosunku pracy z przyczyn nie dotyczących pracownika. Zgodnie z drugim istniejącym w judykaturze i piśmiennictwie stanowiskiem, ochroną przewidzianą w art. 87 k.p. objęte jest odszkodowanie z tytułu rozwiązania umowy o pracę z naruszeniem prawa. Stanowisko takie zajął m. in. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 maja 2005 r.²¹ Jako uzasadnienie objęcia ochroną odszkodowania z tytułu niezgodnego

z prawem rozwiązania umowy o pracę wskazuje się brak majątkowo-przysparzającego charakteru odszkodowania. Omawiane odszkodowanie może być dochodzone jako roszczenie wyłączone lub alternatywne do roszczenia o przywrócenie do pracy oraz ewentualnie razem z nim dochodzonego roszczenia o wynagrodzenie za czas pozostawania bez pracy w tym ujęciu również uznaje się za objęte ochroną. To ostatnie jest w istocie także odszkodowaniem, gdyż przypada za okres po ustaniu stosunku pracy. Szkodę w tym przypadku stanowi utrata wynagrodzenia za pracę wskutek niezgodnego rozwiązania umowy o pracę przez pracodawcę. Dla odszkodowania bez znaczenia pozostaje, czy pracownik rzeczywiście poniósł jakąkolwiek szkodę oraz jej ewentualne rozmiary. Stąd jego wysokość jest ograniczona. Czas, za który zostaje przyznane odszkodowanie, w świetle art. 56 § 2 i art. 61 k.p., wlicza się do okresu pracy. Wysokość odszkodowania związana jest również z wynagrodzeniem za pracę, jako że jego wysokość, na podstawie art. 50, 58 i art. 59 k.p., liczy się jako równowartość wynagrodzenia za okresy odpowiadające, co do zasady, długości okresu wypowiedzenia. Odszkodowanie to najczęściej ma, tak jak wynagrodzenie za pracę, alimentarną funkcję. Stąd stanowisko o objęciu odszkodowania ochroną uzasadnia się tym, że mając na uwadze względy aksjologiczne i funkcjonalne, należy odszkodowanie w kontekście ochrony traktować jak wynagrodzenie z umowy o pracę, które pracownik dostałby, gdyby nie niezgodne z prawem działania pracodawcy.

Co więcej, Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 czerwca 2006 r.²² stwierdził, że ochronie – oprócz wynagrodzenia za pracę w ścisłym znaczeniu – podlegają należności przysługujące pracownikowi na podstawie przepisów prawa pracy w rozumieniu art. 9 § 1 k.p. i spełniające podobne funkcje jak wynagrodzenie za pracę. Należność zagwarantowana w umowie o pracę, niemająca swojego odpowiednika w przepisach prawa pracy i niebędąca wynagrodzeniem za pracę ani niespełniająca podobnej funkcji, nie mieści się w tak rozumianym przedmiocie ochrony. Do pełnej wysokości potrąceniu podlegają nagroda z zakładowego funduszu nagród, dodatkowe wynagrodzenie roczne oraz należności przysługujące pracownikom z tytułu udziału w zysku lub w nadwyżce budżetowej²³.

PRZYMUSOWE POTRĄCENIA Z WYNAGRODZENIA ZA PRACĘ

Instytucja przymusowego potrącenia z wynagrodzenia za pracę została uregulowana w art. 87 k.p. Zgodnie z § 1 ww. przepisu z wynagrodzenia za pracę – po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wpłat dokonywanych do pracowniczego planu kapitałowego, w rozumieniu ustawy z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 46), jeżeli pracownik nie zrezygnował z ich dokonywania – podlegają potrąceniu tylko następujące należności: sumy egzekwowane na mocy tytułów wykonawczych na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych, sumy egzekwowane

20 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 87.

21 Wyrok SN z 12.05.2005 r., I PK 248/04, OSNP 2006, nr 1-2, poz. 12.

22 Wyrok SN z 20.06.2006 r., II PK 317/05, OSNP 2007, nr 13-14, poz. 185.

23 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

na mocy tytułów wykonawczych na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne, zaliczki pieniężne udzielone pracownikowi oraz kary pieniężne za nieprzestrzeganie przez pracownika przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy lub przepisów przeciwpożarowych, opuszczenie pracy bez usprawiedliwienia, stawienie się do pracy w stanie nietrzeźwości albo w stanie po użyciu alkoholu lub środka działającego podobnie do alkoholu bądź spożywanie alkoholu lub zażywanie środka działającego podobnie do alkoholu w czasie pracy. Katalog należności podlegających przymusowym potrąceniom jest zamknięty. Zakład pracy może potrącać bez zgody pracownika tylko ściśle określone należności wymienione wyczerpująco w art. 87 § 1 k.p.

Celem potrącenia z wynagrodzenia za pracę jest zaspokojenie wierzytelności objętych tytułami wykonawczymi lub podlegających zaspokojeniu, jeżeli przepis tak stanowi, bez tytułów wykonawczych²⁴. Pracodawca pełni w tym przypadku rolę inkasenta. Na potrącenia przymusowe w istocie składają się trzy instytucje²⁵. Pierwszą z nich stanowi potrącenie przez pracodawcę pobranej przez pracownika zaliczki. W tym przypadku dochodzi do potrącenia właściwego – pracodawca i pracownik są jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem. Drugi rodzaj potrącenia to te dokonywane przez pracodawcę na rzecz osoby trzeciej. Pracodawca nie jest stroną wierzytelności, a jedynie pełni funkcję inkasenta. Trzeci

rodzaj potrącenia stanowią odliczenia polegające na pomniejszeniu wynagrodzenia pracownika o kwoty danin publicznych (w szczególności zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składki na ubezpieczenia społeczne) oraz o kwoty, które zostały wypłacone pracownikowi w poprzednim terminie za czas nieobecności w pracy za który nie przysługuje wynagrodzenie. W związku z powyższym, pojęcie potrącenia na gruncie prawa pracy znacząco różni się od tej instytucji w prawie cywilnym. Potrącenia na gruncie Kodeksu pracy mają szersze znaczenie, a ich istota sprowadza się do zmniejszenia wynagrodzenia pracownika w celu zaspokojenia wierzytelności pracodawców lub podmiotów trzecich²⁶.

Podstawę przymusowego potrącenia, z wyjątkiem wypłaconych pracownikowi zaliczek, może stanowić wyłącznie tytuł wykonawczy. Co do zasady, zgodnie z art. 776 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1550 z późn. zm., dalej jako: „k.p.c.”) tytułem wykonawczym jest tytuł egzekucyjny zaopatrzony w klauzulę wykonalności. Tytuł egzekucyjny stanowi prawomocne orzeczenie sądu (wyrok, wyrok zaoczny, postanowienie, nakaz zapłaty), ugoda sądowa, orzeczenie referendarza, inne orzeczenia, ugody, akty notarialne i akty, które z mocy ustawy podlegają wykonaniu w drodze egzekucji sądowej²⁷. Do tytułów wykonawczych zalicza się również decyzje lub postanowienia organów administracji państwowej,

z których wynikają obowiązki podlegające egzekucji administracyjnej²⁸.

Przy dokonywaniu potrąceń z wynagrodzenia za pracę najbardziej uprzywilejowana została egzekucja na podstawie tytułów wykonawczych na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych²⁹. Przy tym pojęcie „świadczenia alimentacyjne” obejmuje różnicowane należności – alimenty zasądzone na rzecz małżonka, dzieci, rodzeństwa i innych osób najbliższych, ale również renty o właściwościach alimentacyjnych, w tym renty z tytułu utraty zdolności do pracy zarobkowej, renty z tytułu zmiany dożywocia oraz renty umowne³⁰. Świadczenia te potrąca się w pierwszej kolejności i w najwyższej wysokości – do 3/5 wynagrodzenia. W tym przypadku nie ma kwoty wolnej od potrąceń, stąd na zaspokojenie należności alimentacyjnych można dokonywać potrącenia w wysokości 3/5 nawet z minimalnego wynagrodzenia³¹. Uprzywilejowanie świadczeń alimentacyjnych wynika ze szczególnej ich ochrony w całym polskim porządku prawnym. Należy zwrócić uwagę, że wynagrodzenie pracownika służy nie tylko utrzymaniu samego pracownika, ale również najbliższych członków jego rodziny.

Zaliczki definiuje się jako wypłacone pracownikowi i pobrane przez niego do rozliczenia kwoty pieniężne³². Udzielenie zaliczki może nastąpić przez udostępnienie gotówki lub w formie bezgotówkowej³³. Udzielenie pracownikowi przez pracodawcę zaliczki pieniężnej podle-

24 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

25 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom I. Art. 1-93*, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87.

26 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom I. Art. 1-93*, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87.

27 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom I. Art. 1-93*, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87.

28 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

29 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 87.

30 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom I. Art. 1-93*, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87.

31 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 87.

32 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

33 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom I. Art. 1-93*, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87.

gającej rozliczeniu na podstawie art. 87 § 1 pkt 3 k.p. może nastąpić przez umożliwienie korzystania z karty kredytowej³⁴. Zaliczki służą pokryciu obciążających pracodawcę wydatków związanych z wykonywaniem pracy (takich jak materiały, paliwa, koszty podróży służbowej)³⁵. W judykaturze i piśmiennictwie podkreśla się, że pojęcia nie można interpretować rozszerzająco³⁶. Nie jest zaliczką część wynagrodzenia wypłaconego na poczet wynagrodzenia przyszłego przed terminem jego wymagalności, o ile strony umowy o pracę nie umówiły się inaczej³⁷.

Kary pieniężne za nieprzestrzeganie przez pracownika przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy lub przepisów przeciwpożarowych, opuszczenie pracy bez usprawiedliwienia, stawienie się do pracy w stanie nietrzeźwości albo w stanie po użyciu alkoholu lub środka działającego podobnie do alkoholu lub spożywanie alkoholu lub zażywanie środka działającego podobnie do alkoholu w czasie pracy potrąca się niezależnie od tych potrąceń. Granice potrąceń kar pieniężnych zostały uregulowane w art. 108 § 3 k.p., zgodnie z którym kara pieniężna za jedno przekroczenie, jak i za każdy dzień nieusprawiedliwionej nieobecności, nie może być wyższa od jednodniowego wynagrodzenia pracownika, a łącznie kary pieniężne nie mogą przewyższać dziesiątej części wynagrodzenia przypadającego pracownikowi do wypłaty, po dokonaniu potrąceń na podstawie tytułów wykonawczych na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych,

tytułów wykonawczych na pokrycie innych należności oraz zwrotu zaliczek pieniężnych udzielonych pracownikowi.

Potrącen dokonuje się w przedstawionej wyżej kolejności³⁸. W konsekwencji potrąceń o niższej kolejności można dokonać tylko wtedy, gdy po pełnym zaspokojeniu potrąceń o wyższej kolejności pozostała jeszcze pewna kwota wynagrodzenia, z której potrącenie jest dopuszczalne³⁹.

Ustawodawca uregulował również maksymalną wysokość potrąceń z wynagrodzenia pracownika. Potrącenia mogą być dokonywane w następujących granicach:

- 1) w razie egzekucji świadczeń alimentacyjnych – do wysokości trzech piątych wynagrodzenia;
- 2) w razie egzekucji innych należności lub potrącania zaliczek pieniężnych – do wysokości połowy wynagrodzenia.

Jednocześnie potrącenia z tytułu sum egzekwowanych na mocy tytułów wykonawczych na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne oraz zwrotu zaliczek pieniężnych nie mogą w sumie przekraczać połowy wynagrodzenia.

Jednocześnie przepisy Kodeksu pracy o ograniczeniach potrąceń z wynagrodzenia za pracę stanowią przepisy szczególne w stosunku do przepisów Kodeksu postępowania cywilnego oraz do ustawy

z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 479 z późn. zm.) o ograniczeniach egzekucji ze świadczeń pieniężnych.

Potrącen należności z wynagrodzenia pracownika w miesiącu, w którym są wypłacane składniki wynagrodzenia za okresy dłuższe niż 1 miesiąc, dokonuje się od łącznej kwoty wynagrodzenia uwzględniającej te składniki wynagrodzenia.

Należy zwrócić uwagę, że nie stanowią potrącenia sensu stricto odliczenia z wynagrodzenia za pracę⁴⁰. W tym przypadku można mówić niejako o dwóch rodzajach odliczeń. Po pierwsze: odliczeniu – jak już zostało wskazane wyżej – podlegają składki na ubezpieczenia społeczne oraz zaliczki na podatek dochodowy. Podstawę prawną do odliczenia zaliczki na podatek dochodowy stanowią art. 31 i 32 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.). Obowiązek odliczenia składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i chorobowe wynika z art. 46 w zw. z art. 4 pkt 2 lit. a u.s.u.s., na ubezpieczenie zdrowotne, zaś z art. 85 ust. 1 ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2008 r. poz. 1027 ze zm.). W sprawach o zwrot nienależnie pobranych od pracownika zaliczek na podatek dochodowy legitymowanym biernie w procesie jest ten

34 Wyrok SN z 20.08.2008 r., I PK 39/08, OSNP 2010, nr 1-2, poz. 9.

35 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

36 Wyrok SN z 11.06.1980 r., I PR 43/80, OSNC 1980, nr 12, poz. 248; B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87; P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87.

37 Wyrok SN z 24.07.2001 r., I PKN 552/00, OSNP 2003, nr 12, poz. 291.

38 T. Niedziński [w:] Ł. A. Majewski, T. Niedziński, *Kodeks pracy. Wybór orzecznictwa. Komentarz orzeczniczy*, Warszawa 2015, art. 87.

39 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 87.

40 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

pracodawca, który dokonał pobrania⁴¹. Drugi przypadek został uregulowany w art. 87 § 7 k.p., zgodnie z którym należności z wynagrodzenia pracownika w miesiącu, w którym są wypłacane składniki wynagrodzenia za okresy dłuższe niż 1 miesiąc, dokonuje się od łącznej kwoty wynagrodzenia uwzględniającej te składniki wynagrodzenia. W świetle powyższego pracodawca może dokonać potrącenia wypłaconego za okres nieobecności w pracy, za który pracownikowi nie przysługuje prawo do wynagrodzenia. Jak wskazuje się w orzecznictwie, w tym przypadku istota odliczenia polega na możliwości zmniejszenia przez zakład pracy kwoty wynagrodzenia pracownika podlegającej wypłacie w danym miesiącu o wynagrodzenie wypłacone mu w jedynie poprzednim terminie płatności za czas nieobecności w pracy, za który wynagrodzenie mu nie przysługuje⁴². Odliczenie to stanowi pomniejszenie wynagrodzenia bieżącego o kwotę wynagrodzenia wypłaconego pracownikowi za czas niewykonywania pracy w terminie poprzednim⁴³. Pracodawca może dokonać odliczenia tylko w najbliższym terminie wypłaty, następującym bezpośrednio po tej bezzasadnej wypłacie⁴⁴.

Po upływie najbliższego terminu płatności wynagrodzenia bezpodstawnie wypłacone wynagrodzenie za okres nieobecności może zostać potrącone wyłącznie w ramach dobrowolnych potrąceń na podstawie zgody pracownika.

W przypadku gdy pracownik odmówi zgody na dobrowolne potrącenie, pracodawcy przysługuje roszczenie zwrotu bezpodstawnie wypłaconego wynagrodzenia na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu. Zgodnie z art. 300 k.p. nieunormowanych przepisami prawa pracy do stosunku pracy stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego, jeżeli nie są one sprzeczne z zasadami prawa pracy. Stąd w tym przypadku odpowiednio należy stosować przepisy Kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 405 k.c. z zw. z art. 409 i 410 k.c. kto bez podstawy prawnej uzyskał korzyść majątkową lub nienależne świadczenie kosztem innej osoby, obowiązany jest do wydania korzyści w naturze, a gdyby to nie było możliwe, do zwrotu jej wartości. Obowiązek ten wygasa jednak, jeżeli ten, kto korzyść uzyskał (czyli pracownik), zużył ją w taki sposób, że nie jest już wzbogacony, chyba że powinien był liczyć się z obowiązkiem zwrotu. Ostatnie zdanie budzi rozbieżności w judykaturze. W uchwale z dnia 8 grudnia 1994 r.⁴⁵ Sąd Najwyższy wskazał, że pracownik otrzymujący wypłatę wynagrodzenia „z góry” powinien liczyć się z obowiązkiem zwrotu wynagrodzenia w każdej sytuacji niewykonywania pracy, chyba że za określony czas z mocy przepisu szczególnego zachowuje do niego prawo. Orzeczenie to zapadło na kanwie stanu faktycznego, w którym nauczycielom, którzy otrzymywali wynagrodzenie z góry, zostało wypłacone wynagrodzenie, a następnie

nie świadczyli oni pracy ze względu na strajk. Sąd Najwyższy uznał, że wypłacone wynagrodzenie stanowi w tym przypadku świadczenie nienależne. Korzystniejsze z punktu widzenia praw pracownika stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 stycznia 2007 r.⁴⁶, zgodnie z którym pracownik ma prawo uważać, że świadczenie wypłacane przez pracodawcę posługującego się wyspecjalizowanymi służbami jest spełniane zasadnie i zgodnie z prawem, a więc jego obowiązek liczenia się ze zwrotem świadczenia ogranicza się zasadniczo do sytuacji, w których ma świadomość otrzymania nienależnego świadczenia. Ponadto Sąd Najwyższy podkreślił, że ciężar dowodu w tej kwestii spoczywa na pracodawcy. Jednocześnie w orzecznictwie zwraca się uwagę, iż nie ma jednej miary co do poziomu świadomości pracownika o nienależnym wynagrodzeniu, w każdej sprawie powinien on zostać uwzględniony indywidualnie, z uwzględnieniem czynników takich jak zajmowane przez pracownika stanowisko. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 marca 2012 r.⁴⁷ wprost stwierdził, że pracownika zatrudnionego na stanowisku członka zarządu spółki z o.o. obowiązuje podwyższona miara profesjonalnej staranności pracowniczej wymagana na kierowniczym stanowisku pracy, która wyklucza „nieświadome” pobranie wynagrodzenia za pracę ponad ustawowo wyznaczone, maksymalne limity wynagradzania określone w ustawie z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób

41 Uchwała SN z 20.09.1990 r., III PZP 14/90, OSNCP 1991/2–3, poz. 29, z komentarzem S. Dalki, „Orzecznictwo Gospodarcze” 1991/1, s. 17, z głosem J. Broła, OSP 1991/11–12, poz. 296).

42 Wyrok SN z 4.10.1994 r., I PRN 71/94, OSNP 1995, nr 7, poz. 89.

43 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

44 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 87; Wyrok SN z 4.10.1994 r., I PRN 71/94, OSNP 1995, nr 7, poz. 89.

45 Uchwała SN z 8.12.1994 r., I PZP 49/94, OSNP 1995, nr 16, poz. 202.

46 Wyrok SN z 9.01.2007 r., II PK 138/06, OSNP 2008, nr 3–4, poz. 38.

47 Wyrok SN z 6.03.2012 r., I PK 149/11, OSNP 2013, nr 3–4, poz. 30.

kierujących niektórymi podmiotami prawnymi, co oznacza, że taki pracownik powinien liczyć się z obowiązkiem zwrotu nienależnie uzyskanych korzyści przekraczających te limity. Jednocześnie nie ma wątpliwości, że pracownik, który świadcząc pracę, wykonuje czynności pracodawcy jako osoba upoważniona i przyznaje sobie nienależne świadczenia, ma obowiązek ich zwrotu. Co więcej, pracownik w takim przypadku odpowiada za szkodę wyrządzoną pracodawcy⁴⁸.

Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem w piśmiennictwie i judykaturze niedopuszczalne jest potrącenie przez pracodawcę wynagrodzenia za pracę z inną wierzytelnością przysługującą pracodawcy wobec pracownika wynikającą ze stosunku pracy (taką jak niedobór za powierzone pracownikowi mienie)⁴⁹. Pracodawca może potrącić swoją wierzytelność z wynagrodzeniem za pracę wyłącznie, gdy pracownik wyrazi na to zgodę lub na podstawie tytułu wykonawczego. Jednocześnie, jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7 czerwca 2011 r.⁵⁰ w sprawie z powództwa pracownika o zapłatę wynagrodzenia za pracę, pozwany pracodawca nie może potrącić swojej wierzytelności (nawet objętej tytułem wykonawczym), wynikającej z uprzedniego pobrania przez pracownika nienależnego (zawyżonego) wynagrodzenia.

KWOTY WOLNE OD POTRĄCEŃ

W art. 871 k.p. uregulowane zostały kwoty wolne od potrąceń. Wolna od potrą-

ceń jest kwota wynagrodzenia za pracę w wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalanego na podstawie odrębnych przepisów, przysługującego pracownikom zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu pracy, po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wpłat dokonywanych do pracowniczego planu kapitałowego, jeżeli pracownik nie zrezygnował z ich dokonywania – przy potrącaniu sum egzekwowanych na mocy tytułów wykonawczych na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne. Przy potrącaniu zaliczek pieniężnych udzielonych pracownikowi kwota wolna od potrąceń została ustalona na 75% minimalnego wynagrodzenia. Natomiast w przypadku potrącenia kar pieniężnych jest to kwota 90% minimalnego wynagrodzenia. W przypadku zatrudnienia pracownika w niepełnym wymiarze czasu pracy, kwoty wolne od potrąceń ulegają zmniejszeniu proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy. Natomiast gdy pracownik jest zatrudniony u więcej niż jednego pracodawcy, każdy z pracodawców oddzielnie ustala kwoty wolne od potrąceń⁵¹.

Gwarancja otrzymania wynagrodzenia przynajmniej w wysokości kwoty wolnej od potrąceń ma charakter powszechny, nie dotyczy jedynie sum egzekwowanych na pokrycie należności alimentacyjnych⁵². Egzekucja świadczeń alimentacyjnych podlega ograniczeniu tylko przez określenie granicy potrąceń – do 3/5 wysokości wynagrodzenia⁵³. Kwota

pozostałych po potrąceniu 2/5 wysokości wynagrodzenia nie ma limitu kwotowego. Uzasadnione jest to szczególnym charakterem potrzeb alimentacyjnych.

POTRĄCENIA NA ZASPOKOJENIE ŚWIADCZEŃ ALIMENTACYJNYCH

Zasadą w polskim porządku prawnym jest dokonywanie potrąceń z wynagrodzenia pracownika w postępowaniu egzekucyjnym (sądowym lub administracyjnym)⁵⁴. Natomiast w art. 88 k.p. przewidziany został szczególny przypadek – możliwość dokonywania potrąceń przymusowych na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych bez postępowania egzekucyjnego. Potrąceń w omawianym trybie pracodawca dokonuje na wniosek wierzyciela na podstawie przedłożonego przez niego tytułu wykonawczego. W art. 88 § 1 k.p. zostały przewidziane dwa przypadki, gdy nie można dokonać potrącenia na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych, tj.:

- 1) gdy świadczenia alimentacyjne mają być potrącane na rzecz kilku wierzycieli, a łączna suma, która może być potrącona, nie wystarcza na pełne pokrycie wszystkich należności alimentacyjnych;
- 2) gdy wynagrodzenie za pracę zostało zajęte w trybie egzekucji sądowej lub administracyjnej.

Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego, dla dopuszczalności dokonywania przez pracodawcę pozaegzekucyjnych potrąceń należności alimentacyjnych nie jest istotne, kiedy,

48 Postanowienie SN z 21.01.2020 r., II PK 237/18, LEX nr 3220881.

49 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87.

50 Wyrok SN z 7.06.2011 r., II PK 256/10, OSNP 2012, nr 13-14, poz. 172.

51 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom I. Art. 1-93*, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87(1).

52 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom I. Art. 1-93*, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 87(1).

53 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 87(1).

54 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 88.

tj. przed przystąpieniem do tych potrąceń czy już w ich trakcie, wynagrodzenie za pracę zostało zajęte w trybie egzekucji sądowej lub administracyjnej⁵⁵. Ma to tylko takie znaczenie, że w pierwszym przypadku pracodawca odmawia przyjęcia tytułu wykonawczego do realizacji w trybie pozaegzekucyjnym, a w drugim przypadku obowiązany jest do zaprzestania dokonywania potrąceń należności alimentacyjnych i zwrotu tytułu wykonawczego wierzycielowi. Zasady dotyczące potrąceń w trybie pozaegzekucyjnym pozostają takie same jak w przypadku potrąceń przymusowych. W trybie pozaegzekucyjnym nie mogą być realizowane grzywny oraz kary porządkowe orzeczone w postępowaniu karnym⁵⁶.

Omawiane rozwiązane zostało wprowadzone przede wszystkim ze względu na szczególną ochronę świadczeń alimentacyjnych. Potrącenia pozaegzekucyjne pozwalają na uproszczenie i przyspieszenie uzyskania należności przez wierzyciela alimentacyjnego. Tryb ten również minimalizuje koszty egzekucji dla uprawnionego. Natomiast wydaje się, że instytucja ta niesie ze sobą szereg niedogodności dla pracodawcy. Pracodawcy została powierzona rola organu egzekucyjnego. Na pracodawcy ciąży obowiązek oceny tytułu wykonawczego pod kątem formalnym, a także wyliczenia kwoty do potrącenia przy zachowaniu kodeksowych regulacji⁵⁷. Pracodawca powinien także na w formie pisemnej

poinformować pracownika o dokonaniu potrącenia, tożsamości wierzyciela alimentacyjnego, wysokości należności oraz tytule wykonawczym. Pracodawca jest zobowiązany do przekazania potrąconej kwoty wierzycielowi alimentacyjnemu. Wykluczenie etapu egzekucji stwarza możliwość niejako przeniesienia sporu między pracownikiem a wierzycielem alimentacyjnym na pracodawcę. Ponadto może to również budzić sprzeciw i niezadowolenie pracownika, a w konsekwencji mieć wpływ na relację pracodawca – pracownik.

W piśmiennictwie nie ma zgodnego stanowiska, czy pracodawca może odmówić dokonania potrącenia w trybie art. 88 k.p. Istnieje pogląd, zgodnie z którym wniosek wierzyciela alimentacyjnego nie jest wiążący dla pracodawcy, a pracodawca może odmówić dokonywania potrąceń bez konieczności uzasadnienia odmowy⁵⁸. Jednocześnie w piśmiennictwie występuje również odmienne stanowisko, zgodnie z którym pracodawca jest związany wnioskiem wierzyciela alimentacyjnego i, o ile nie zachodzą przesłanki wynikające z Kodeksu pracy, a tytuł wykonawczy jest prawidłowy i ważny, nie ma podstaw do odmowy dokonania potrącenia w trybie pozaegzekucyjnym⁵⁹. Pogląd ten uzasadnia się celem ww. regulacji, który stanowi ułatwienie zaspokojenia roszczeń wierzycieli alimentacyjnych⁶⁰. Dochodzi tutaj do kolizji dwóch podlegających ochronie wartości – potrzeby zaspokojenia potrzeb rodziny

oraz ochrony wynagrodzenia⁶¹. W tym przypadku ustawodawca uznał za nadrzędne potrzeby rodziny, stąd nie muszą zostać spełnione formalne gwarancje występujące w postępowaniu egzekucyjnym do dokonania potrąceń. Pracodawca jest związany wnioskiem osoby uprawnionej z załączonym do niego tytułem wykonawczym. Pracodawca nie ma podstaw do odmowy, gdy wszystkie ustawowe przesłanki zostały spełnione. Co więcej, bezpodstawną odmowa dokonania potrącenia, a w konsekwencji nieprzekazanie części wynagrodzenia wierzycielowi alimentacyjnemu, może skutkować odpowiedzialnością odszkodowawczą pracodawcy.

Za stanowiskiem tym przemawia również wykładnia historyczna. Przepis art. 88 k.p. brzmieniu nakładał na upośleczone zakłady pracy obowiązek dokonywania potrąceń na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych bez postępowania egzekucyjnego⁶². Za wiążącym dla pracodawcy charakterem wniosku wierzyciela alimentacyjnego przemawia również literalne brzmienie art. 88 § 1, w którym ustawodawca posłużył się terminem „dokonuje”. Brzmienie ww. przepisu wyraźnie wskazuje na obowiązek, nie zaś uprawnienie pracodawcy.

Judykatura nie wypowiadała się dotychczas szeroko na ten temat. Natomiast analiza orzecznictwa w przedmiocie potrąceń przymusowych prowadzi do wniosku o obowiązku pracodawcy do

55 Wyrok NSA z 26.03.2013 r., II FSK 1549/11, LEX nr 1333306.

56 Uchwała SN(7) z 21.05.1981 r., V PZP 4/81, OSNC 1981, nr 11, poz. 204.

57 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 88.

58 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 88.

59 P. Prusiniowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 88.

60 M. T. Romer [w:] *Prawo pracy. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2012, art. 88.

61 P. Prusiniowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 88.

62 K. Rączka [w:] M. Gersdorf, M. Raczkowski, K. Rączka, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2014, art. 88.

dokonania potrącenia. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 marca 2013 r.⁶³ wskazał, że w razie zaistnienia sytuacji określonej w art. 88 § 1 pkt 2 k.p. pracodawca jest zobowiązany do zaprzestania realizacji w trybie pozaegzekucyjnym potrąceń na poczet należności alimentacyjnych i ma obowiązek wykonania zajęcia wynagrodzenia za pracę w trybie egzekucyjnym. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 19 stycznia 2011 r.⁶⁴ z literalnej wykładni 88 k.p., w razie powstania jednej z sytuacji wskazanych w tym przepisie pracodawca nie jest zobowiązany do wykonania w trybie pozaegzekucyjnym tytułu wykonawczego dotyczącego należności alimentacyjnych. Powyższe wskazuje na obligatoryjny charakter potrąceń dokonywanych przez pracodawcę.

Jednocześnie art. 88 k.p. i uregulowana w nim możliwość dokonywania potrącenia z wynagrodzenia za pracę w trybie pozaegzekucyjnym budzi wątpliwość w zakresie zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP. Ustawodawca bowiem powierzył podmiotom nienależącym do szeroko rozumianej sfery wymiaru sprawiedliwości władzę przymusowego wykonywania prawomocnych wyroków sądowych⁶⁵. W demokratycznym państwie prawnym wyłączną i niezbywalną kompetencję państwa powinno stanowić stosowanie przymusu w celu wykonania wyroku, a wykorzy-

stanie przymusu powinno odbywać się w ściśle określonej procedurze, w której ochronie podlegają interesy wierzyciela, a także dłużnika⁶⁶. Ponadto instytucja ta powoduje obciążenie pracodawców obowiązками publicznoprawnymi, które winne być wykonywane przez organy administracji publicznej.

DOBROWOLNE POTRĄCENIA Z WYNAGRODZENIA ZA PRACĘ

W art. 91 k.p. uregulowana została instytucja potrąceń dobrowolnych. Zgodnie z tym przepisem należności inne niż wymienione wyżej i wprost wskazane przez ustawodawcę w art. 87 § 1 i 7 k.p., mogą być potrącane z wynagrodzenia pracownika wyłącznie za jego zgodą wyrażoną na piśmie. W praktyce wyróżnia się dwa rodzaje dobrowolnych potrąceń dokonywanych przez pracodawcę z wynagrodzenia za pracę. Pierwszy z nich obejmuje długi pracownika wobec pracodawcy. Drugi zaś dotyczy wierzytelności innych podmiotów wobec pracownika⁶⁷.

Zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie poglądem do dokonania dobrowolnego potrącenia konieczne jest zaistnienie łącznie trzech warunków. Po pierwsze: pracownik dobrowolnie musi wyrazić zgodę na dokonanie potrącenia, po drugie: musi mieć świadomość istnienia zobowiązania i jego wysokości, po trzecie zaś zgoda musi mieć formę pisemną. Jednocześnie, jak wskazuje się w piśmiennictwie i judykaturze, ważność zgody pracownika na potrącenie z jego

wynagrodzenia przez pracodawcę na swoją rzecz zależy od istnienia przyczyny tego potrącenia⁶⁸. Stąd zgoda pracownika na dokonanie potrącenia z wynagrodzenia jest nieważna, w przypadku gdy nie istniał dług pracownika wobec pracodawcy. Zgoda na dokonanie potrącenia nieistniejącej wierzytelności oznaczałaby zrzeczenie się wynagrodzenia przez pracownika. Jak już zostało wskazane wyżej, jedną z podstawowych zasad prawa pracy jest zakaz zrzeczenia się przez pracownika prawa do wynagrodzenia. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego⁶⁹ nieważna jest zgoda pracownika na dokonywanie potrąceń z przysługującego mu wynagrodzenia za pracę należności obciążających w całości lub w części pracodawcę.

Jednym z warunków ważności dokonania potrącenia jest świadomość pracownika co do istnienia zobowiązania i jego wysokości. Wyrażenie zgody przez pracownika na dokonywanie potrąceń z jego wynagrodzenia bez świadomości wielkości długu i istnienia przesłanek odpowiedzialności jest nieważne⁷⁰. Co do zasady, kolejność czynności przy dokonywaniu potrącenia z wynagrodzenia za pracę powinna być następująca: najpierw pracodawca przedstawia pracownikowi do zapłaty konkretną należność, następnie pracownik wyraża na piśmie zgodę na jej potrącenie, a dopiero później pracodawca dokonuje tego potrącenia. W orzecznictwie w niektórych przypadkach w judykaturze dopuszcza się jednak

63 Wyrok NSA z dnia 26 marca 2013 r., II FSK 1549/11, LEX nr 1333306.

64 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 stycznia 2011 r., I SA/Lu 909/10, LEX nr 1103016.

65 K. Rączka [w:] M. Gersdorf, M. Raczkowski, K. Rączka, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2014, art. 88.

66 J. Skoczyński [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. IX, red. Z. Salwa, Warszawa 2008, art. 88.

67 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 91.

68 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 91.

69 Wyrok SN z 12.09.2000 r., I PKN 22/00, OSNP 2002, nr 7, poz. 159.

70 Wyrok SN z 5.05.2004 r., I PKN 529/03, Pr.Pracy 2004, nr 10, poz. 35; Wyrok NSA z 16.07.2020 r., I OSK 3015/19, LEX nr 3032674; P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 91.

możliwość wyrażenia zgody na potrącenie już po dokonaniu potrącenia. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 3 sierpnia 2012 r.⁷¹ nie jest wykluczone na wykładnią art. 91 § 1 k.p., że pracownik może wyrazić zgodę na potrącenie z wynagrodzenia już po jego dokonaniu, gdy ma tego świadomość, a mimo to zgadza się na potrącenie, ponieważ uznaje dług. Mając na uwadze ochronne właściwości omawianego przepisu, należy dojść do wniosku, że wyrażenie przez pracownika zgody na potrącenie jest możliwe, jeśli dług jest skonkretyzowany oraz znany pracownikowi co do wysokości i przesłanek odpowiedzialności.

Zgoda pracownika na dokonanie potrącenia nie może być blankietowa, powinna dotyczyć konkretnej, istniejącej wierzytelności⁷². Jednocześnie złożenie przez pracownika podpisu na nocie księgowej, obejmującej rozliczenie niedoboru bez zawarcia sformułowania wyrażenia zgody na potrącenie zawartej w niej kwoty z wynagrodzenia, nie spełnia przesłanki z art. 91 k.p. Pracownik, wyrażając zgodę na potrącenie, może określić ich wielkość procentowo lub kwotowo. W tej części oświadczenie pracownika jest dla pracodawcy wiążące. Zgoda ta jest jednak skuteczna tylko do wysokości kwot wolnych od potrąceń. Przy tym nieważne jest wyrażenie przez pracownika, na podstawie art. 91 k.p. w umowie o wspólnej odpowiedzialności materialnej, zgody na potrącenie przez zakład pracy z wy-

nagrodzenia za pracę należności z tytułu niedoborów, które mogą się ujawnić w przyszłości w wyniku inwentaryzacji⁷³. Odmowa pracownika wyrażenia zgody na dokonanie potrąceń wierzytelności pracodawcy z wynagrodzenia za pracę nie może być uznana za działanie sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, szczególnie wówczas, gdy wątpliwe i sporne jest istnienie tej wierzytelności⁷⁴. Za sprzeczną z zasadami współżycia społecznego uznaje się natomiast odmowę wyrażenia zgody na potrącenie z wynagrodzenia za pracę przez pracownika, który pobrał inne nienależne mu świadczenia⁷⁵. Jednocześnie pracownik może wyrazić na piśmie zgodę na dokonywanie potrąceń z wynagrodzenia za pracę konkretnych kwot nadpłaconego dodatku do wynagrodzenia także wtedy, gdy składnik ten wypłacał mu pracodawca posługujący się wyspecjalizowanymi służbami finansowymi⁷⁶.

Zgoda na potrącenie musi zostać wyrażona na piśmie. Ustawodawca nie wskazał w przepisach Kodeksu pracy skutków niezachowania tej formy. Skutki niezachowania formy pisemnej zgody na potrącenie budzą istotne wątpliwości. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego wyrażonym w wyroku z dnia 1 października 1998 r. wyrażenie przez pracownika, bez zachowania formy pisemnej, zgody na dokonywanie potrąceń z wynagrodzenia za pracę innych należności niż wymienione w art. 87 § 1

i 7 k.p. jest nieważne⁷⁷. W uzasadnieniu ww. wyroku Sąd Najwyższy powołał się na art. 8 k.p., zgodnie z którym nie można czynić ze swego prawa użytku, który byłby sprzeczny ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa lub zasadami współżycia społecznego. Takie działanie lub zaniechanie uprawnionego nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie korzysta z ochrony. Dokonywanie potrąceń z wynagrodzenia za pracę bez pisemnej zgody pracownika stanowi oczywiście naruszenie ustawowych wymagań, a przez to było działaniem nieważnym i bezprawnym, które w żadnym zakresie nie może korzystać z ochrony przewidzianej w art. 8 k.p. Jednocześnie, zdaniem Sądu Najwyższego, pracodawca po dokonaniu potrącenia bez pisemnej zgody pracownika nie może się powoływać na art. 5 k.c. oraz nadużycie prawa podmiotowego przez pracownika. Jednocześnie pracownik, który domaga się zapłaty należnych odsetek z tytułu bezprawnie potrącanych mu części wynagrodzenia za pracę, nie dochodzi uprawnienia podmiotowego w sposób sprzeczny z prawem. Pogląd ten został potwierdzony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 grudnia 2005 r.⁷⁸, w którym wskazano, że dla potrącenia z wynagrodzenia za pracę wymagana jest zgoda pracownika wyrażona na piśmie. Sąd Najwyższy podzielił to stanowisko również w wyroku z dnia 3 sierpnia 2012 r.⁷⁹ Koncepcja ta została wielokrotnie potwierdzona

71 Wyrok SN z 3.08.2012 r., I BP 2/12, OSNP 2013, nr 15-16, poz. 174.

72 Wyrok NSA z 21.12.2005 r., I OSK 461/05, LEX nr 228247.

73 Uchwała SN z 4.10.1994 r., I PZP 41/94, OSNP 1995, nr 5, poz. 63.

74 Wyrok SN z 14.02.2002 r., I PKN 889/00, LEX nr 459064.

75 Wyrok WSA w Poznaniu z 8.04.2010 r., IV SA/Po 912/09, LEX nr 620110.

76 Wyrok SN z 23.10.2008 r., II PK 76/08, OSNP 2010, nr 5-6, poz. 64.

77 Wyrok SN z 1.10.1998 r., I PKN 366/98, OSNP 1999, nr 21, poz. 684.

78 Wyrok NSA z 21.12.2005 r., I OSK 461/05, LEX nr 228247.

79 Wyrok SN z 3.08.2012 r., I BP 2/12, OSNP 2013, nr 15-16, poz. 174.

80 Wyrok SR w Warszawie z 21.02.2019 r., V W 5702/17, LEX nr 2667846; Wyrok SR w Warszawie z 30.11.2017 r., VI P 49/16, LEX nr 2438040; Wyrok SO w Łodzi z 4.11.2016 r., VIII Pa 120/16, LEX nr 2174689; Wyrok SO w Łodzi z 5.10.2021 r., VIII Pa 89/21, LEX nr 3283743.

w orzecznictwie sądów powszechnych⁸⁰, a także spotkała się również z aprobatą części przedstawicieli doktryny.⁸¹ Jednocześnie w literaturze przedmiotu pojawił się również odmienny pogląd, zgodnie z którym ww. stanowisko jest bezpodstawne, a niezachowanie pisemnej formy oświadczenia o zgodzie na potrącenie nie skutkuje nieważnością. Koncepcja ta jest argumentowana odpowiednim stosowaniem przepisów Kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 300 k.p. w nieunormowanych przepisami prawa pracy do stosunku pracy stosuje się odpowiednio przepisy, jeżeli nie są one sprzeczne z zasadami prawa pracy⁸². W świetle art. 73 § 1 k.c. jeżeli ustawa zastrzega dla czynności prawnej formę pisemną, dokumentową albo elektroniczną, czynność dokonana bez zachowania zastrzeżonej formy jest nieważna tylko wtedy, gdy ustawa przewiduje rygor nieważności. Omawiany art. 91 k.p. zastrzega formę pisemną dla zgody pracownika na potrącenia z wynagrodzenia, natomiast nie przewiduje rygoru nieważności. Mając powyższe na uwadze, należy zwrócić uwagę na treść art. 74 § 1 k.c., zgodnie z którym zastrzeżenie formy pisemnej, dokumentowej albo elektronicznej bez rygoru nieważności ma ten skutek, że w razie niezachowania zastrzeżonej formy nie jest w sporze dopuszczalny dowód z zeznań świadków lub z przesłuchania stron na fakt dokonania czynności. Przepisu tego nie stosuje się, gdy zachowanie formy pisemnej, dokumentowej albo elektronicznej jest zastrzeżone jedynie dla wywołania

określonych skutków czynności prawnej. Jednakże mimo niezachowania formy pisemnej, dokumentowej albo elektronicznej przewidzianej dla celów dowodowych dowód z zeznań świadków lub z przesłuchania stron jest dopuszczalny, jeżeli obie strony wyrażą na to zgodę, żąda tego konsument w sporze z przedsiębiorcą albo fakt dokonania czynności prawnej jest uprawdopodobniony za pomocą dokumentu. Co do zasady niedozwolone jest przeprowadzanie dowodu z zeznań świadków na fakt istnienia zgody. Natomiast zgodnie z art. 473 § 1 k.p.c. ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1550 z późn. zm.) w sprawach z zakresu prawa pracy nie stosuje się przepisów ograniczających dopuszczalność dowodu ze świadków i z przesłuchania stron. Doniosłość potrąceń oraz zasada ochrony wynagrodzenia przemawia za rygiem nieważności w przypadku braku zachowania pisemnej formy. Jak już zostało wskazane wyżej, normy prawa cywilnego stosuje się do prawa pracy odpowiednio, jeśli nie są w sprzeczności z zasadami prawa pracy. Wydaje się, że w tym przypadku, zasady prawa pracy przemawiają za uznaniem, że pisemnej formy zgody na potrącenia skutkuje jej nieważnością.

Wątpliwości budzi też kwestia dopuszczalności wycofania zgody przez pracownika na potrącenia. Przedstawiciele pierwszego z poglądów na tę kwestię wskazują, że pracownik może w każdym czasie cofnąć zgodę na potrącenie⁸³. Wskazuje się przy tym, że wyrażenie

przez pracownika zgody na potrącenie stanowi jednostronną czynność prawną. W związku z tym, zgoda może zostać w bezwarunkowo i każdej chwili cofnięta⁸⁴. Od momentu cofnięcia zgody na pracodawcy ciąży obowiązek zaprzestania potrąceń⁸⁵. Wyjątek stanowią potrącenia przymusowe, omówione wyżej i uregulowane w art. 87 § 1 k.p. Co więcej, w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że charakter przepisów o potrąceniu, których celem jest zabezpieczenie interesów pracownika, uniemożliwia w tym przypadku odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu cywilnego dotyczące oświadczeń woli. Część przedstawicieli tego stanowiska postuluje, że zgoda istotnie może zostać cofnięta w każdym czasie, natomiast pracownik powinien to uczynić na piśmie pod rygorem nieważności⁸⁶. Przedstawiciele drugiego poglądu wskazują, że zgoda nie jest dopuszczalna w każdym momencie i nie ma podstawy prawnej nie ma podstawy do tak liberalnego traktowania oświadczenia⁸⁷. Stanowisko to argumentuje się w ten sposób, iż zgoda jako oświadczenie woli może zostać cofnięta wyłącznie w przypadkach uregulowanych w odpowiednio stosowanych przepisach Kodeksu cywilnego. Oznacza to, że zgodę można skutecznie cofnąć, gdy pracodawca wyrazi na to zgodę (zgodnie z art. 61 k.c.) lub oświadczenie woli będzie wadliwe, a pracownik uprawniony do uchylecia się od skutków tego oświadczenia. Ten drugi przypadek zajdzie, gdy oświadczenie zostało złożone przez pracownika znajdującego się w stanie wyłączającym

81 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 91.

82 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 91.

83 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 91.

84 K. Rączka [w:] M. Gersdorf, M. Rączkowski, K. Rączka, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2014, art. 91.

85 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 91.

86 K. Rączka [w:] M. Gersdorf, M. Rączkowski, K. Rączka, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2014, art. 91.

87 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 91.

świadome albo swobodne podjęcie decyzji i wyrażenia woli, gdy oświadczenie zostało złożone pracodawcy za jego zgodą dla pozoru oraz w przypadkach, gdy oświadczenie zostało złożone pod wpływem błędu lub przymusu. W piśmiennictwie można również spotkać pogląd, iż oświadczenie o cofnięciu zgody na dokonywanie potrąceń wymaga zachowania wymogów dotyczących cofnięcia oświadczenia woli z Kodeksu cywilnego, gdy przedmiot potrącenia stanowią wierzytelności przysługujące pracodawcy wobec pracownika⁸⁸. Natomiast w przypadku wierzytelności osób trzecich pracownik może cofnąć zgodę w każdym czasie. Pogląd ten nasuwa poważne zastrzeżenia z uwagi na brak podstawy prawnej do tak liberalnego traktowania oświadczenia pracownika. Zgoda, będąca oświadczeniem woli pracownika, może być cofnięta tylko w przypadkach przewidzianych w odpowiednio stosowanych do stosunku pracy przepisach Kodeksu cywilnego. Będzie więc to dopuszczalne wówczas, gdy pracodawca wyrazi zgodę na cofnięcie oświadczenia woli pracownika lub gdy pracownik będzie mógł skutecznie uchylić się od skutków tego oświadczenia. Może to nastąpić wówczas, gdy składając oświadczenie, pracownik znajdował się w stanie wyłączającym świadome albo swobodne podjęcie decyzji i wyrażenie woli. Również w tym przypadku wydaje się, że mając na uwadze zasady prawa pracy, normę art. 300 k.p. oraz wykładnię celowościową i funkcjonalną, pracownikowi w każdym momencie przysługuje prawo do cofnięcia zgody na dokonanie potrąceń.

Przy dobrowolnych potrąceniach należy zwrócić uwagę na zagadnienie potrącenia na wniosek pracownika należności na rzecz osób trzecich (taki jak rat kredytów lub pożyczek bankowych). Tego rodzaju potrącenia nie stanowią potrąceń w ścisłym znaczeniu⁸⁹. Pracodawca, dokonując potrącenia z wynagrodzenia na rzecz osoby trzeciej, wykonuje w imieniu pracownika jego zobowiązania pieniężne. Stąd tego rodzaju potrącenia należy wyraźnie odróżnić od umownych potrąceń wierzytelności pracodawcy. Nie są to bowiem potrącenia w ścisłym znaczeniu. Pracodawca bowiem wykonuje zobowiązanie pieniężne pracownika w jego imieniu.

Wątpliwości może budzić, czy pracodawca ma obowiązek dokonać potrącenia na rzecz osoby trzeciej, a tym samym, czy może odmówić dokonania takiego potrącenia. Chociaż zagadnienie to budzi pewne wątpliwości, to większość przedstawicieli doktryny wskazuje, że możliwość dokonania potrącenia z wynagrodzenia stanowi prawo, nie obowiązek pracodawcy i zależy od jego uznania⁹⁰. Pracodawca nie jest jednak związany żądaniem pracownika i może odmówić dokonania takiego potrącenia⁹¹. Stanowisko to zostało również niejako potwierdzone przez ustawodawcę poprzez uregulowanie w przepisach szczególnych przypadków, gdy pracodawca ma obowiązek dokonania dobrowolnych potrąceń. Pierwszy przykład, gdy pracodawca obligatoryjnie dokonuje potrącenia na podstawie zgody pracownika, wynika z art. 331 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o związkach za-

wodowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 854). Zgodnie z ww. przepisem pracodawca, na pisemny wniosek zakładowej organizacji związkowej i za pisemną zgodą osoby wykonującej pracę zarobkową, jest obowiązany pobierać z wynagrodzenia tej osoby składkę związkową w zadeklarowanej przez nią wysokości. Ponadto pracodawca ma niezwłocznie przekazywać kwoty pobranych składek związkowych na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wskazany przez zakładową organizację związkową. Drugi przypadek, gdy pracodawca ma obowiązek dokonywania potrąceń na podstawie zgody pracownika, wynika z art. 6 pkt 6 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o kasach zapomogowo-pożyczkowych (Dz. U. poz. 1666). Pracodawca obligatoryjnie dokonuje na rzecz kasy zapomogowo-pożyczkowej potrąceń wpisowego, miesięcznych wkładów członkowskich i rat pożyczek na listach płac, listach wypłat i zasiłków, a w przypadku braku możliwości dokonania takiego potrącenia – informuje o tym zarząd.

Chociaż instytucja dobrowolnych potrąceń została oparta na zgodzie pracownika, ustawodawca z uwagi na szczególny charakter wynagrodzenia zsumowy o pracę, wprowadził ograniczenie dobrowolnych potrąceń. W art. 91 § 2 k.p. uregulowana została kwota wolna od potrąceń. W piśmiennictwie wskazuje się, że uregulowanie to ma na celu ochronę pracownika przed jego własnymi decyzjami⁹². W przypadku zbiegu potrąceń ustawowych z dobrowolnymi

88 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 91.

89 J. Skoczylski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. IX, red. Z. Salwa, Warszawa 2008, art. 91.

90 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 91.

91 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 91.

92 P. Prusinowski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*. Tom I. Art. 1-93, wyd. VI, red. K. W. Baran, Warszawa 2022, art. 91.

potrącenia dobrowolne dokonywane są w ostatniej kolejności⁹³. W przypadku dobrowolnych potrąceń na podstawie zgody pracownika wolna od potrąceń jest w przypadku należności na rzecz pracodawcy – kwota wynagrodzenia za pracę w wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalanego na podstawie ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, przysługującego pracownikom zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu pracy, po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wpłat dokonywanych do pracowniczego planu kapitałowego, jeżeli pracownik nie zrezygnował z ich dokonywania – przy potrącaniu sum egzekwowanych na mocy tytułów wykonawczych na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne, natomiast w przypadku innych należności – 80% minimalnego wynagrodzenia. Stąd, jeżeli po odliczeniach i potrąceniach przymusowych pozostała kwota przewyższająca te kwoty, to tylko w odniesieniu do tej nadwyżki pracownik może skutecznie wyrazić zgodę na potrącenie w danym miesiącu⁹⁴. Nawet w przypadku gdyby pracownik wyraził zgodę na dokonywanie potrąceń na wyższą kwotę, pracodawca ma obowiązek wypłaty pracownikowi minimalnego wynagrodzenia lub jego 80%.

PODSUMOWANIE

Podsumowując dotychczasowe rozważania, przy ocenie regulacji potrącenia z wynagrodzenia za pracę, należy zwrócić uwagę na podstawowe zasady prawa pracy i charakter prawa w całym porząd-

ku prawnym. Prawo pracy, niezależnie od ujęcia i teoretycznego zaszerzowania, stanowi niewątpliwie część prawa prywatnego. Natomiast prawo pracy od prawa cywilnego odróżnia brak równorzędności stron. Pracownik, co do zasady, jest słabszą stroną umowy o pracę. Stąd prawa pracownika podlegają szczególnej ochronie. Jak już zostało wskazane wyżej, podstawową zasadą prawa pracy jest zasada uprzywilejowania pracownika. Została ona wprost wyrażona przez ustawodawcę w art. 18 k.p., zgodnie z którym postanowienia umów o pracę oraz innych aktów, na podstawie których powstaje stosunek pracy, nie mogą być mniej korzystne dla pracownika niż przepisy prawa pracy. Ta zasada wykracza poza ramy brzmienia ww. przepisu. Wyznacza ona relacje w systemie prawa pracy. Zasady uprzywilejowania pracownika nie można sprowadzić do zależności, by „w razie wątpliwości rozstrzygać na korzyść pracownika”, ponieważ zasady o takiej treści nie da się wyprowadzić z przepisów prawa pracy⁹⁵. Mimo to zasady tej nie można pominąć przy dokonywaniu wykładni przepisów Kodeksu pracy.

Szeroko pojęta ochrona interesów pracownika wyraża się również w wyżej już wspomnianym art. 300 k.p., regulującym zasady stosowania Kodeksu cywilnego do stosunków z zakresu prawa pracy, zgodnie z którym jest to dozwolone w przypadku spełnienia dwóch przesłanek: nieuregulowanie sprawy przepisami prawa pracy oraz niesprzeczność przepisu Kodeksu cywilnego z zasadami prawa pracy. Przy tym, jak podkreśla się

w piśmiennictwie, zasady prawa pracy należy rozumieć nie tylko jako zasady o charakterze podstawowym, ale także reguły stanowiące uogólnione wnioski ze szczegółowych unormowań prawa pracy⁹⁶. Ochrona praw pracowniczych obejmuje również ochronę wynagrodzenia oraz związane z tym ograniczenia w potrąceniu z wynagrodzenia za pracę.

Pojęcie wynagrodzenia należy interpretować zgodnie z przepisami Kodeksu pracy oraz wypracowanym dorobkiem judykatury. Co do kwestii potrąceń z odszkodowania przysługującego pracownikowi w związku z rozwiązaniem umowy o pracę oraz odszkodowania za czas pozostawania bez pracy należnego pracownikowi przywróconemu do pracy, wydaje się, że należy uznać je za objęte ochroną. Przemawia za tym przede wszystkim charakter i cel tego odszkodowania. Gdyby pracodawca nie naruszył prawa, rozwiązując umowę o pracę, pracownik otrzymałby wynagrodzenie za wykonaną pracę. Potrącenia z wynagrodzenia za pracę są dopuszczalne tylko w granicach (określonych zarówno ułamkowo, jak też przez wyznaczenie kwoty wolnej od potrąceń) wyznaczonych przepisami Kodeksu pracy. W przypadku potrąceń przymusowych, pracodawca ma obowiązek ich dokonać zgodnie z kolejnością z Kodeksu, przy czym pierwszeństwo zostało przyznane należnościom alimentacyjnym stwierdzonym tytułem wykonawczym. W dalszej kolejności potrąceniu podlegają sumy egzekwowane na podstawie innych tytułów wykonawczych, zaliczki udzielone pracownikowi oraz kary pie-

93 B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, red. L. Florek, Warszawa 2017, art. 91.

94 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 91.

95 Wyrok SN z 24.09.2013 r., III PK 88/12, OSNP 2014, nr 6, poz. 82.

96 E. Maniewska [w:] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 300.

niężne. Kwoty wolne od potrąceń służą zabezpieczeniu praw pracownika, wynagrodzenie służy utrzymaniu pracownika, stąd w ten sposób zabezpieczone zostały minimum środków niezbędnych do utrzymania.

Potrącenia w tym trybie dokonywane są w przypadku sum stwierdzonych tytułem wykonawczym w toku postępowania egzekucyjnego. W przypadku świadczeń alimentacyjnych, ustawodawca wprowadził pozaegzekucyjny tryb dokonywania potrąceń (na podstawie tytułu wykonawczego, natomiast bez inicjowania postępowania egzekucyjnego). Choćby były pewne rozbieżności co do możliwości odmowy dokonania potrąceń w tym trybie, wydaje się, że w przypadku świadczeń alimentacyjnych, wobec wykładni

gramatycznej, celowościowej, systemowej i funkcjonalnej należy uznać, że na pracodawcy ciąży obowiązek dokonania potrąceń pozaegzekucyjnych.

Jak już zostało wskazane wyżej, rozbieżności budzą również skutki niezachowania pisemnej formy zgody na dokonanie potrącenia, w piśmiennictwie wątpliwości budzą skutki jej niezachowania. Wydaje się jednak, że mając na uwadze zasady prawa pracy, należy przychylić się do poglądu o nieważności zgody na potrącenie bez zachowanej formy pisemnej.

Kolejnym istotnym zagadnieniem w przypadku dobrowolnych potrąceń jest kwestia możliwości wycofania zgody przez pracownika. W tym przypad-

ku, ponownie mając na uwadze zasady prawa pracy, alimentarną funkcję wynagrodzenia oraz ochronę wynagrodzenia, słuszne wydaje się stanowisko, zgodnie z którym pracownik może w każdej chwili wycofać zgodę na dokonywanie dobrowolnych potrąceń. Dokonywanie potrąceń na rzecz osób trzecich jest prawem pracodawcy. Stąd pracodawca może odmówić dokonania potrącenia.

Wobec powyższego potrącenia z wynagrodzenia za pracę są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wskazanych w Kodeksie pracy oraz spełnieniu wskazanych tam przesłanek. Wydaje się, że do przepisów regulujących tę instytucję nie można stosować wykładni rozszerzającej ani pominąć głównych zasad prawa pracy.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: kwartalnik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 30 000 znaków ze spacjami (do 17 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

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

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

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., al. Jerozolimskie 123A, 02-018 Warszawa.

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe

RB BIULETYN