

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

## W numerze:

Mateusz Krawczyński

**Prewspółczynnik oraz prewspółczynnik metrażowy w VAT jako metody ustalenia klucza odliczenia podatku naliczonego przez Gminy**

Damian Kuszewski

**Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym**

Milena Hęglewicz

**Instytucja skargi pauliańskiej w oparciu o przepisy prawa upadłościowego. Problematyka dochodzenia roszczeń ze skargi pauliańskiej wobec osoby znajdującej się w upadłości. Bezskuteczność i zaskarżanie czynności upadłego**

Michał Pankiewicz

**Nadzór Wspólników w spółkach kapitałowych. Zagadnienia wybrane**

Nr 3 (44) lipiec-wrzesień 2023

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool\_studio - pl.freepik.com



**Russell Bedford**  
taking you further

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



**Russell Bedford**  
*taking you further*



## 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.

Russell Bedford Poland może wspomóc Państwa przedsiębiorstwo w temacie cen transferowych. Przemyślana strategia może dodatkowo wspomóc osiągnięcie celów biznesowych w całej grupie kapitałowej, co z kolei przyczynia się do bardziej efektywnego prowadzenia działalności gospodarczej.

### Naszą ofertę kierujemy w szczególności do:

- osób odpowiedzialnych za planowanie cen transferowych w grupach kapitałowych
- polskich oddziałów zależnych międzynarodowych grup kapitałowych
- zespołów cen transferowych
- dyrektorów finansowych
- klientów indywidualnych
- biur rachunkowych

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

**tel: 22 276 61 80**

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





## Drodzy Czytelnicy

W 44. NUMERZE NASZEGO RB BIULETYNU WPROWADZAMY ZMIANY. PO RAZ PIERWSZY WYDANY ON ZOSTAŁ WYŁĄCZNIE W WERSJI ELEKTRONICZNEJ W ZMIENIONEJ FORMULE – OD TEGO NUMERU KAŻDE WYDANIE SKŁADAĆ SIĘ BĘDZIE Z DWÓCH DZIAŁÓW: W PIERWSZEJ CZĘŚCI PRZEDSTAWIAMY PRZEGLĄD WYBRANYCH PRZEZ NAS AKTUALNOŚCI, NATOMIAST W DRUGIEJ CZĘŚCI ZAMIESZCZAMY ARTYKUŁY ZAWIERAJĄCE ANALIZY I OPRACOWANIA NASZYCH SPECJALISTÓW, W TYM PUBLIKACJĘ RECENZOWANĄ.

Z dniem 1 lipca 2023 roku stan zagrożenia epidemicznego przeszedł do historii. To temat, który polecamy uwadze w pierwszej kolejności. W okresie epidemii wprowadzono i utrzymano w mocy wiele szczególnych rozwiązań prawnych, w większości polegających na uproszczeniach. Te czasowe regulacje przestały obowiązywać w połowie roku 2023 – omawiamy więc skutki prawne i podatkowe tej zmiany, przypominając, na jakie zagadnienia należy zwrócić uwagę. Pozostając jeszcze w temacie pandemii, a dokładniej przeciwdziałania kryzysowi z nią związanemu – kwestię trudności w rozliczaniu subwencji z Tarczy Finansowej PFR 2.0. znajdą Państwo w komentarzu Michała Pankiewicza.

Zwracamy także uwagę na ustawę deregulacyjną, która wprowadziła kilkadziesiąt zmian prawnych – część z nich przybliży Milena Hęglewicz. Na koniec przeglądu aktualności przechodzimy do bieżących zagadnień prawa gospodarczego i podatkowego – orzeczenie Try-

bunału Konstytucyjnego na temat przepisów o subsydiarnej odpowiedzialności członków sp. z o.o. komentuje Leszek Dutkiewicz, a Michał Zdanowski omawia interpretację ogólną Ministra Finansów dotyczącą obowiązków informacyjnych spółek nieruchomościowych i podatników posiadających udziały w tych spółkach.

W sekcji analiz i opracowań czekają na Państwa cztery artykuły. Dwa z nich poruszają problemy z zakresu prawa podatkowego: Mateusz Krawczyński w opracowaniu dotyczącym zagadnienia współczynnika i przewspółczynnika metrażowego VAT analizuje zasady odliczania VAT naliczonego przez gminy, które prowadzą działalność opodatkowaną i zwolnioną. W kolejnym artykule Damian Kuszewski rozważa istotę klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tzw. klauzulę GAAR) w kontekście działań, które mogą być rozpoznawane jako szeroko rozumiana optymalizacja podatkowa.

Następnie poruszamy zagadnienia z zakresu prawa cywilnego i upadłościowego – Milena Hęglewicz analizuje zasady dochodzenia roszczeń ze skargi paulińskiej względem osoby w upadłości. W opracowaniu zamykającym ten numer Michał Pankiewicz omawia wybrane elementy składające się na nadzór wspólników w spółkach kapitałowych.

*Jako że wydanie 44. Biuletynu przypada na miesiące letnie, życzymy Państwu udanej przerwy urlopowej, wypoczynku i dobrej pogody.*

*Dr Andrzej Dmowski*

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

## SPIS TREŚCI

PRZEGLĄD AKTUALNOŚCI

<b>Skutki odwołania stanu zagrożenia epidemicznego .....</b>	<b>3</b>
Michał Pankiewicz	
<b>Nieprawidłowości przy rozliczeniu subwencji z tarczy 2.0. PFR – sprawa administracyjna czy cywilna .....</b>	<b>6</b>
Milena Hęglewicz	
<b>Ustawa deregulacyjna wprowadzająca zmiany kilkunastu aktów prawnych już obowiązuje. Oto najważniejsze zmiany .....</b>	<b>8</b>
Leszek Dutkiewicz	
<b>Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności art. 299 Kodeksu spółek handlowych .....</b>	<b>9</b>
Michał Zdanowski	
<b>Interpretacja ogólna dotycząca obowiązków informacyjnych spółek nieruchomościowych .....</b>	<b>11</b>

ANALIZY I OPRACOWANIA

Mateusz Krawczyński	
<b>Prewspółczynnik oraz prewspółczynnik metrażowy w VAT jako metody ustalenia klucza odliczenia podatku naliczonego przez Gminy .....</b>	<b>14</b>
Damian Kuszewski	
<b>Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym .....</b>	<b>27</b>
<b>PUBLIKACJA RECENZOWANA</b>	
Milena Hęglewicz	
<b>Instytucja skargi pauliańskiej w oparciu o przepisy prawa upadłościowego. Problematyka dochodzenia roszczeń ze skargi pauliańskiej wobec osoby znajdującej się w upadłości. Bezskuteczność i zaskarżanie czynności upadłego .....</b>	<b>39</b>
Michał Pankiewicz	
<b>Nadzór Wspólników w spółkach kapitałowych. Zagadnienia wybrane .....</b>	<b>46</b>

## SKUTKI ODWOŁANIA STANU ZAGROŻENIA EPIDEMICZNEGO

W związku z rozprzestrzenianiem się w kraju i na świecie wirusa SARS-CoV-2, obowiązujący na terytorium Polski stan epidemii od dnia 16 maja 2022 roku został zastąpiony stanem zagrożenia epidemicznego. Od ponad roku termin jego obowiązywania zostaje stopniowo wydłużany, a na chwilę obecną ostatnie przedłużenie obowiązywało do końca czerwca 2023 roku. Z dniem 1 lipca 2023 roku stan zagrożenia epidemicznego przeszedł do historii.

Decyzję o odwołaniu stanu zagrożenia epidemicznego podjęto z uwzględnieniem wniosku Głównego Inspektora Sanitarnego, w którym powołano się na spadek liczby diagnozowanych zakażeń wirusa SARS-CoV-2 oraz malejącą liczbę zgonów i hospitalizacji z nimi związanych.

W okresie epidemii wprowadzono i utrzymano w mocy wiele norm prawnych odnoszących się m.in. do obowiązków podatkowych. Wejście w życie rozporządzenia, spowoduje ustanie obowiązywania większości specjalnych regulacji ustanowionych m.in. w przepisach ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 (tzw. „Ustawa Covid”). Zgodnie z powyższym już niedługo możemy oczekiwać powrotu większości przepisów obowiązujących w stanie prawnym przed pojawieniem się wirusa.

Poniżej omawiamy najważniejsze skutki podatkowe oraz prawne, z którymi wiąże się odwołanie stanu zagrożenia epidemicznego.

### PODATKOWE SKUTKI ODWOŁANIA STANU ZAGROŻENIA EPIDEMICZNEGO

#### Obowiązki w zakresie MDR

##### Podstawa prawna: art. 37y Ustawy Covid

W czasie trwania stanu zagrożenia epidemicznego bieg terminów raportowania krajowych schematów podatkowych (MDR) podlegał zawieszeniu. Osoby pełniące funkcję promotora, korzystającego

i wspomagającego, nie były wobec tego zobowiązane do przekazywania informacji i zawiadomień w zakresie krajowych schematów podatków wynikających z zapisów Ordynacji podatkowej.

Funkcjonujące na podstawie tzw. „przepisów covidowych” zawieszenie terminów raportowania krajowych schematów podatkowych przestanie obowiązywać 30 dnia, po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego ogłoszonego w związku z COVID-19.

Wobec powyższego od 1 sierpnia 2023 roku znów zaczną obowiązywać ogólne zasady dotyczące terminów raportów krajowych schematów podatkowych.

#### Interpretacje indywidualne

##### Podstawa prawna: art. 31g Ustawy Covid

Zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ma obowiązek wydawania interpretacji indywidualnych w możliwie najkrótszym czasie, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od daty złożenia wniosku.

W obowiązującym stanie zagrożenia epidemicznego czas oczekiwania na rozpatrzenie wniosku przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej został wydłużony do 6 miesięcy. Jednakże po odwołaniu stanu zagrożenia epidemicznego powraca podstawowy trzymiesięczny termin oczekiwania na wydanie interpretacji.

#### Certyfikaty rezydencji

##### Podstawa prawna: art. 31ya Ustawy Covid

Pandemia COVID-19 i wprowadzony wobec niej stan zagrożenia epidemicznego wpłynął również na przepisy dotyczące stosowania certyfikatów rezydencji przy pobieraniu podatku u źródła. Zgodnie z „przepisami covidowymi” jeśli okres ważności certyfikatu wygasa w trakcie trwania stanu zagrożenia epidemicznego, zostaje on przedłużony na cały okres trwania niniejszego stanu oraz przez dodatkowy okres dwóch miesięcy po jego odwołaniu.

Wynika z tego, że gdy stan zagrożenia epidemicznego przestaje obowiązywać, od 1 września 2023 r. konieczne będzie uzyskanie nowych, aktualnych certyfikatów rezydencji, które będą obowiązywały zgodnie ze standardowymi przepisami.

#### Ceny transferowe

##### Podstawa prawna: art. 31z1 Ustawy Covid

Po odwołaniu stanu zagrożenia epidemicznego powracają niektóre wymogi formalne przy dokonywaniu korekty cen transferowych, obowiązujące przed pojawieniem się wirusa SARS-CoV-2. Podatnik chcący dokonać korekty cen transferowych będzie musiał uzyskać od powiązanego podmiotu oświadczenie lub dowód księgowy potwierdzający, że podmiot ten dokonał takiej samej korekty.

Będzie istniał jednak wyjątek od tej zasady w przypadku, gdy podatnik będzie chciał dokonać korekty za rok podatkowy, w którym obowiązywał stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii. W takiej sytuacji brak będzie wymogu uzyskiwania oświadczenia lub dowodu księgowego, a zatem odbędzie się to zgodnie z zasadami obowiązującymi w okresie pandemii COVID-19.

### **Przelew na rachunek spoza białej listy**

#### **Podstawa prawna: art. 15zzn Ustawy Covid**

W okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego termin na złożenie zawiadomienia o zapłacie należności na rachunek niefigurujący w wykazie podatników VAT (tzw. biała lista) został przedłużony do 14 dni od dnia zlecenia przelewu.

Po odwołaniu tego stanu ponownie obowiązuje termin 7 dni.

### **Kary umowne jako koszty uzyskania przychodów**

#### **Podstawa prawna: art. 38t Ustawy o CIT/ art. 52zb Ustawy o PIT**

Podatnicy, którzy zapłacą kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów mogą zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów, jeśli wady te bądź zwłoka powstały w związku ze stanem zagrożenia epidemicznego lub stanem epidemii COVID-19.

Po 1 lipca 2023 r. sytuacja jest podobna – ważne jest, aby wady towarów/usług bądź zwłoka w ich usunięciu powstały w związku ze stanem zagrożenia epidemicznego lub stanem epidemii. Bez znaczenia jest, kiedy podatnicy faktycznie ponoszą czy potrącają takie koszty –

w trakcie trwania wymienionych stanów czy po ich odwołaniu.

### **Ulgi w PIT dla zatrudnionych**

#### **Podstawa prawna: art. 52l pkt 3 i 4 Ustawy o PIT**

Do końca 2023 r. będą jeszcze obowiązywać covidowe limity zwolnień od PIT dla niektórych świadczeń pracowniczych:

- wartości otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej rzeczowych świadczeń oraz świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub z funduszy związków zawodowych (art. 21 ust. 1 pkt 67 updof) – w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2000 zł (zamiast 1000 zł),
- dopłat do wypoczynku oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu – dzieci i młodzieży do 18 lat z innych źródeł niż fundusz socjalny, zakładowy fundusz świadczeń socjalnych czy określone rozporządzeniem (art. 21 ust. 1 pkt 78 lit. b updof) – w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3000 zł (zamiast 2000 zł).

### **Opłata prolongacyjna**

#### **Podstawa prawna: art. 15za Ustawy Covid**

W decyzjach w sprawie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty oraz w decyzjach w sprawie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, ustalana jest opłata prolongacyjna od kwoty podatku lub zaległości podatkowej.

Zgodnie z przepisami ustaw covidowych opłata prolongacyjna nie była ustalana, o ile wniosek został złożony w okresie obowiązywania stanu epidemii/zagrożenia epidemicznego albo w okresie 30 dni po jego odwołaniu (a zatem w terminie do 30 lipca 2023 r.). Tym samym, w przypadku wniosków złożonych począwszy od 1 sierpnia 2023 r., ulga już nie ma zastosowania.

### **Fikcja doręczeń**

#### **Podstawa prawna: art. 98 Ustawy Sars**

Nieodebranych pism podlegających doręczeniu za potwierdzeniem odbioru, których termin odbioru określony w zawiadomieniu o pozostawieniu pisma wraz z informacją o możliwości jego odbioru przypadających w okresie stanu zagrożenia epidemicznego, nie można było uznać za doręczone w czasie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego oraz przed upływem 14 dni od dnia zniesienia tego stanu.

Koniec tego stanu powoduje przywrócenie funkcjonującego wcześniej domniemania doręczenia dwukrotnie awizowanej przesyłki – fikcja doręczania pism wysłanych tradycyjną pocztą po ich dwukrotnej awizacji.

### **POZOSTAŁE SKUTKI ODWOŁANIA STANU ZAGROŻENIA EPIDEMICZNEGO**

#### **Zaległe urlopy bez zgody pracownika**

#### **Podstawa prawna: art. 15gc Ustawy Covid.**

W okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego (lub stanu epidemii) ustawa covidowa daje pracodawcy możliwość udzielenia pracownikowi, w terminie przez siebie wskazanym, bez uzyskania zgody pracownika i z pominięciem planu urlopów, zaległego urlopu wypoczynkowego w wymiarze do 30 dni urlopu.



Z momentem odwołania stanu zagrożenia epidemicznego tj. 1 lipca 2023 r. przepis ten straci moc, a tym samym nastąpi powrót do standardowej reguły udzielania urlopów z uwzględnieniem planów urlopowych pracowników.

### Wracają szkolenia BHP

#### Podstawa prawna: art. 12e ust. 2 Ustawy Covid

Z momentem odwołania stanu zagrożenia epidemicznego rozpocznie się bieg terminu 60 dni na przeprowadzenie zaległych szkoleń okresowych BHP. Ustawa covidowa wydłużyła bowiem termin przeprowadzenia szkolenia okresowego BHP do 60. dnia od dnia odwołania stanu zagrożenia epidemicznego, w przypadku gdy termin przeprowadzenia takiego szkolenia przypada w:

- okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii lub
- okresie 30 dni od dnia odwołania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii.

Uwaga: Termin przeprowadzenia szkolenia okresowego najprawdopodobniej zostanie przedłużony z 60 do 180 dni na mocy Ustawy o świadczeniu wspierającym, która aktualnie została skierowana do podpisu Prezydenta.

### Badania lekarskie

#### Podstawa prawna: art. 12a oraz 31m Ustawy Covid

#### Badania okresowe

Stan zagrożenia epidemicznego zawiesił obowiązek lekarskich badań okresowych. Zgodnie z Ustawą covidową po odwołaniu stanu zagrożenia epidemicznego zaległe badania okresowe będą musiały być wykonane w terminie 180 dni od dnia odwołania danego stanu. Warto zauważyć,

że kumulacja zaległych badań może spowodować utrudniony dostęp do lekarza medycyny pracy, gdy w krótkim okresie wyjątkowo dużo osób będzie musiało je wykonać. Dlatego warto rozważyć kierowanie pracowników na badania już teraz.

### Badania wstępne

Wraz z odwołaniem stanu zagrożenia epidemicznego powróci również obowiązek wykonywania badań wstępnych w przypadku pracowników zatrudnianych na stanowiska administracyjno-biurowe, którzy obecnie, w przypadku posiadania aktualnego orzeczenia lekarskiego o braku przeciwwskazań do pracy w danych warunkach, takich badań nie muszą wykonywać.

Uwaga: w zakresie badań wstępnych nie przewidziano 180-dniowego terminu, w związku z czym obowiązek ten powraca z momentem odwołania stanu zagrożenia epidemicznego.

### Zakaz konkurencji

#### Podstawa prawna: art. 15gf Ustawy Covid.

Obecnie na podstawie Ustawy covidowej pracodawcy mają możliwość wypowiedzieć umowę o zakazie konkurencji z zachowaniem terminu 7 dni, nawet jeżeli sama umowa nie przewiduje możliwości jej wypowiedzenia.

Od 1 lipca 2023 r. przepis prawa dający tą możliwość przestanie obowiązywać, a zatem powróci zasada, że wypowiedzenie umowy o zakazie konkurencji jest dopuszczalne, jeżeli strony wyraźnie określiły w umowie taką możliwość.

### Odprawy i odszkodowania

#### Podstawa prawna: art. 15gd Ustawy Covid

W okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii,

ogłoszonego z powodu COVID-19, w przypadku wystąpienia u pracodawcy spadku obrotów gospodarczych lub istotnego wzrostu obciążenia funduszu wynagrodzeń wysokość:

- odprawy,
  - odszkodowania lub
  - innego świadczenia pieniężnego,
- wypłacanego przez tego pracodawcę pracownikowi w związku z rozwiązaniem umowy o pracę, jeżeli przepisy przewidują obowiązek wypłacenia świadczenia, nie może przekroczyć dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę ustalonego na podstawie przepisów o minimalnym wynagrodzeniu za pracę.

Od 1 lipca br. następuje powrót do przepisów dotychczasowych. Limitem wskazanej odprawy w związku ze zwolnieniem z tzw. przyczyn ekonomicznych ponownie będzie 15-krotność minimalnego wynagrodzenia za pracę.

### Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych

#### Podstawa prawna: art. 15ge Ustawy Covid.

Obecnie pracodawcy, u których wystąpił spadek obrotów gospodarczych lub wzrost obciążeń funduszu wynagrodzeń w rozumieniu specustawy covidowej, mogą zawiesić obowiązki:

- tworzenia lub funkcjonowania zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,
- dokonywania odpisu podstawowego,
- wypłaty świadczeń urlopowych.

Od 1 lipca br. wraca przedmiotowy obowiązek, tj. konieczność tworzenia ZFŚS po spełnieniu ustawowych wymogów.

Michał Pankiewicz

### NIEPRAWIDŁOWOŚCI PRZY ROZLICZENIU SUBWENCJI Z TARCZY 2.0. PFR – SPRAWA ADMINISTRACYJNA CZY CYWILNA

Prawdopodobnie polskim przedsiębiorcom nie trzeba przedstawiać tego, jaki był cel programu rządowego związany z „Tarczą 2.0”, który był realizowany przez Polski Fundusz Rozwoju S.A. Wspomnieć jedynie należy, iż w ramach wszystkich tarcz PFR S.A. rząd wypłacił ok. 73,2 mld złotych około 353 tysiącom przedsiębiorców<sup>1</sup>.



Niektórzy z beneficjentów zmagali się z kwestią odmowy przyznania środków z programu rządowego „Tarcza 2.0” bądź z kwestią jej rozliczenia przez PFR S.A. i koniecznością zwrotu części środków. W ramach swoich decyzji wspomniani podmiot przyznawał środki finansowe bądź odmawiał ich przyznania, zaś w ramach rozliczenia subwencji wydawał niekiedy decyzję, w której nakazywał zwrócić część środków finansowych.

#### Zadania wykonywane przez PFR S.A.

Przedsiębiorcy niezadowoleni z decyzji PFR S.A. zaczęli zastanawiać się nad tym, w jaki sposób je zaskarżać. Tu warto zauważyć, że posługiwanie się terminem „decyzja” wydaje się być zbyt daleko idącym posunięciem ze strony ustawodawcy. Wszak decyzja PFR nie odpowiada normom prawa administracyjnego, zazwyczaj jest to dokument z lakonicznym wyjaśnieniem podstawy rozliczenia subwencji programu rządowego, co więcej w doktrynie, orzecznictwie trwa spór o to, czy PFR S.A. działa w ramach władztwa administracyjnego.

Jednakże zastanawiając nad tym, czy mamy do czynienia ze sprawą administracyjną, czy cywilną warto przybliżyć, jakie m.in. zadania wykonuje PFR S.A.

Do tych należy m.in:

1. wykonywanie zadań powierzonych przez organy administracji rządowej, inne jednostki wykonujące zadania publiczne lub jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności w związku z sytuacjami kryzysowymi, w tym rozprzestrzenianiem się choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2 (ust. 1);
2. wykonywanie zadań związanych z pracowniczymi planami kapitałowymi, o których mowa w ustawie z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1342) (ust. 5);
3. podejmowanie działań służących zapobieganiu lub łagodzeniu skutków sytuacji kryzysowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz. U. z 2022 r., poz. 261 i 583), w tym skutków rozprzestrzeniania się COVID-19, w szczególności poprzez: udzielanie wsparcia finansowego przedsiębiorcom i innym podmiotom dotkniętym tymi sytuacjami, w tym bezzwrotnego lub w formie gwarancji czy poręczeń.

Zgodnie z art. 60 u.p.p.k. (ustawa o pracowniczych planach kapitałowych Dz.U.2020.1342 tj. z dnia 2020.08.05) nadał PFR określone kompetencje admini-

stracyjne o charakterze władztwa administracyjnego. Przepis stanowi:

„art. 60 [Oświadczenie o spełnianiu warunków]

1. Towarzystwo funduszy inwestycyjnych, PTE, pracownice towarzystwo emerytalne lub zakład ubezpieczeń składa PFR oraz organowi nadzoru, pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń, o spełnianiu warunków, o których mowa w art. 59 ust. 1. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli następującej treści: Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

(...)

3. Jeżeli oświadczenia oraz dokumenty, o których mowa w ust. 2, nie zawierają braków, PFR, w terminie 30 dni od dnia ich otrzymania, umieszcza towarzystwo funduszy inwestycyjnych, PTE, pracownice towarzystwo emerytalne lub zakład ubezpieczeń w ewidencji PPK.

(...)

4. Jeżeli PFR stwierdzi, że oświadczenie



lub dokumenty, o których mowa w ust. 2, zawierają braki, wzywa towarzystwo funduszy inwestycyjnych, PTE, pracownicze towarzystwo emerytalne lub zakład ubezpieczeń do ich uzupełnienia w terminie 14 dni.

(...)

5. Po bezskutecznym upływie terminu, o którym mowa w ust. 4, PFR pisemnie informuje o braku możliwości umieszczenia towarzystwa funduszy inwestycyjnych, PTE, pracowniczego towarzystwa emerytalnego lub zakładu ubezpieczeń w ewidencji PPK.

(...)

6. Od informacji, której mowa w ust. 5, przysługuje odwołanie do organu nadzoru.

7. Do odwołania, o którym mowa w ust. 6, stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 i 695)”.

Kolejne zadania PFR wynikają z ustawy z u.z.k. (ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym Dz.U. z 2020 r. poz. 1856). Na gruncie ww. ustawy PFR S.A. może wykonywać zadania związane z działaniem z sytuacji kryzysowej określonej w art. 3 pkt 1, stanowiącym o:

„1) sytuacji kryzysowej – należy przez to rozumieć sytuację wpływającą negatywnie na poziom bezpieczeństwa ludzi, mienia w znacznych rozmiarach lub środowiska, wywołującą znaczne ograniczenia w działaniu właściwych organów administracji publicznej ze względu na nieadekwatność posiadanych sił i środków”.

Ustawodawca w art. 2 u.z.k. wskazał, że zarządzanie kryzysowe to działalność or-

ganów administracji publicznej. Skarżąca przytacza treść art.:

„art. 2 [Pojęcie zarządzania kryzysowego] Zarządzanie kryzysowe to działalność organów administracji publicznej będąca elementem kierowania bezpieczeństwem narodowym, która polega na zapobieganiu sytuacjom kryzysowym, przygotowaniu do przejmowania nad nimi kontroli w drodze zaplanowanych działań, reagowaniu w przypadku wystąpienia sytuacji kryzysowych, usuwaniu ich skutków oraz odtwarzaniu zasobów i infrastruktury krytycznej”.

Szczególną uwagę należy zwrócić na nowelizację omawianej ustawy 12 marca 2022 r. polegającej na zmianie treści ustawy poprzez dodanie art. 7a-c z dnia 12.03.2022 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 583). Opisane zmiany weszły w życie 12 marca 2022 r. z mocą od 24 lutego 2022 r. Znowelizowane przepisy rozszerzają katalog podmiotów zobligowanych do podejmowania określonych zadań w związku z zaistnieniem sytuacji kryzysowej. Wcześniejsze brzmienie ustawy nie umożliwiałoby zlecenia spółkom wykonywania części zadań kryzysowych, ale wymagało działania organów administracji publicznej.

Przytoczono jedynie część zadań należących do PFR S.A. W ramach subwencji rządowej realizowanej przez ww. podmiot istotne znaczenie ma art. 21 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o systemie instytucji rozwoju. W tymże akcie prawnym określono, iż środki wynikające z subwencji mogą zostać przyznane po złożeniu przez przedsiębiorcę oświadczeń. W przypadku, gdyby oświadczenia okazały się nieprawdziwe, przedsiębiorca naraziłby się na odpowiedzialność karną.

NSA: spór na tle rozliczeń subwencji z tarczy 2.0. podlega sądowi admini-

stracyjnemu

Kwestią podlegającą dyskusji jest to, czy PFR S.A. w ramach realizacji opisywanego programu rządowego posiada element władztwa administracyjnego i w jakim charakterze działa – czy występuje jako spółka prawa handlowego, czy też może jako organ? Początkowe orzeczenia sądów administracyjnych wskazywały, że sprawę należy traktować jako cywilną, ponieważ strony zawarły umowę cywilnoprawną. Nie była to jednak analiza wszechstronna całości problemu.

W niedawnym rozstrzygnięciu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż: „Skoro Fundusz traktować należy jako organ administracji publicznej (w ujęciu funkcjonalnym) realizujący zadania publiczne, to należy rozważyć charakter podejmowanych przezeń działań. Działania Funduszu nie można przypisać waloru stosowania prawa, więczonego decyzją administracyjną. Polega ono natomiast na wykonywaniu prawa, bez dokonywania konkretyzacji normy prawa materialnego. Podjęta na podstawie bezpośrednio działającej normy prawnej czynność odmowy udzielenia wsparcia i w konsekwencji zawarcia umowy stanowi zatem prawną formę działania administracji, poddaną kontroli sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 PPSA. Z tych przyczyn spór na tym tle podlega rozpoznaniu przez sąd administracyjny, bo właściwość rzeczowa tego sądu wynika ze wspomnianych przepisów ustawy, do których odsyła ustrojodawca w art. 184 Konstytucji”[2].

Czas i kolejne orzeczenia sądów administracyjnych pokażą, czy mamy do czynienia z przełomowym orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyznaczy nowy kierunek orzecznictwa, czy jednak przeważą stanowisko zajmowane dotychczas przez sądy administracyjne.

1 <https://pfrsa.pl/aktualnosci/pfr-podsumowal-program-tarcz-finansowych-pfr.html> [dostęp 19.06.2023].

2 Postanowienie NSA z 23 listopada 2022 r., sygnatura I GSK 1673/22.

Milena Hęglewicz

### USTAWA DEREGULACYJNA WPROWADZAJĄCA ZMIANY KILKUNASTU AKTÓW PRAWNYCH JUŻ OBOWIĄZUJE. OTO NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY

Ustawa z 26 stycznia 2023 r. o zmianie ustaw w celu likwidowania zbędnych barier administracyjnych i prawnych (Dz. U. poz. 803) wprowadza kilkadziesiąt zmian prawnych, w tym m.in. wprowadza nowe zasady opodatkowania darowizn od wielu osób, a także podnosi próg przychodowy dla tzw. działalności nieewidencjonowanej.



#### Wyższe kwoty wolne od podatku w darowiznach i spadkach

Ustawa podnosi kwoty wolne od podatku od spadków i darowizn dla poszczególnych grup podatkowych odpowiednio o 12-krotność, 9-krotność i 6-krotność minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w 2022 r. Ustawodawca różnicuje kwotę wolną od podatku w każdej grupie podatkowej w zależności od tego, czy nabycie własności rzeczy i praw majątkowych podlegających opodatkowaniu nastąpiło od jednej czy wielu osób. Ustawa przewiduje rozliczanie kwoty wolnej od podatku w cyklu pięcioletnim. Okresy pięcioletnie będą liczone od 1 lipca 2023 r. W konsekwencji zwolnione będzie z podatku od spadków i darowizn nabycie własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej w okresie 5 lat kwotę:

- 36.120,00 zł od jednej osoby lub 108.360,00 zł od wielu osób – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej;
- 27.090,00 zł od jednej osoby lub 81.270,00 zł od wielu osób – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do II grupy podatkowej;
- 18.060,00 zł od jednej osoby lub 54.180,00 zł od wielu osób – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do III grupy podatkowej.

#### Działalność nieewidencjonowana w szerszym zakresie

W ustawie Prawo przedsiębiorców podniesiono kwotę przychodów, do której możliwe jest prowadzenie tzw. działalności nieewidencjonowanej. Został podniesiony próg dochodowy do wysokości 75 proc. minimalnego wynagrodzenia za pracę. Obecnie ustawa stanowi o połowie tego wynagrodzenia, którego nieprzekroczenie przy spełnieniu warunku niewykonywania działalności gospodarczej w okresie ostatnich 60 miesięcy oznacza brak konieczności składania wniosku o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

#### Wyjątek od zasady dwuinstancyjności postępowania

W zakresie kodeksu postępowania administracyjnego ustawa przewiduje nadanie waloru ostateczności decyzji wydanej w pierwszej instancji, od której uzasadnienia organ odstąpił z powodu uwzględnienia w całości żądania strony. Tym samym strona, która otrzyma zgodną ze swoim żądaniem decyzję, nie będzie musiała oczekiwać na upływ terminu do wniesienia odwołania, by decyzja stała się ostateczną, ani podejmować dodatkowych czynności polegających na skutecznym złożeniu oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania. Ustawa przewiduje więc wyjątek od zasady dwuinstancyjności postępo-

wania administracyjnego, pozostawiając jednocześnie możliwość wzruszenia decyzji w drodze sądowoadministracyjnej. Ustawa wprowadza również możliwość zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania od decyzji jeszcze przed rozpoczęciem biegu terminu do jego wniesienia.

#### Ustawa o broni i amunicji

Ustawa wprowadza zmiany w ustawie o broni i amunicji poprzez określenie kręgu podmiotów, które będą mogły uzyskać pozwolenie na broń do celów ochrony osobistej, osób i mienia ze względu na „chęć wzmocnienia potencjału obronnego Rzeczypospolitej Polskiej zadeklarowaną przez taką osobę”. Uprawnienie to dotyczyć będzie funkcjonariusza Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Służby Ochrony Państwa, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Służby Celno-Skarbowej, Służby Więziennej, funkcjonariusza innej państwowej formacji uzbrojonej oraz żołnierza zawodowego Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli posiada przydzieloną mu broń służbową, a także osobę pełniącą terytorialną służbę wojskową co najmniej dwa lata. Ustawa przewiduje również zwolnienie osób posiadających pozwolenie na broń wydane w celu łowieckim z obowiązku przedstawiania co 5 lat organowi Policji orzeczenia lekarskiego i psychologicznego.

Leszek Dutkiewicz

**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY  
ORZEKŁ  
O NIEKONSTYTUCYJNOŚCI  
ART. 299 KODEKSU SPÓŁEK  
HANDLOWYCH**

12 kwietnia Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok, w którym stwierdził częściową niekonstytucyjność przepisów o subsydiarnej odpowiedzialności członków sp. z o.o. Wyrok rozstrzyga wątpliwości co do osobistej odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania spółki stwierdzone orzeczeniem, które zapadło w postępowaniu wszczętym po utracie przez niego statusu członka zarządu. Może to oznaczać szerszą ochronę dla byłych członków zarządu realizowaną na podstawie art. 299 k.s.h.

Wspomniany wyrok został wydany w odpowiedzi na pytanie prawne zadane przez Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy:

„czy art. 365 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego w zakresie, w jakim przewiduje związanie sądu orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce z ograniczoną odpowiedzialnością bezskuteczną egzekucję, w procesie wytoczonym na podstawie art. 299 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych przeciwko pozwanemu, który utracił status człon-

ka zarządu spółki przed datą wszczęcia postępowania, w którym orzeczenie przeciwko spółce zapadło, jest zgodny z art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji”,

„czy art. 299 § 1 i 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości, aby pozwany był członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością poprzez wykazanie, że wierzytelność, stwierdzona orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto

przeciwko spółce bezskuteczną egzekucję, nie istnieje, w sytuacji, w której orzeczenie zapadło w postępowaniu wszczętym po dacie utraty przez pozwanego statusu członka zarządu spółki, jest zgodny z art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji”?

Trybunał zwrócił uwagę na konieczność skutecznego zapewnienia konstytucyjnego prawa do sądu, a jednocześnie podkreślił szczególne znaczenie dyrektywy zapewniającej stronom prawo do wysłuchania oraz umożliwiającej podjęcie skutecznej obrony w celu zapewnienia



nia ochrony swoich słuszných interesów w trwającym postępowaniu sądowym. Zgodnie z tym wymogiem każda strona powinna móc przedstawić swoją rację, relewantne fakty oraz dowody.

Trybunał zwrócił uwagę na konieczność skutecznego zapewnienia konstytucyjnego prawa do sądu, a jednocześnie podkreślił szczególne znaczenie dyrektywy zapewniającej stronom prawo do wysłuchania oraz umożliwiającej podjęcie skutecznej obrony w celu zapewnienia ochrony swoich słuszných interesów w trwającym postępowaniu sądowym

W sytuacji rozpatrywanej przez sąd, który zwrócił się z pytaniem prawnym do Trybunału, egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna i aktualna stała się kwestia odpowiedzialności za zobowiązania spółki byłego prezesa. Były prezes nie mógł być stroną tego postępowania, a nawet wysoce prawdopodobne było, że w ogóle nie posiadał wiedzy o toczącym się postępowaniu. Ponadto powstało ryzyko, że sprawa przeciwko spółce dotyczy nieistniejącej wierzytelności, jednak z uwagi na brak reakcji ze strony spółki wierzytelność stała się wymagalna (prawomocny nakaz). W takiej sytuacji nawet, gdyby były prezes posiadał wiedzę i dowody na fakt, że wierzytelność faktycznie nie istniała, to nie ma możliwości skutecznego uwolnienia się od odpowiedzialności. Konstrukcja art. 299 k.s.h. i zawarte w nim przesłanki egzoneracyjne nie pozwalają bowiem na podniesienie zarzutu nieistnienia wierzytelności.

Trybunał orzekł, iż:

- art. 365 § 1 Kodeksu postępowania cywilnego w zakresie, w jakim przewiduje związanie sądu orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce z ogra-

*W sytuacji  
rozpatrywanej  
przez sąd, który  
zwrócił się z  
pytaniem prawnym  
do Trybunału,  
egzekucja z majątku  
spółki okazała  
się bezskuteczna  
i aktualna stała  
się kwesta  
odpowiedzialności  
za zobowiązania  
spółki byłego  
prezesa. Były prezes  
nie mógł być stroną  
tego postępowania,  
a nawet wysoce  
prawdopodobne  
było, że w ogóle  
nie posiadał wiedzy  
o toczącym się  
postępowaniu.*

niczoną odpowiedzialnością bezskuteczną egzekucję, w procesie wytoczonym na podstawie art. 299 § Kodeksu spółek handlowych przeciwko pozwanemu, który utracił status członka zarządu spółki przed datą wszczęcia postępowania, w którym orzeczenie przeciwko spółce zapadło, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- art. 299 § 1 i 2 Kodeksu spółek handlowych w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości, aby pozwany byłby członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością uwolnił się od odpowiedzialności poprzez wykazanie, że wierzytelność, stwierdzona orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce bezskuteczną egzekucję, nie istnieje, w sytuacji, w której orzeczenie zapadło w postępowaniu wszczętym po dacie utraty przez pozwanego statusu członka zarządu spółki, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego jest zdecydowanie pozytywnym rozstrzygnięciem dla członków zarządu. W ten sposób uzyskali ochronę w przypadku prób pociągnięcia do odpowiedzialności za zobowiązania, które potwierdzono dopiero w sporze sądowym wszczętym po ich odejściu ze stanowiska. Należy jednak zaznaczyć, że jest to orzeczenie o zakresie dość wąskim. Na pytanie, czy były członek zarządu, który swój status utracił w trakcie trwania postępowania sądowego dotyczącego wierzytelności – bądź który członkiem organu został po uprawomocnieniu się orzeczenia w sporze – również może uwolnić się od odpowiedzialności na podstawie powyższego wyroku, odpowiedzieć będzie musiała doktryna oraz praktyka.

Michał Zdanowski

## INTERPRETACJA OGÓLNA DOTYCZĄCA OBOWIĄZKÓW INFORMACYJNYCH SPÓŁEK NIERUCHOMOŚCIOWYCH



28 lutego 2023 r., w związku z wątpliwościami dotyczącymi przepisów ustaw o podatkach dochodowych, została wydana interpretacja ogólna Ministra Finansów dotycząca obowiązków informacyjnych spółek nieruchomościowych i podatników posiadających udziały w tych spółkach.

Definicję spółek nieruchomościowych zawiera art. 4a pkt 35 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> (analogicznie art. 5a pkt 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)<sup>2</sup>. Spółka nieruchomościowa jest podmiotem innym niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 PLN albo równowartość tej kwoty określonej według kursu średniego walut obcych, ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,

b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nie-

ruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 PLN albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.

Interpretacja ogólna dotyczy obowiązków informacyjnych spółek nieruchomościowych i podatników, którzy posiadają w danych spółkach udziały. O tym obowiązku z kolei traktuje art. 27 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i analogicznie art. 45 ust. 3f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tymi przepisami, spółki nieruchomościowe oraz podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej udziały (akcje) dają-

ce co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze są obowiązani przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego spółki nieruchomościowej, informację:

1. o podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, wraz z podaniem liczby posiadanych przez każdego z nich takich praw – w przypadku informacji przekazywanych przez spółki nieruchomościowe,
2. o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze – w przypadku informacji przekazywanych przez podatników będących współnikami spółek nieruchomościowych – według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku, gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień jej roku obrotowego.

W związku z powyższymi przepisami powstały wątpliwości dotyczące kręgu podmiotów obowiązanych do składania wyżej wspomnianych informacji Szefowi KAS. Jak zauważono w interpretacji ogólnej, wątpliwości dotyczą

tego, czy dla zaistnienia obowiązku informacyjnego wystarczy sam fakt posiadania udziałów, akcji lub innych praw w spółce nieruchomościowej, czy konieczne jest istnienie obowiązku podatkowego w Polsce z jakiegokolwiek tytułu w roku podatkowym, którego dotyczy dana informacja.

Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w interpretacji ogólnej, przepisy art. 27 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 45 ust. 3f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zostały wprowadzone do odpowiednich ustaw razem z innymi rozwiązaniami ukierunkowanymi na ułatwienie dochodzenia należności podatkowych w odniesieniu do dochodu ze zbycia udziałów / akcji w spółkach nieruchomościowych. Celem powyższych przepisów jest pozyskanie przez administrację skarbową informacji o podmiotach, które mogą być zobowiązane do zapłaty podatku w Polsce w przypadku zbycia udziałów / akcji w spółce nieruchomościowej.

Minister Finansów, interpretując powyższe przepisy w drodze wykładni językowej wspartej wykładnią celowościową, wskazał, że:

1. podmiotami, na które został nałożony obowiązek informacyjny, są:
  - spółka nieruchomościowa oraz
  - podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze (zwani dalej: „podatnikami posiadającymi prawa do spółki nieruchomościowej”);

2. spółka nieruchomościowa zobowiązana jest do raportowania informacji o:

- podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały / akcje, ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze oraz
- liczbie praw posiadanych przez każdy wymieniony podmiot;

3. podatnicy posiadający prawa do spółki nieruchomościowej zobowiązani są do składania informacji o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio w tej spółce, udziałów / akcji, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze.

Wskazany obowiązek informacyjny dotyczy zarówno podmiotów będących polskimi rezydentami podatkowymi, jak i podmiotów niebędących polskimi rezydentami podatkowymi, tj. podmiotów nieposiadających miejsca zamieszkania albo siedziby lub zarządu na terytorium Polski.

Minister Finansów wyjaśnił również, że przez „podatnika posiadającego (bezpośrednio lub pośrednio) prawa do spółki nieruchomościowej” należy rozumieć:

1. współnika spółki nieruchomościowej, będącego podmiotem wymienionym w art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup>,



2. podmiot wymieniony w art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który posiada prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni – w przypadku gdy takie posiadanie praw jest realizowane poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo,
3. wspólnika spółki nieruchomościowej, będącego osobą fizyczną lub przedsiębiorstwem w spadku,
4. osobę fizyczną lub przedsiębiorstwo w spadku, którzy posiadają prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni – w przypadku gdy takie posiadanie praw realizowane jest poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo.

Zgodnie z art. 27 ust. 1g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 45 ust. 3g ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych, w celu obliczenia udziału pośredniego stosuje się zasady określone w art. 11a ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>, a w przypadku osób fizycznych – art. 23m ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto Minister Finansów wskazał w kontekście minimalnego progu posiadanych praw (udziałów, akcji, tytułów uczestnictwa lub innych praw) w wysokości 5%, iż w celu jego obliczenia należy zsumować prawa posiadane w spółce nieruchomościowej w sposób pośredni z prawami posiadanymi bezpośrednio.

Zgodnie z przedstawionym stanowiskiem obowiązek informacyjny, zarówno w odniesieniu do spółek nieruchomościowych, jak i podatników posiadających prawa do spółki nieruchomościowej, realizowany jest według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku

gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień jej roku obrotowego.

Minister Finansów w interpretacji ogólnej wskazał również, że obowiązek informacyjny ciążyący na podatnikach posiadających prawa do spółki nieruchomościowej nie dotyczy podatników zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych, o których mowa w art. 6 ustawy.

Na koniec jeszcze Minister Finansów wyjaśnił, że w przypadku podatkowych grup kapitałowych obowiązki informacyjne przewidziane w art. 27 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stosuje się nie do samej grupy, lecz do spółek wchodzących w skład takiej grupy.

Obowiązki informacyjne związane ze spółkami nieruchomościowymi nie są wcale łatwe do wypełnienia. Miejmy nadzieję, że interpretacja ogólna Ministra Finansów będzie w danym zakresie pomocna.

1 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2587, z późn. zm.).

2 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.).

3 Art. 1 ust. 1 – 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.

2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złożony;

a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.), lub

b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub

c) informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej – w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki

– do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągnącego dochody z takiej spółki;

2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

4 Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;

2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;

3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

### Mateusz Krawczyński

Młodszy konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwent studiów licencjackich na kierunku Logistyka oraz studiów magisterskich Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość. Wcześniej doświadczenie zawodowe w zakresie podatków zdobywał w jednej z firm z tzw. Wielkiej Czwórki. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług, w szczególności pod kątem rozliczeń VAT w jednostkach samorządu terytorialnego.

**Słowa kluczowe:** VAT, prewspółczynnik metrażowy, preproporcja, premetraż, JST, gmina, klucz odliczenia podatek naliczony, rozporządzenie, ustawa o vat, infrastruktura wodno-kanalizacyjna

## PREWSPÓŁCZYNNIK ORAZ PREWSPÓŁCZYNNIK METRAŻOWY W VAT JAKO METODY USTALENIA KLUCZA ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO PRZEZ GMINY

Gmina może występować jako podatnik VAT (w wypadku gdy zawiera umowy cywilnoprawne), a także nie podlegać temu podatkowi – jeśli działa w reżimie publicznoprawnym. Jeżeli wykonuje ona obie ww. czynności wtedy zasadniczo nie ma prawa do odliczenia całości podatku VAT naliczonego. Wobec tego konieczne jest ustalenie odpowiedniej proporcji odliczenia. Artykuł ten naświetli tę kwestię, ukazując pojawiające się w tym zakresie problemy.

### Wprowadzenie

Niniejszy artykuł poświęcony będzie zagadnieniu klucza odliczenia VAT, czyli tzw. prewspółczynnika, oraz pokazaniu większej efektywności prewspółczynnika stosowanego w ramach gospodarki wodno-ściekowej – tzw. prewspółczynnika metrażowego – w szczególności porównując go do innego klucza jakim jest prewspółczynnik zaproponowany przez Ministerstwo Finansów w Rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2015 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193).<sup>1</sup> Celem ww. prewspółczynnika metrażowego jest zapewnienie większej neutralności VAT dla podatnika jakim jest Gmina, która to neutralność stanowi podstawową zasadę podatku od towarów i usług.

Temat ten jest niezmiernie istotny dla niemal każdej Gminy w Polsce. To na ich barkach bowiem spoczywa skanalizowanie i doprowadzanie wody na swoim terenie oraz – co za tym idzie – kwestie poprawnych rozliczeń również pod kątem VAT. Inwestycje w infrastrukturę wodno-kanalizacyjną stanowią ponadto, co do zasady, jedno z większych zadań Gmin o charakterze gospodarczym, skutkującym prawem do zwrotu VAT.

Dodatkowo sytuacja, w której organy podatkowe nie pozwalają / nie pozwalają Gminom stosować prewspółczynnika metrażowego, który bardziej odpowiada specyfice infrastruktury wodno-ściekowej oraz równocześnie zapewnia znaczącą neutralność VAT, nie powinna mieć miejsca.

Klucz odliczenia (tj. prewspółczynnik / preproporcja) podatku VAT stosuje się zasadniczo wtedy, kiedy czynności wykonywane są przez Gminę dla celów gospodarczych podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, jak i dla potrzeb niemających charakteru gospodarczego (na użytek własny Gminy bądź jej jednostek budżetowych) pozostających poza zakresem VAT.

Jedną z metod ustalania prewspółczynnika – jak się wydaje najbardziej właściwą i zarazem najbardziej korzystną dla podatnika (Gminy) w odniesieniu do infrastruktury wodno-ściekowej – jest tzw. preproporcja metrażowa. Charakteryzuje się ona podziałem liczby metrów sześciennych faktycznie zużytej wody / ścieków w zakresie mieszkańców (czynności opodatkowane) oraz w stosunku do jednostek gminnych (czynności nieopodatkowane) w całości dostarczonej wody / odebranych ścieków.

<sup>1</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193).

Na tej podstawie oblicza się procent odliczenia VAT, który w ww. przypadku wynosi zazwyczaj powyżej 90%, zapewniając tym samym wysoką neutralność podatku VAT w przeciwieństwie do preproporcji Ministerstwa Finansów tzw. obrotowo-przychodowej (o czym bardziej szczegółowo w dalszej części), zapewniającej odliczenie zaledwie zazwyczaj od kilkunastu do ok. 60% podatku naliczonego.

Skutkuje to tym, że Gmina jako podatnik ponosi rzeczywisty ciężar ekonomiczny VAT, co powoduje niezgodność z zasadami tego podatku. W związku z tym, konieczne wydaje się dokonanie charakterystyki pojawiających się problemów na tle możliwości zapewnienia neutralności VAT z wykorzystaniem preproporcji metrażowej na stosownych przykładach.

W ustawie o podatku od towarów i usług znajduje się bardziej uszczegółowiona definicja działalności gospodarczej zaimplementowana do polskiego porządku prawnego z Dyrektywy VAT, na której się opiera.

Art. 15 ustawy o VAT stanowi, kto jest podatnikiem i co jest działalnością gospodarczą na gruncie tejże ustawy:

1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych<sup>2</sup>.

W dalszej kolejności ustawa o VAT w art. 15 ust. 6 obejmuje uregulowanie szczególne, mówiące o tym, że organy władzy publicznej zasadniczo są podmiotami, które w ogóle nie podlegają VAT, chyba że zawierają one umowy cywilnoprawne.

6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych<sup>3</sup>.

Gmina w zakresie działalności wodno-kanalizacyjnej działa poniekąd jako przedsiębiorca, dostarczając wodę i odbierając ścieki od mieszkańców. Zawiera ona bowiem z mieszkańcami umowy cywilnoprawne zgodnie z zamieszczonym wyżej art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. W konsekwencji, w tym zakresie przysługuje jej prawo do odliczenia VAT. Natomiast w wypadku gdy Gmina dokonuje tych czynności wobec swo-

ich jednostek budżetowych (np. szkoły, GOPSy, biblioteki), prawo do odliczenia nie przysługuje, gdyż Gmina realizuje swoje zadania własne (brak umów cywilnoprawnych, wykonywanie zadań publicznych na podstawie ustawy o samorządzie gminnym). Zasadniczo czynności nieopodatkowane stanowią ok. 1-3% całkowitej liczby metrów sześciennych wody / ścieków zużytych dla własnych jednostek. Pozostały klucz odliczenia 97-99% stanowią faktycznie czynności opodatkowane VAT.

### **Prewspółczynnik z Rozporządzenia Ministra Finansów oraz możliwości zastosowania innych prewspółczynników**

Podstawowa metoda wyliczania prewspółczynnika wynika z Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193)<sup>4</sup> i opiera się na kryterium obrotu i przychodów Gminy, Urzędu Gminy lub jej Jednostek budżetowych. Jeszcze w 2017 r. w sądach administracyjnych dominowała wykładnia potwierdzająca, że ten sposób jest najbardziej odpowiedni, ale od 2018 r. Wojewódzkie Sądy Administracyjne pozwalają Gminom na stosowanie indywidualnych metod do różnego rodzaju wydatków.

W samorządach występują bardzo różne obszary działalności mieszanej (opodatkowanej i niepodlegającej VAT), dlatego jedna metoda kalkulacji prewspółczynnika może nie wystarczyć dla właściwego odzwierciedlenia zakresu odliczenia VAT naliczonego od różnych rodzajów działalności, np.

2 Art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 685).

3 Art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 685).

4 <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20150002193/O/D20152193.pdf>, [dostęp: 15.06.2023].



w zakresie oświaty, pomocy społecznej, sportu czy usług komunalnych. W przypadku wydatków wodno-kanalizacyjnych sądy pozwalają obecnie stosować Gminom metodę zużycia (liczba metrów sześciennych dostarczonej wody i odebranych ścieków). Oznacza to możliwość odliczenia ponad 90% podatku naliczonego VAT od takich inwestycji w gospodarkę wodno-ściekową.

Zastosowanie metody wskazanej w Rozporządzeniu Ministra Finansów pozwala odliczyć jedynie do ok. 60% podatku VAT naliczonego. Różnice procentowe w tym zakresie spowodowane są tym, która jednostka organizacyjna Gminy jest odpowiedzialna za zarządzanie daną infrastrukturą. Może być

to np. Urząd Gminy, Zakład budżetowy, Jednostka budżetowa czy Spółka komunalna. Dla przykładu: zasadniczo dochody opodatkowane Zakładu budżetowego stanowią większą część jego ogólnych przychodów, inaczej niż w Urzędzie Gminy, dlatego prewspółczynnik ustalony dla Zakładu będzie większy niż dla Urzędu (zob. tabela 1).

Dlatego też dla wydatków wodno-kanalizacyjnych Gminy pragną ustalać prewspółczynnik jako stosunek liczby metrów sześciennych wody dostarczonej / ścieków odebranych od podmiotów zewnętrznych (sprzedaż opodatkowana VAT) w liczbie metrów sześciennych wody / ścieków ogółem.

Gminy mogą stosować również metodę powierzchniową lub powierzch-

niowo-czasową. Pierwsza będzie właściwa do obliczania np. wydatków na wynajem budynku ratusza czy centrum kulturalno-rozrywkowego. Dotyczy budynków, które częściowo są wynajmowane podmiotom zewnętrznym, a częściowo używane na potrzeby wewnętrzne Gminy. Ustalany jest wtedy stosunek powierzchni wynajmowanej do powierzchni całego budynku. Taki wskaźnik pokazuje, w jakiej części budynek służy działalności gospodarczej Gminy (wynajmowi). W przypadku wydatków ponoszonych na obiekty sportowe użytkowane w godzinach zajęć lekcyjnych przez szkoły, a po tych godzinach wynajmowane podmiotom zewnętrznym, zasadny może być wskaźnik czasowy lub powierzchniowo-czasowy.<sup>5</sup>

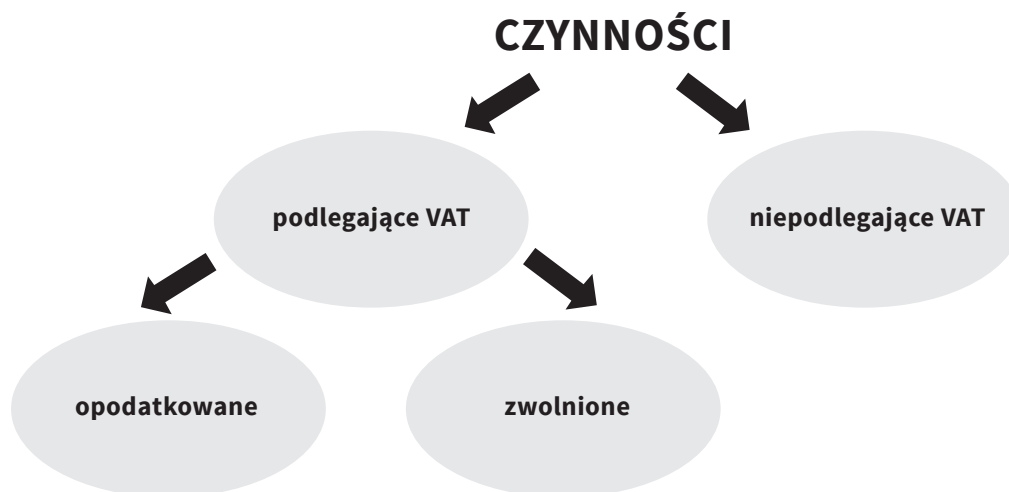
**Tabela 1.** Różnice w odliczeniach VAT zależnie od metodologii – wg Rozporządzenia i innych kluczy odliczenia (w tym wg preporporcji metrażowej).

Rodzaj wydatków				
I SA/Bk 590/18	I SA/Łd 480/18	I SA/Op 159/18	I SA/Bd 117/18	I SA/Ol 360/18
<b>Wodno-kanalizacyjne</b>			<b>Działalność pływalni</b>	<b>Budowa i udostępnienie sali gimnastycznej</b>
Ile podatku VAT naliczonego pozwolił odliczyć fiskus?				
13%	4%	urząd gminy 13%, zakład budżetowy 75%	16%	b.d.
Możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego zgodnie ze stanowiskiem sądów administracyjnych				
95% woda, 95% ścieki	100%	99% woda, 96% ścieki	54%	30%

<sup>5</sup> <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1393728,jak-obliczyc-prewspolczynnik-vat-w-samorzadach.html>, [dostęp: 15.06.2023].

## Całkowite i częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego

Rysunek 1. Podział czynności na podlegające i niepodlegające opodatkowaniu VAT.



Źródło: Marcin Baj, *Współczynnik i przewspółczynnik VAT w scentralizowanej jednostce samorządu terytorialnego w: Centralizacja VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, Michał Borowski (red. naukowa), Roman Namysłowski, Barbara Sajnaj, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2016 r., s. 55.

Zgodnie z podstawową zasadą systemu VAT podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT)<sup>6</sup>.

Aby więc zaistniała możliwość odliczenia VAT od wydatków poniesionych przez Gminę na inwestycje, wydatki te muszą być związane z wykonywaniem przez Gminę czynności opodatkowanych VAT.

Należy wskazać, iż omawiany przepis nie sprzeciwia się odliczeniu podatku naliczonego w cenie nabywanych towarów i usług w przypadku, w którym nabycie dokonywane jest z zamiarem późniejszego ich wykorzystania do

czynności opodatkowanych VAT, co wynika z akceptowanej przez organy podatkowe zasady niezwłocznego odliczania.

W świetle powyższego, jeżeli ponoszone przez Gminę wydatki są związane bezpośrednio i wyłącznie z wykonywanymi przez nią czynnościami opodatkowanymi VAT – lub będą służyły (np. po oddaniu inwestycji do użytkowania) wykonywaniu czynności opodatkowanych – przysługuje jej pełne odliczenie VAT naliczonego w cenie tych wydatków.

Natomiast jeżeli dokonywane nabycia są związane z różnymi rodzajami czynności wykonywanych przez Gminę tj. czynnościami opodatkowanymi, zwolnionymi i niepodlegającymi VAT

oraz nie jest możliwym dokonanie alokacji bezpośredniej (bezpośredniego przyporządkowania wydatków) poniesionych wydatków do poszczególnych rodzajów działalności Gminy, to może ona odliczyć VAT jedynie w części określonej przy zastosowaniu odpowiedniego wskaźnika (wskaźników).

Podstawową zasadą w tej materii jest bezpośrednia alokacja, tj. wskazanie przez podatnika, z jakim rodzajem prowadzonej przez niego działalności (opodatkowanej, zwolnionej lub niepodlegającej VAT) związane są nabywane towary i usługi. W konsekwencji przyporządkowanie wydatku do działalności zwolnionej z VAT lub niepodlegającej VAT będzie oznaczało brak prawa do odliczenia podatku naliczonego w cenie tego wydatku.

<sup>6</sup> Art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 685).

Zasada alokacji bezpośredniej oznacza np., że w przypadku realizacji inwestycji wodociągowej, kanalizacyjnej lub wodociągowo-kanalizacyjnej, która będzie wykorzystywana wyłącznie na cele działalności opodatkowanej, Gmina mogłaby odliczyć 100% VAT naliczonego z tytułu przeprowadzenia tejże inwestycji. Gmina musi w tym wypadku przy użyciu infrastruktury dostarczać wodę czy odprowadzać ścieki wyłącznie na rzecz mieszkańców i innych podmiotów, których będzie obciążała z tego tytułu w kwocie zawierającej VAT. W takim przypadku infrastruktura nie może służyć sprzedaży wody (odprowadzaniu ścieków) na rzecz innych jednostek budżetowych Gminy lub być wykorzystywana przez Gminę we własnym zakresie, bowiem wówczas poniesione wydatki będą związane w części z działalnością niepodlegającą VAT i wobec tego Gminie będzie przysługiwało prawo do odliczenia wyłącznie części (zasadniczo przy zastosowaniu prewspółczynnika).

Podkreślić trzeba, że zasada bezpośredniej alokacji jest podstawową regułą, którą należy stosować w pierwszej kolejności przy odliczaniu VAT od wydatków związanych w części z działalnością gospodarczą Gminy, a w części z działalnością niegospodarczą (tj. działalnością wykonywaną w reżimie publicznoprawnym). Dopiero gdy nie ma możliwości bezpośredniego przyporządkowania danego wydatku do działalności opodatkowanej VAT możliwe jest zastosowanie innych rozwiązań. W takim przypadku – oprócz przyporządkowania do działalności dającej prawo do odliczenia VAT – na-

leży określić również kwoty VAT związane z czynnościami niedającymi takiego prawa.

W przypadku wydatków, których nie da się powiązać bezpośrednio z jednym rodzajem działalności (czynności opodatkowanej, zwolnionej z VAT albo niepodlegającej VAT), podatnikowi przysługuje wyłącznie częściowe prawo do odliczenia. Jego zakres zależy od tego, z jakimi czynnościami wiąże się dany wydatek<sup>7</sup>.

Przykład ogólny (tj. spoza gospodarki wodno-ściekowej): w budynku należącym do Gminy (będącej czynnym podatnikiem VAT) znajdują się lokale przeznaczone na najem użytkowy. Gmina planuje wynająć lokal do celów prowadzenia działalności stomatologicznej. Przed prezentacją lokalu Gmina postanowiła go posprzątać, zakupiła więc od firmy sprzątającej usługę sprzątania. Po jej wykonaniu firma sprzątająca wystawiła Gminie fakturę VAT na kwotę 123 zł (tj. 100 zł – kwota netto, 23 zł – kwota VAT). Osoba zamierzająca prowadzić działalność stomatologiczną zdecydowała się na wynajem.

Usługa sprzątania zakupiona przez gminę była bezpośrednio związana z wykonywaniem przez nią czynności opodatkowanej, tj. wynajęciem lokalu na cele użytkowe. Gmina będzie miała więc prawo do odliczenia pełnej kwoty VAT (tj. 23 zł) z faktury dokumentującej zakup przedmiotowej usługi.

W podanym przykładzie Gmina (jako podatnik VAT) ma pełne prawo do od-

liczenia VAT, gdyż zakupioną przez nią usługę można w całości przyporządkować jedynie do wykonywanej przez nią czynności opodatkowanej. Jeżeli jednak podatnik VAT poza czynnościami opodatkowanymi wykonuje także czynności zwolnione lub niepodlegające VAT, ustalenie zakresu prawa do odliczenia VAT będzie bardziej skomplikowane. W takim przypadku można wyobrazić sobie następujące konfiguracje wykorzystania dokonywanych zakupów:

- 1) zakup jest wykorzystywany do wykonywania czynności opodatkowanej;
- 2) zakup jest wykorzystywany do wykonywania czynności zwolnionej;
- 3) zakup jest wykorzystywany do wykonywania czynności niepodlegającej VAT;
- 4) zakup jest wykorzystywany do wykonywania czynności zwolnionej i niepodlegającej VAT;
- 5) zakup jest wykorzystywany do wykonywania czynności opodatkowanej i zwolnionej;
- 6) zakup jest wykorzystywany do wykonywania czynności opodatkowanej i niepodlegającej VAT;
- 7) zakup jest wykorzystywany do wykonywania czynności opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej VAT.

W pierwszej sytuacji podatnikowi przysługuje pełne prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej zakup, w drugiej, trzeciej i czwartej nie przysługuje

<sup>7</sup> Paweł Selera, *Alokacja bezpośrednia na gruncie podatku VAT a stosowanie prewspółczynnika w jednostkach samorządu terytorialnego*, <https://sip.lex.pl/#/publication/151322959>, [dostęp: 15.06.2023].



mu prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej zakup, gdyż brak jest jakiegokolwiek związku z działalnością opodatkowaną. W sytuacjach z punktów 5-7 podatnik powinien natomiast w pierwszej kolejności dokonać bezpośredniej alokacji danego zakupu do jednej ze wskazanych kategorii czynności, a więc opodatkowanej, zwolnionej lub niepodlegającej VAT (art. 86 ust. 2a i art. 90 ust. 1 ustawy o VAT)<sup>8</sup>.

Współczynnik VAT to proporcjonalna metoda odliczenia VAT stosowana wtedy, gdy podatnik wykorzystuje dany zakup jednocześnie do:

- 1) czynności opodatkowanych i zwolnionych;
- 2) czynności niepodlegających VAT, opodatkowanych i zwolnionych (w takiej sytuacji współczynnik VAT jest stosowany łącznie z prewspółczynnikiem).

Podstawowe regulacje w zakresie współczynnika VAT zawiera art. 90 ustawy o VAT.

Przykład ogólny nr 2 (tj. spoza gospodarki wodno-ściekowej): Wydział Spraw Obywatelskich Urzędu Gminy znajduje się w budynku należącym do Gminy. W części budynku pracują pracownicy tego wydziału, wykonujący czynności niepodlegające VAT (np. wydawanie dowodów osobistych). W drugiej części budynku (z osobnym wejściem) znajdują się natomiast lokale przeznaczone na najem użytko-

wy (czynność opodatkowana). Gmina zakupiła od firmy sprzątającej usługę sprzątania korytarzy budynku. Firma wykonała usługę, sprząając korytarze w obu częściach budynku. Następnie wystawiła fakturę, na której wyszczególniono dwie pozycje:

1) sprzątanie – część urzędowa – koszt: 1000 zł + 230 zł VAT;

2) sprzątanie – część użytkowa – koszt: 1000 zł + 230 zł VAT.

Łączny koszt usługi wyniósł więc 2000 zł + 460 zł VAT.

Zakupiona usługa sprzątania korytarzy w urzędowej części budynku nie ma związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Ta część budynku nie jest bowiem wykorzystywana do wykonywania czynności opodatkowanych przez Gminę. Gmina wykorzystuje ją tylko do wykonywania urzędowych czynności, niepodlegających VAT (będących w związku z działaniem w charakterze organu władzy publicznej). Gmina nie będzie więc uprawniona do odliczenia VAT z pierwszej pozycji wyszczególnionej na fakturze.

Sytuacja przedstawia się natomiast inaczej w odniesieniu do części użytkowej budynku. W tym przypadku zakupiona usługa ma związek z wykonywaniem czynności opodatkowanej – najmem użytkowym. Sprzątanie przez Gminę korytarzy tej części budynku wynika np. z podpisanych umów najmu. Gmina będzie więc uprawniona

do odliczenia VAT z drugiej pozycji wyszczególnionej na fakturze. Z kwoty 460 zł VAT Gmina odliczy więc jedynie 230 zł<sup>9</sup>.

### **Prewspółczynnik może opierać się na relacji:**

1) średniorocznej liczby osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;

2) średniorocznej liczby godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;

3) rocznego obrotu z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonego o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie działalności innej niż gospodarcza;

4) średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością<sup>10 11</sup>.

Znając ogół czynników towarzyszących wykonywanym przez Gminę czyn-

<sup>8</sup> Art. 86 ust. 2a i art. 90 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685).

<sup>9</sup> Marcin Baj, *Współczynnik i prewspółczynnik VAT w scentralizowanej jednostce samorządu terytorialnego w: Centralizacja VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, Michał Borowski (red. naukowa), Roman Namysłowski, Barbara Sajna, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2016 r., s. 55-58.

<sup>10</sup> Art. 86 ust. 2c ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685).

<sup>11</sup> Jacek Pukaluk, *Działalność o charakterze „mieszanym” (prewspółczynnik)* [w:] Instrukcje księgowe i podatkowe 2018, praca zbiorowa pod red. prof. nadzw. dr hab. Artura Hołdy, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2018 r., s. 839.

nościom (związany z prowadzeniem jednocześnie działalności gospodarczej i działalności innej niż gospodarcza), możliwe jest ustalenie metodologii kalkulacji prewspółczynnika odmiennej niż wynikająca z Rozporządzenia Ministra Finansów. Prewspółczynnik taki w ogólnych założeniach powinien odzwierciedlać w liczniku, w jakim stopniu nabywane towary i usługi wykorzystywane są do działalności gospodarczej. W mianowniku należy ująć z kolei zakres wykorzystania ww. towarów i usług do całej działalności podatnika (tj. do działalności gospodarczej oraz innej niż gospodarcza).

W szczególności takie alternatywne metody wydają się zasadne w przypadku tych obszarów działalności Gminy, w których realizowane zakupy w większym stopniu wiążą się z działalnością gospodarczą niż działalnością publicznoprawną. Przykładem może tu być gospodarka wodno-ściekowa czy działalność sportowa, sportowo-kulturalna, gdzie metodologia przyjęta w Rozporządzeniu prowadzi często do ewidentnego zaniżenia prawa do odliczenia, a możliwe jest zastosowanie bardziej adekwatnych metod, jak prewspółczynnik metrażowy, czasowy, osobowy, powierzchniowy itd. Prewspółczynnik powinien być obliczany procentowo, w stosunku rocznym, zaokrąglając w górę do najbliższej liczby całkowitej. Dla celów wstępnej kalkulacji prewspółczynnika należy przyjąć dane za rok poprzedzający (wstępny prewspółczynnik). Przykładowo, w celu bieżącego zastosowania prewspółczynnika w 2017 r., kalkulacja jego wartości jest przeprowadzana na podstawie obrotów z 2016 r. Po zakoń-

czeniu roku konieczne jest skalkulowanie właściwego prewspółczynnika na podstawie rzeczywistych obrotów osiągniętych w tym roku i dokonanie korekty odliczonego VAT w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, którego dotyczy korekta<sup>12</sup>.

### Sposoby określania proporcji z Rozporządzenia Ministra Finansów

W strukturze organizacyjnej jednego podatnika, za jakiego uznawana jest Gmina, mogą funkcjonować, w ramach poszczególnych jednostek organizacyjnych tego podatnika, zarówno różne wartości ustalonych i stosowanych prewspółczynników, jak i różne metody ustalania wartości tego prewspółczynnika.

Zatem, skoro każda z jednostek organizacyjnych jest traktowana odrębnie dla potrzeb ustalania prewspółczynnika, naturalną konsekwencją tego stanu rzeczy stanowi konieczność określenia sposobu ustalania proporcji dla tych poszczególnych jednostek.

Dlatego Minister Finansów w Rozporządzeniu, działając zgodnie z upoważnieniem ustawowym z art. 86 ust. 22 ustawy o VAT, wskazał sposoby określenia proporcji – właściwe odpowiednio m.in. dla Urzędu obsługującego Gminy, Jednostki budżetowej oraz Zakładu budżetowego – najbardziej odpowiadające specyfice wykonywanej działalności.

Zgodnie z Rozporządzeniem prewspółczynnik obliczać należy jako udział rocznego obrotu z działalności gospodarczej realizowanej przez daną

jednostkę organizacyjną Gminy w jej rocznych dochodach wykonanych, a w przypadku zakładów budżetowych – w rocznych przychodach wykonanych.

### Urząd obsługujący JST

Przez urząd obsługujący JST należy rozumieć urząd działający w formie samorządowej jednostki budżetowej (§ 2 pkt 5 Rozporządzenia).

W myśl § 3 ust. 2 Rozporządzenia jako sposób określenia proporcji w przypadku urzędu obsługującego JST uznaje się wzór:

$$X = \frac{A \times 100}{DUJST},$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej;

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący JST, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej;

DUJST – dochody wykonane urzędowi obsługującemu JST.

### Jednostka budżetowa

Przez jednostkę budżetową rozumie się utworzoną przez JST samorządową jednostkę budżetową (§ 2 pkt 6 Rozporządzenia).

W myśl § 3 ust. 3 Rozporządzenia jako sposób określenia proporcji w przy-

<sup>12</sup> <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-pre-wspolczynnik-w-vat-kiedy-nalezy-go-stosowac>

padku jednostki budżetowej uznaje się wzór:

$$X = \frac{A \times 100}{D},$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej;

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej;

D – dochody wykonane jednostki budżetowej.

#### Zakład budżetowy

Przez zakład budżetowy rozumie się utworzony przez JST samorządowy zakład budżetowy (§ 2 pkt 7 Rozporządzenia).

W myśl § 3 ust. 4 Rozporządzenia jako sposób określenia proporcji w przypadku zakładu budżetowego uznaje się wzór

$$X = \frac{A \times 100}{P},$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej;

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej;

P – przychody wykonane zakładu budżetowego.

Ponadto regulacje Rozporządzenia ustalają również wzory dla określania prewspółczynnika właściwe podmiotowo dla:

- 1) samorządowej instytucji kultury (§ 4 Rozporządzenia);
- 2) państwowej instytucji kultury (§ 5 Rozporządzenia);
- 3) uczelni publicznej (§ 6 Rozporządzenia) i
- 4) instytutu badawczego (§ 7 Rozporządzenia)<sup>13 14</sup>.

#### Dalsze przesłanki dot. możliwości zastosowania prewspółczynnika innego niż z Rozporządzenia Ministra Finansów

Przykład: Gmina obliczyła prewspółczynnik – 8% działalności związanej z VAT – liczony jako stosunek rocznego obrotu z działalności gospodarczej urzędu do dochodów wykonanych przez urząd obsługujący JST. Gmina prowadzi działalność opodatkowaną związaną z dostawą wody i odprowadzaniem ścieków (prawie 100% opodatkowana – poza „obsługą” samego urzędu, w którym są wykonywane czynności związane z VAT, oraz poza

ustawą o VAT). Jaką wysokość VAT naliczonego Gmina może odliczyć od faktur zakupowych dotyczących wodociągów i oczyszczalni? Czy można odliczyć 100% VAT przy jednoczesnym zastosowaniu przepisów o nieodpłatnym świadczeniu usług na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika (art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT)? Z danych za 2015 r. wynika, że ilość dostarczanej wody i odprowadzonych ścieków do urzędu gminy i innych miejsc użyteczności publicznej (np. świetlice) wynosi 2% w stosunku do całości. Czy prawidłowe byłoby odliczenie podatku od zakupów w wysokości 98%?

Odpowiedź: Nabycie przez podatnika towarów lub usług do celów działalności gospodarczej oraz do innych celów w przypadku, w którym nie sposób przypisać nabytych towarów lub usług do działalności gospodarczej podatnika, wymaga określenia proporcji, według której ustalony zostanie zakres wykorzystania nabytych towarów i usług dla potrzeb tej działalności. Ustalenie takiej proporcji powinno nastąpić w sposób najbardziej odpowiadający specyfice działalności i dokonywanych nabyć towarów i usług. W przypadku JST, a także Urzędu obsługującego taką jednostkę, zasady ustalania takiej proporcji zostały przewidziane w treści Rozporządzenia Ministra Finansów wydanego w oparciu o brzmienie art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Podatnik może jednak zastosować inny sposób ustalania proporcji, pod warunkiem uznania, iż ten normatywny (wynikający z treści Rozporządzenia) nie odpowiada w sposób najbar-

<sup>13</sup> Paweł Barnik, prewspółczynnik w jednostkach samorządowych w: Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych, praca zbiorowa pod red. Moniki Kaczurak-Kozak, Marka Rotkiewicza, Piotra Walczaka, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2018 r., s. 410-411.

<sup>14</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193), s. 3-5.

dziej reprezentatywny specyfice jego działalności<sup>15</sup>.

Co do zasady podatnicy mają swobodę w zakresie wyboru sposobu określenia prewspółczynnika, tj. mogą wybrać dowolny sposób, o ile wybrany przez nich sposób obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza.

Stosowanie sposobów określania prewspółczynnika nie jest bezwzględnie konieczne. Jak bowiem stanowi art. 86 ust. 2h ustawy o VAT, w przypadku gdy podatnik, dla którego sposób określenia prewspółczynnika wskazują przepisy wykonawcze, uzna, że wskazany zgodnie z tymi przepisami sposób określenia prewspółczynnika nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia prewspółczynnika<sup>16 17</sup>.

Analogiczny sposób postępowania został przedstawiony uzasadnieniu do projektu Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 września 2015 r.:

„Wskazanie dla podmiotów wymienionych w projektowanym rozporządzeniu sposobu określenia proporcji uznanego w ich przypadku za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich

nabyć ułatwi im określenie najwłaściwszego, biorąc pod uwagę specyfikę ich działalności i dokonywanych nabyć, sposobu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu. Celem ww. sposobu zaproponowanego w projektowanym Rozporządzeniu jest przede wszystkim zagwarantowanie pewności prawa tym podmiotom. Pozwoli to także zminimalizować ewentualne przyszłe spory z organami podatkowymi na gruncie rozliczania podatku naliczonego. Podkreślenia jednak wymaga, że zgodnie z zapisem ustawowym (art. 86 ust. 2h ustawy o VAT), podatnicy, którym dedykowane jest to rozporządzenie, nie muszą stosować zawartych w nim zapisów i mogą stosować inny – bardziej w ich ocenie reprezentatywny sposób określenia proporcji, przy czym rezygnując ze stosowania Rozporządzenia nie skorzystają z pewności prawa gwarantowanej tym aktem”<sup>18</sup>.

Takie stanowisko zaprezentował również Minister Finansów w broszurze dotyczącej objaśnień w zakresie Rozporządzenia wydanej dnia 17 lutego 2016 r.:

„W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury i państwowych instytucji kultury oraz uczelni publicznych i instytutów badawczych metodą najbardziej odpowiadającą specyfice prowadzonej przez tych podatników działalności i dokonywanych nabyć jest metoda wskazana w Rozporządzeniu w sprawie proporcji. Podmioty te

mogą stosować inną metodę określania proporcji pod warunkiem, że metoda ta zapewnia bardziej dokładne niż metoda wskazana w Rozporządzeniu przyporządkowanie podatku naliczonego do czynności dających prawo do odliczenia oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą”<sup>19</sup>.

### **Dwie linie orzecznicze: zastosowanie prewspółczynnika z Rozporządzenia lub prewspółczynnika metrażowego w ramach infrastruktury wodno- kanalizacyjnej**

Czy Gmina może dla wybranego obszaru swojej działalności, jakim jest działalność wodno-kanalizacyjna, ustalić inny prewspółczynnik VAT (art. 86 ust. 2a i następne ustawy o VAT) niż dla pozostałych obszarów? Inaczej mówiąc, czy Gmina może w ramach tej działalności odejść od sposobu ustalania prewspółczynnika określonego w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników? A jeśli tak, to jakie kryterium ma służyć do samodzielnego ustalania prewspółczynnika?

Pogląd nr 1: Gmina może zastosować inny prewspółczynnik niż określony w Rozporządzeniu Ministra Finansów, w szczególności oparty na wyliczeniu

15 Marek Piotrowski, *Odliczenie przez gminę podatku naliczonego w związku z dostawą wody i odprowadzaniem ścieków* [w:] Instrukcje VAT w jednostkach sektora finansów publicznych, praca zbiorowa pod red. Marka Piotrowskiego, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2017 r., s. 242.

16 Tomasz Krywan, *Rozporządzenie w sprawie ustalania prewspółczynnika* (1. Wstęp), Publikacje Elektroniczne ABC, <https://sip.lex.pl/#/publication/470032417>, [dostęp: 15.06.2023].

17 Art. 86 ust. 2h ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 685).

18 [http://www.adwokatura.pl/admin/wgrane\\_pliki/file-dokument184884-12724.pdf](http://www.adwokatura.pl/admin/wgrane_pliki/file-dokument184884-12724.pdf), [dostęp: 15.06.2023].

19 [https://podatki-komplex.eu/wp-content/uploads/2011/11/Odliczanie-VAT-w-dzia%C5%82-mieszanej\\_2016.pdf](https://podatki-komplex.eu/wp-content/uploads/2011/11/Odliczanie-VAT-w-dzia%C5%82-mieszanej_2016.pdf), [dostęp: 15.06.2023].



metrów sześciennych zużytej wody/ścieków.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 28.03.2019 r., I SA/Go 107/19, LEX nr 2644169:**

„Cechy konstrukcyjne systemu VAT uzasadniają wykładnię dopuszczającą możliwość określenia proporcji odliczenia w odniesieniu do konkretnego rodzaju działalności wykonywanej przez gminę. Podejście takie uwzględnia złożoną strukturę działań realizowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego i urzeczywistnia uprawnienie podatnika do wyboru metody najbardziej reprezentatywnej, pozwalając na poszukiwanie klucza odpowiadającego specyfice realizowanej działalności i dokonywanych nabyć, a w rezultacie na odliczenie podatku w proporcji możliwie najbardziej odpowiadającej związkowi zakupów z działalnością opodatkowaną”.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 21.03.2019 r., I SA/Ke 38/19, LEX nr 2641820:**

„Nie ma przeszkód do zastosowania w zakresie konkretnej działalności podatnika – działalności wodno-kanalizacyjnej odrębnie wyliczonego współczynnika proporcji, o ile stanowi reprezentatywny sposób określenia proporcji”.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 29.01.2019 r., III SA/Gl 981/18, LEX nr 2624544:**

„Utrwalona jest linia orzecznicza sądów administracyjnych, która aprobu-

je proponowaną przez gminy metodę ustalania prewspółczynnika w przypadku działalności wodno-kanalizacyjnej”.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 25.01.2019 r., I SA/Op 364/18, LEX nr 2621250:**

„Należy zaaprobować metodę ustalania prewspółczynnika w przypadku działalności wodno-kanalizacyjnej gminy według tzw. kryterium metrażowego”.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 16.01.2019 r., I SA/Łd 649/18, LEX nr 2617167:**

„Nieadekwatność stanowiska organu afirmującego prewspółczynnik wynikający z rozporządzenia, wynika stąd, że bezpodstawnie założył organ, że Gmina może operować w rozliczeniu podatku od towaru i usług tylko jednym prewspółczynnikiem, odnoszącym się do całokształtu działalności Gminy, co w żadnym razie z ustawy podatkowej nie wynika. Po wtóre, pominął organ przy doborze prewspółczynnika, rodzaj dokonywanych przez Gminę wydatków, które przy kalkulacji prewspółczynnika są bardzo istotne, gdyż to one wyznaczają związek z daną działalnością gospodarczą Gminy. Zaznaczyć należy, że według stanowiska Gminy zawartego we wniosku o wydanie interpretacji, podany tam sposób określenia proporcji jest najbardziej reprezentatywny dla danych wydatków i związanej z nimi działalności Gminy, a organ nie wykazał w żaden sposób, z odwołaniem się do konkretnych okoliczności przedstawionego stanu faktycznego, że jest to stanowi-

sko błędne, poprzestając na odwołaniu się do zapisów rozporządzenia”.

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10.01.2019 r., I FSK 1662/18, LEX nr 2625280:**

„O ile prewspółczynnik proponowany w rozporządzeniu odpowiada charakterowi określonych obszarów działalności gminy, to nie uwzględnia specyfiki działalności wodno-kanalizacyjnej. W przypadku tej ostatniej przejawia się w odwrotnej proporcji czynności opodatkowanych w stosunku do niepodlegających VAT. Działalność wodno-kanalizacyjna jest bowiem w głównej mierze działalnością gospodarczą, zaś działania podejmowane w innych niż gospodarczy celach mają tu znaczenie marginalne. Przyznawane w tym obszarze dotacje mają charakter celowy i z uwagi na relację czynności opodatkowanych do nieopodatkowanych nie mogą być przypisane wyłącznie do działań pozostających poza VAT. Nie można dotacji z zasady traktować jako niemającej związku z działalnością gospodarczą, gdyż jest ona celowa i może dotować właśnie tę sferę działalności gminy”.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 13.12.2018 r., I SA/Po 771/18, LEX nr 2597285:**

„Prewspółczynnik obliczony przez gminę opiera się na jednoznacznych i jasnych kryteriach (wielkość obrotu ustalona w oparciu o ilość zużytej wody i odprowadzonych ścieków) obrazujących specyfikę działalności wodno-kanalizacyjnej i – co kluczowe z punktu widzenia wymogów ustawowych – pozwala na obiektywne ustalenie struktury sprzedaży, tj.

proporcji między czynnościami opodatkowanym i nieopodatkowanymi w tym obszarze. Porównanie wielkości prewspółczynników ustalonych na podstawie rozporządzenia i w oparciu o metodę przyjętą przez gminę ma znaczenia dla weryfikacji reprezentatywności poszczególnych sposobów ustalania proporcji, w sytuacji, gdy nie jest kwestionowana specyfika działalności wodno-kanalizacyjnej stanowiącej w przeważającej mierze działalność gospodarczą”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 28.11.2018 r., I SA/Op 329/18, LEX nr 2592571:

„Dopuszczalna jest metoda ustalania prewspółczynnika w przypadku działalności wodno-kanalizacyjnej według tzw. kryterium metrażowego”.

### **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26.06.2018 r., I FSK 219/18, LEX nr 2511077:**

„1. Cechy konstrukcyjne systemu VAT uzasadniają wykładnię dopuszczającą możliwość określenia proporcji odliczenia w odniesieniu do konkretnego rodzaju działalności wykonywanej przez gminę.

2. Specyfika działalności wodno-kanalizacyjnej przejawia się w odwrotnej proporcji czynności opodatkowanych w stosunku do niepodlegających VAT. Działalność wodno-kanalizacyjna jest bowiem w głównej mierze działalnością gospodarczą, zaś działania podejmowane w innych niż gospodarcze celach mają tu znaczenie marginalne.

3. O ile prewspółczynnik proponowany w rozporządzeniu odpowiada charakterowi określonych obszarów działalności Gminy, to nie uwzględnia specyfiki działalności wodno-kanalizacyjnej”.

Pogląd nr 2: Gmina powinna stosować prewspółczynnik określony w Rozporządzeniu Ministra Finansów.

### **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 15.11.2017 r., I SA/Łd 866/17, LEX nr 2409553:**

„Podatnik nie wykazał, aby sposób określenia proporcji dla odliczenia podatku VAT wg rozporządzenia nie odpowiadał specyfice wykonywanej przez gminę działalności. Nie wystarczy w tym zakresie ogólne stwierdzenie, że Gmina jest zdania, iż może zastosować inny, bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji, np. w oparciu o ilości zużytej wody i odprowadzonych ścieków”.

Już od dłuższego czasu sądy administracyjne konsekwentnie wyrażają korzystny dla Gmin pogląd nr 1. Orzeczeń reprezentujących ten pogląd jest dużo, a powyżej przedstawiono ich wybór.

Duża liczba orzeczeń wynika stąd, że Gminy masowo wręcz kierują wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych w omawianej kwestii, a jak dotąd fiskus, ignorując wyraźną i w zasadzie jednolitą już linię orzeczniczą, wyrażał w wydawanych interpretacjach pogląd nr 2<sup>20</sup>.

### **Przychylne stanowisko organów podatkowych w zakresie prewspółczynnika metrażowego w sytuacji obecności wodomierzy**

Jak wskazano powyżej, sądy administracyjne coraz częściej przychylają się do stanowiska Gmin w sprawie zastosowania prewspółczynnika metrażowego w odniesieniu do infrastruktury wodno-kanalizacyjnej. Natomiast należy zauważyć również zmieniające się podejście organów podatkowych w tej sprawie. W ostatnim czasie można zaobserwować podejście, w którym w sytuacji pełnej obecności wodomierzy w odniesieniu do jednostek budżetowych Gminy – a także jeśli chodzi o mieszkańców – organ podatkowy uznaje częstokroć stanowisko podatnika w sprawie możliwości zastosowania prewspółczynnika metrażowego – jako prawidłowe.

A contrario – brak stosownej aparatury pomiarowej skutkuje uzyskaniem interpretacji negatywnej. W związku z tym, w przypadkach braku podliczników, niektóre Gminy podejmują coraz skuteczniejsze próby powołania się na przeciętne normy zużycia wody / ścieków czyli tzw. rozliczenie ryczałtowe. Przykład poniżej:

„Co istotne, obliczenie powyższych proporcji dokonywane jest przez Gminę na podstawie specjalistycznej aparatury pomiarowej spełniającej wszelkie normatywne kryteria – wodomierzy. W efekcie istnieje tu bardzo wysoka dokładność pomiaru, a także pełen obiektywizm pomiarów i obliczeń. Co więcej, na podstawie wskazań

20 Krzysztof Janczukowicz, *Prewspółczynnik VAT dla działalności wodno-kanalizacyjnej gminy*, System Informacji Prawnej LEX, <https://sip.lex.pl/#/publications/419785551>, [dostęp: 15.06.2023].

wodomierzy, Gmina określa wysokość należnego jej wynagrodzenia od Odbiorców zewnętrznych, co oznacza, że to właśnie zużycie wyrażone w metrach sześciennych wskazane przez wodomierze bezpośrednio reprezentuje obrót opodatkowany VAT i stopień wykorzystania Infrastruktury do czynności opodatkowanych VAT.

Również w przypadku tych budynków i obiektów, gdzie dotychczas nie zamontowano wodomierzy, dochodzi do w pełni miarodajnego ustalenia zużycia wody / ścieków, przy czym w braku zamontowania wodomierzy stosowane są w tym celu przepisy powszechnie obowiązującego prawa, tj. wydane na podstawie ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. Nr 72, poz. 747) Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 14 stycznia 2002 r. w sprawie określenia przeciętnych norm zużycia wody.

Zgodnie z par. 1 tego rozporządzenia „Ustala się przeciętne normy zużycia wody dla poszczególnych odbiorców usług, stanowiące podstawę ustalania ilości pobranej wody w razie braku wodomierza głównego”. Normy te określa załącznik do rozporządzenia i są one obligatoryjne, tj. Gmina nie może tu posługiwać się innymi metodami, nie ma żadnej swobody, dowolności. Na ich podstawie Gmina jest w stanie precyzyjnie i w pełni zgodnie z nakazem ustawodawcy obliczyć wysokość miesięcznego czy rocznego zużycia wody / odebranych ścieków dla tych pod-

miotów, u których nie ma wodomierzy. Co ważne, w przypadku Odbiorców zewnętrznych odbiorcy usług dostawy wody / odbioru ścieków opłacają należne Gminie wynagrodzenie właśnie na podstawie tak ustalonych wartości zużycia. Wskazania te przekładają się zatem bezpośrednio na wysokość obrotu opodatkowanego VAT identycznie jak wskazania wodomierzy.

W konsekwencji brak zamontowania wodomierzy w niektórych przypadkach nie wpływa w żaden sposób na prawdziwość, czy dokładność zaproponowanej przez nią metody obliczenia prewspółczynnika. Bez względu na to, czy uwzględnione w liczniku prewspółczynnika zużycie (metry sześciennie) Odbiorców zewnętrznych wynika ze wskazań wodomierzy, czy z przeciętnych norm zużycia narzuconych przez prawo, obie te wartości przekładają się bezpośrednio na obrót opodatkowany VAT, a zatem precyzyjnie reprezentują udział czynności opodatkowanych VAT w ogóle czynności, do których wykorzystywana jest Infrastruktura. Analogicznie, niezależnie od tego, czy zużycie wyrażone w metrach sześciennych Odbiorców wewnętrznych – uwzględnione w mianowniku wzoru na prewspółczynnika metrażowy – wynika ze wskazań wodomierzy, czy z przeciętnych norm zużycia wody narzuconych przez prawo, obie te wartości przekładają się na obrót niepodlegający opodatkowaniu VAT. Pozwalają zatem precyzyjnie ustalić w jakim zakresie, poza wykorzystaniem do czynności opodatkowanych VAT, wykorzystywana jest Infrastruktura<sup>21</sup>.

Należy w tym miejscu nadmienić, że stosownie do art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, organ podatkowy odstąpił w powyższej sytuacji od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Gminy.

Cytując wskazany przepis: „Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie”<sup>22</sup>.

Podsumowując, Gmina dąży do odliczenia podatku VAT, który przysługuje jej z mocy prawa, a organ dąży do działania profiskalnego, korzystając z monopolu na władzę. W konsekwencji, w związku z tym, działania organów podatkowych powodowały / nadal powodują konieczność stosowania prewspółczynnika z Rozporządzenia Ministra Finansów (Dz.U. z 2015 r., poz. 2193). Doprowadzało / doprowadza to w dalszym ciągu do zwiększenia sporów sądowych w tym zakresie czyli do skutku odwrotnego od tego, który był zamysłem Rozporządzenia, gdyż jego celem było zapewnienie pewności prawa.

Najbardziej istotna kwestia obecnie poruszana w interpretacjach to konieczność pokazania obiektywizmu przyjętej metody metrażowej wyrażającego się dokładnością w pomiarach zużytej wody / ścieków w ramach infrastruktury wodno-kanalizacyjnej.

21 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 marca 2020 r., sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.774.2019.2.MJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=573854&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>, [dostęp: 15.06.2023].

22 Art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540).

Metoda obrotowo-przychodowa narzucona przez Rozporządzenie Ministra Finansów opiera się o obrót z działalności gospodarczej oraz przychody / dochody jednostki, która zarządza ww. infrastrukturą. W ten sposób brane są pod uwagę w dużej mierze przychody / dochody, które nie mają żadnego związku z działalnością wodno-ściekową. Na przykład – w przypadku gdy infrastrukturą zarządza Urząd Gminy – do proporcji wlicza się subwencje oświatowe czy udział z wpływów z PIT.

Natomiast zastosowanie przewspółczynnika metrażowego polega na odliczeniu VAT na podstawie liczby metrów

sześciennych faktycznie sprzedanej wody / ścieków zarówno na rzecz odbiorców zewnętrznych (mieszkańców) jak i wewnętrznych (jednostek organizacyjnych Gminy). Taki sposób pozwala odliczyć powyżej 90% VAT, co skutecznie realizuje zasadę neutralności tego podatku w przeciwieństwie do metody z Rozporządzenia, za pomocą której można odliczyć w praktyce jedynie od kilku do ok. 60% VAT. Metoda metrażowa lepiej realizuje także dyspozycję zawartą w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, która mówi o tym, że „sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności

i dokonywanych przez niego nabyć”.

Mam nadzieję, że w tej pracy udało mi się przybliżyć kwestie dotyczące stosowania zarówno przewspółczynnika ogólnie jak i przewspółczynnika metrażowego w VAT w sposób zrozumiały. Starłem się oddać istotę sprawy, pokazując kluczową zmianę orzecznictwa, a następnie praktyki interpretacyjnej organów podatkowych. Ta swego rodzaju ewolucja spowoduje według mnie, że metoda metrażowa stanie się wkrótce podejściem używanym na jeszcze szerszą skalę niż obecnie w zakresie zachowania neutralności VAT w ramach infrastruktury wodno-kanalizacyjnej.

### Summary

#### **Pre-proportion and metrage pre-proportion in VAT as a methods of determining the key of deduction of input tax by Communes.**

#### **Mateusz Krawczyński**

This article is devoted to the issue of the key of VAT deduction, so-called pre-proportion and it will show the greater effectiveness of the pre-proportion used in the water and wastewater management the so-called metrage pre-proportion, in particular by comparing it to another key, which is the pre-proportion proposed by the Ministry of Finance in the Ordinance of 17 December 2015 (Journal of Laws of 2015, item 2193). The purpose of the above-mentioned metrage pre-proportion is to ensure greater neutrality of VAT for the taxpayer, which is the Commune, which neutrality is the basic principle of the tax on goods and services. A commune may act as a VAT payer (in the event that it concludes civil law contracts), and also not be subject to this tax if it operates in the public-law regime. If it perform both of the above-mentioned transactions, then, in principle, there is no right to deduct all input VAT.



## ISTOTA KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

Żyjemy w czasach gospodarki rynkowej. To określenie nie stanowi dla nikogo zaskoczenia, ale jak często zatrzymujemy się, żeby pomyśleć, co to tak naprawdę oznacza? Nie chodzi tutaj o przypominanie książkowych definicji ekonomicznych, a o wpływ na otaczającą nas rzeczywistość. W gospodarce rynkowej na zaszczepnym miejscu pojawiają się hasła wolności i swobody. Mowa tutaj oczywiście o dostępnych możliwościach i kształtowaniu relacji gospodarczo-prawnych pod postacią stosunków prawnych, zarówno w postaci porozumień, jak i umów. Jednak nawet w tym rodzaju gospodarki ta „pełna swoboda” podlega ograniczeniom, chociażby z punktu widzenia podatkowego. Bo to, że ktoś zawarł określony rodzaj umowy, nie oznacza jeszcze, że faktycznie taki był jego cel i że przebiega ona w taki sposób, jak to przedstawia. Prowadzić to może do wielu negatywnych sytuacji ekonomicznych, w szczególności zjawiska tax evasion. Dlatego organy podatkowe uzbroiły się w narzędzia do zwalczania takich sytuacji, a jedną z nich jest klauzula o unikaniu opodatkowania.

### Tax avoidance vs tax evasion

Nieustannie wypowiedanym i odmienianym przez wszystkie przypadki hasłem, gdy mowa jest o opodatkowaniu, jest „optymalizacja podatkowa”. Pojęcie to etymologicznie może pochodzić od łacińskiego optimus, co oznacza najlepszy<sup>1</sup>. W definicji tego hasła czytamy, że to: „działanie lub rozwiązanie, które prowadzi do osiągnięcia najlepszych i najkorzystniejszych w danych warunkach wyników”<sup>2</sup>. Jest to o tyle ciekawe, że w potocznym rozumieniu tego słowa ciężar zwraca się raczej w kierunku wartości „uśrednionych” i „odpowiednich” niż najlepszych.

W istotnym dla artykułu przypadku chodzi o jak najlepsze dostosowanie wszelkich strategii podatkowych podatnika. Następuje jednak pytanie, z którego punktu należy patrzeć na wartości „najkorzystniejsze”. Dla organów podatkowych zdecydowanie

bardziej korzystne jest wykazanie jak najbardziej realnych wartości należnych podatków, odpowiadających sytuacji i działaniom gospodarczym podatnika, co często prowadzi do osiągnięcia odpowiednio wysokich wartości. W przypadku podatnika cel ten jest wręcz odwrotny i zdecydowanie zwrócony na maksymalne obniżenie obciążenia fiskalnego.

W pojęciach międzynarodowych, mowa o języku angielskim, występuje jasna różnica pomiędzy tax avoidance oraz tax evasion, gdzie jedno z nich stanowi dopuszczalną, a drugie karalną formę obniżenia opodatkowania. Przy pierwszym z tych określeń mowa jest o czynnościach podejmowanych w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych i zmaksymalizowania dochodu po opodatkowaniu. Tax evasion określa natomiast celowe czynności polegające na niedopłaceniu należnego podatku albo wręcz całkowitemu unikaniu takich płat-

### Damian Kuszewski

Absolwent Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość oraz Wydziału Prawa na SWPS Uniwersytecie Humanistycznospołecznym. Od 2018 r. związany z Russel Bedford Poland. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest zarówno prawo podatkowe, w szczególności podatki dochodowe, jak również historia prawa i państwowości. W ostatnich latach skupiał się również na zagadnieniach związanych z teorią podatków.

**Słowa kluczowe:** podatki, unikanie opodatkowania, optymalizacja podatkowa, GAAR, Dyrektywa ATAD, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, art. 119a, podatki zagraniczne, Doradztwo Prawne i Podatkowe

<sup>1</sup> Optymalizacja [w:] W. Kopaliński, Słownik wyrazów obcych, 2007.

<sup>2</sup> Optymalizacja [w:] Wielki słownik języka polskiego, <https://wsjp.pl/>, [dostęp: 15.06.2023].

ności. Jedna z tych czynności określa zatem dozwoloną formę optymalizacji, druga wskazuje na celowe unikanie w większym bądź mniejszym stopniu wypełniania swoich zobowiązań podatkowych. Zjawiska te nie są jednak rozumiane jednolicie w literaturze. Szczególnie że ciężko jest jednoznacznie orzec, kiedy działania podatnika mogą mieć znamiona celowego i przestępczego procederu, a kiedy wyłącznie odmiennej interpretacji przepisów prawa. Przepisy podatkowe posiadają bowiem wiele „szarych” stref interpretacyjnych, które stanowią pole dyskursu nie tylko na linii podatnik – organy skarbowe, ale również pomiędzy poszczególnymi urzędami i sądami administracyjnymi. Zaś dążenie ustawodawcy do maksymalnej precyzyjności oraz ścisłości przepisów nie współgra z ich komunikatywnością oraz jasnością. Jest to zatem ciągły taniec dookoła norm, polegający na sprawdzaniu, na ile można nagiąć poszczególne reguły. Dojść przy tym może jednak, nawet nieumyślnie, do ich złamania.

Należy także nadmienić, że nawet przy optymalizacji podatkowej w literaturze i orzecznictwie znaleźć można hasło „agresywnej” optymalizacji podatkowej, która ma na celu wytworzenie sztucznych czynności, stwarzających możliwości osiągnięcia korzyści podatkowych np. poprzez transfer zysków do państw o niższych stawkach podatkowych: „cechami charaktery-

stycznymi transakcji ukierunkowanych na unikanie opodatkowania są nienaturalność, nieefektywność gospodarcza, nadmierna zawilgość, nieprzejrzystość oraz rozwlekłość”<sup>3</sup>.

Różnica w tym zakresie wynika z tego, że optymalizacja podatkowa powinna mieć na celu skorzystanie z możliwości wynikających bezpośrednio z przepisów ustaw podatkowych, a nie poprzez wykorzystanie istniejących w nich luk prawnych. „Celem wprowadzenia art. 6 (ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonalnym, Dz. U. poz. 1387 – dopisek autora) było nie tylko zapobieżenie tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej prowadzonej z wykorzystaniem schematów międzynarodowych, ale także zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu, co zachodzić może w tych przypadkach, gdy zysk ze SKA opodatkowany był wcześniej i zostały wykazane przychody z udziału w tej spółce”<sup>4</sup>.

### Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>5</sup> rys historyczny

Tematyka unikania opodatkowania jest problemem trawiący nie tylko polską gospodarkę<sup>6</sup>. Międzynarodowa społeczność również podjęła działania mające na celu znalezienie rozwiązań, które pozwoliłyby na skuteczne po-

wstrzymanie szkodliwych procedurów w zakresie opodatkowania. Rozwiązania te zostały zawarte, tak jak niemalże wszystkie międzynarodowe działania antyabuzywne, w zakresie opodatkowania w ostatnich latach, w raporcie OECD dotyczącym planu działań w zakresie erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków, czyli słynnym już raporcie BEPS<sup>7</sup>. Wskazywał on kilkanaście obszarów analizy powiązanych z problemem nieuzasadnionego unikania opodatkowania w ramach międzynarodowych struktur kapitałowych oraz potrzeby podjęcia zharmonizowanych działań przeciwko niemu. Konkretyzował również czynności, na jakie zdecydowały się państwa w formie „działań BEPS”<sup>8</sup>. Jednym z nich było przygotowanie wielostronicowej umowy międzynarodowej, która miała na celu globalną modyfikację umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nazwaną „Konwencją MLI”<sup>9</sup>. W Polsce została przyjęta do obrotu prawnego na podstawie ustawy z dnia 29 września 2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz. U. poz. 2104). W swoim założeniu konwencja MLI ma na celu:

- neutralizowanie skutków tzw. porozumień hybrydowych;

3 J. Jankowski, *I.I. Dorobek doktryny prawa podatkowego* [w:] Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR), Warszawa 2022.

4 Ibidem.

5 W celu ułatwienia czytania artykułu, autor zamiennie stosuje określenia „klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania” oraz „klauzula”.

6 Chociaż zgodnie z raportem Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego kwota ubytku w tym zakresie wynosi co najmniej 10 mld złotych. Zob. R. Piekarczyk i A. Miarkowski, *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, [w:] Raport 1/2015 CAKJ.

7 Ang. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting-BEPS*, raport z 19 lipca 2013 r.

8 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, [dostęp: 15.06.2023].

9 „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, [dostęp: 15.06.2023].

- zapobieganie przyznawaniu korzyści umownych w niewłaściwych okolicznościach;
- zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu stałego zakładu;
- usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych.

W zakresie kwestii międzynarodowego unikania opodatkowania, działania podjęte na jej podstawie wprowadzały do preambuł umów o unikaniu podwójnego opodatkowania reguły interpretacyjne zakazujące podatnikom wykorzystywania postanowień umowy do działań sprzyjających podwójnemu nieopodatkowaniu oraz tzw. klauzulę celu podstawowego<sup>10</sup>. Pozwalała ona odmówić korzyści podatkowej wyciągniętej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeżeli głównym celem czynności, utworzenia struktury albo zawarcia transakcji było jej pozyskanie w sposób sprzeczny z przedmiotem i celem danej umowy.

Również na gruncie prawa unijnego podjęte zostały działania zmierzające do osiągnięcia podobnych efektów w postaci przyjętej w 2016 r. dyrektywy ATAD<sup>11</sup>, wprowadzającej m.in. klauzulę GAAR<sup>12</sup> w celu ukształtowania jednolitego stosowania przepisów przeciw unikaniu opodatkowania na szczeblu krajowym i wewnątrzunijnym

oraz transgranicznym. Pozwala ona na nieuwzględnienie dla celów podatkowych jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które są nierzeczywiste, ich korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego, a głównym lub jednym z głównych celów ich zawarcia było uzyskanie korzyści podatkowej.

Klauzula o unikaniu opodatkowania została wprowadzona do porządku prawnego przez art. 1 pkt 6 ustawy nowelizującej<sup>13</sup> ordynację podatkową<sup>14</sup>. Wprowadzony został całkowicie nowy dział IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, a główne zapisy znalazły się w rozdziale 1. pt. „Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania”<sup>15</sup>. Same przepisy rozpoczęły swój bieg od 15 lipca 2016 r. Nie jest to jednak ani jedyny, ani pierwszy przepis, który wprowadzał podobne normy prawne.

Po raz pierwszy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego od 1 stycznia 2003 r. w ramach nieobowiązującego obecnie art. 24b Ordynacji podatkowej: „§ 1 Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominą skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzy-

ści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku; § 2 Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”.

Przepis ten jednak został uznany za niekonstytucyjny przez wyrok Trybunału Konstytucyjnego<sup>16</sup>. Wyrok stanowił też podwaliny pod obecne brzmienie przepisów, gdyż poza wypowiedzeniem się w zakresie konstytucyjności normy prawnej, zawarł również wskazówki do wplecenia treści GAAR z zachowaniem standardów konstytucyjnych<sup>17</sup>:

- „przesłanki materialnoprawne GAAR powinny być ustalone precyzyjnie w ramach pojedynczej jednostki redakcyjnej przepisu prawa, a nie chaotycznie rozproszone w ramach kilku jednostek redakcyjnych;
- GAAR może opierać się na nieostrych i niedookreślonych pojęciach, o ile istnieje możliwość ustalenia ich zakresu znaczeniowego na podstawie zobiektywizowanych kryteriów;

<sup>10</sup> Ang. *Principal Purpose Test* – PPT.

<sup>11</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 193, str. 1 z późn. zm.).

<sup>12</sup> Ang. *General Anti-Abuse Rules* – GAAR.

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 z późn. zm.).

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm., dalej: Ordynacja podatkowa).

<sup>15</sup> Art. 119a – 119f Ordynacji podatkowej. Na potrzeby artykułu opisywane będą również pozostałe artykuły tego działu.

<sup>16</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., nr sygn. K 4/03, (Dz.U. Nr 122, poz. 1288). Wskazany przepis został uznany za niezgodny z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP.

<sup>17</sup> J. Jankowski, *Konstytucyjność klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, Monitor Podatkowy 2020/5, s. 2

- przepisy dotyczące GAAR powinny jednoznacznie określać skutki zastosowania klauzuli w odniesieniu do czynności prawnej kwestionowanej przez administrację skarbową”.

Oznacza to, że Trybunał Konstytucyjny nie podawał w wątpliwości względem samej instytucji i funkcji, jakie powinna pełnić klauzula, ale raczej względem treści zredagowanej w przepisach Ordynacji podatkowej.

Ostatecznie zatem doszło do przeredagowania normy prawnej w art. 119a i n. oraz ponownej jej implementacji. Od 1 stycznia 2019 r. doszło do modyfikacji zapisów klauzuli zgodnie z Dyrektywą ATAD, pozwalając na uzyskanie jej bieżącego – z drobnymi modyfikacjami – brzmienia.

### **Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako narzędzie organów skarbowych**

W aspekcie definicyjnym klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zawiera w sobie następujące elementy składowe<sup>18</sup>:

- czynność jest dokonana głównie albo jednym z głównych jej celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej;
- w danych okolicznościach czynność ta jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu;
- sposób działania był sztuczny.

Warto omówić te kryteria, gdyż to one stanowią podstawę do możliwości zastosowania przez organ podatkowy wskazanej klauzuli. Ich jednoczesna odrębność oraz współzależność stanowią jeden z głównych powodów skomplikowania rozumienia tej instytucji. Zwrócić przy tym należy szczególną uwagę na różnice w brzmieniu tych przepisów przy stanie prawnym przed i po 31 grudnia 2018 r.

Art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu przed 2019 wyglądał następująco: „Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”. Natomiast od tego roku treść artykułu prezentuje się następująco: „Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”<sup>19</sup>. Zmiana może sprawiać wrażenie kosmetycznej, ale wywiera ona wyraźne implikacje w kwestiach interpretowania normy prawnej.

Wśród wymienionych kryteriów wykładnia nie przewiduje właściwie istotnych różnic wartościowych. Wymagane jest spełnienie wszystkich elementów w celu zastosowania odpo-

wiednich procedur. Literatura tematu wskazuje jednak na pewnego rodzaju hierarchię. Zdecydowanie na czele wyróżnić tutaj można kwestie osiągnięcia korzyści podatkowej. W końcu bez niej zarówno organy podatkowe, jak i sądy nie miałyby wyraźnej podstawy do oceny zdarzenia i stanu prawnego czynności. Jest to zatem również pierwszy element jaki podlega badaniu w toku kontroli.

### **Korzyść podatkowa jako cel działania**

Przepisy Ordynacji podatkowej traktują pojęcie to niezwykle obiektywnie, poprzez wskazanie ich definicji, początkowo w art. 119e, a następnie w art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej. Wymieniane są 4 przypadki, w których może dochodzić do pojawienia się korzyści podatkowej:

1. niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości;
2. powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku;
3. powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
4. brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w punkcie 1.

<sup>18</sup> Art. 119a Ordynacji podatkowej.

<sup>19</sup> Warto wspomnieć również o dodanych § 6 i § 7 do art. 119a Ordynacji podatkowej.



Istotny zaś w tym zakresie jest nie sposób osiągnięcia ani motywacja podatnika, ale już sam fakt powstania korzyści podatkowej. Sposób podlega bowiem na analizie przy stwierdzeniu sztuczności takiej czynności albo jej niezgodności z celem albo przedmiotem ustawy. Jak zostało to bowiem wcześniej wskazane, klauzula dotyczy kwestii unikania opodatkowania, a nie uzyskiwania korzyści podatkowych, stąd potrzeba wystąpienia kilku elementów jednocześnie. Oznacza to np., że decyzja o wyborze metody amortyzacji środka trwałego może spełnić przesłanki do uznania tej czynności za osiągnięcie korzyści podatkowej, ale niekoniecznie jest to czynność podlegająca pod klauzulę.

Przepisy podatkowe nie posiadają bowiem mechanizmu pozwalającego na rezygnację z osiągnięcia korzyści. Zdaje się tak, że niektóre czynności, jak wszelkiego rodzaju restrukturyzacje pomiędzy podmiotami powiązаныmi, są z góry skazane na stwierdzenie wystąpienia korzyści podatkowej, gdyż to właśnie ich brak wywoływałby niepotrzebną sztuczność czynności<sup>20</sup>. Zmiana w tym zakresie od 2019 r. polegała na dodaniu punktu 4., dotyczącego płatników podatku. W głównej mierze miało to na celu objęcie klauzulą rozliczania podatku u źródła od m.in. dywidend czy odsetek.

Czynności podejmowane przez podatników mogą zawierać w sobie wiele różnorodnych celów, z ekonomicznymi na czele<sup>21</sup>. Ocena celowości takiej

czynności może zostać określona jako podlegająca pod kryteria klauzuli, jeżeli te pozostałe cele przynoszą jedynie ułamek korzyści względem celów podatkowych lub ich poziom jest nieistotny<sup>22</sup>. Problemów przysparza jednak sposób, w jaki powinno dochodzić do takiej oceny, a mianowicie czy powinna mieć ona charakter subiektywny czy obiektywny? Bywa to również często kością niezgody pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi, których postępowaniom zarzuca się złamanie zasady prawdy obiektywnej określonej w art. 122 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że kontrolujący powinien skupiać się w swojej analizie na określeniu obiektywnych okoliczności (podjętych i planowanych działań podatnika) raczej niż na subiektywnych działaniach (plany, zamiary, chęci).

„Nie jest przy tym przekonująca argumentacja, że element obiektywny został już uwzględniony przez ustawodawcę w definicji sztuczności, a co za tym idzie, przesłanka celu działania z art. 119d o.p. może być tym samym rozumiana w sposób subiektywny”<sup>23</sup>. Skoro zatem w jednym punkcie, przy wskazaniu przesłanek sztuczności, występuje odniesienie do przesłanek obiektywnych, również w tym zakresie należałoby przyjąć takie samo założenie. Racjonalny ustawodawca nie tworzyłby dwóch – wzajemnie ze sobą sprzecznych – standardów do oceny warunków uznania tej samej instytucji. Oparcie analizy istotności poszczególnych celów na subiektywnej ocenie danej czynności byłoby skazane na nie-

powodzenie, gdyż zależnie od strony postępowania nakładane byłyby inne „wagi” do poszczególnych celów, co wpływałoby na odmienne interpretacje spełnienia warunku klauzuli. O problemach z postępowaniem dowodowym oraz uzasadnieniem takiej decyzji nie wspomniawszy. Z tego też względu ocena administracji skarbowej powinna następować *ex post*, a nie *ex ante*, bo bez tego trudno orzekać o korzyści podatkowej, jeżeli nie została jeszcze osiągnięta.

Przy ocenianiu celu działania istotnym sposobem przeciwdziałania zastosowaniu klauzuli jest udowodnienie przez podatnika wyraźnej przewagi korzyści ekonomicznych nad korzyściami podatkowymi na podstawie konkretnych wyliczeń. Do 2019 roku nie było to potrzebne, gdyż wykazanie, iż osiągnięcie korzyści podatkowej nie było jedynym celem, lecz jednym z wielu, mogło skutecznie utrudnić zastosowanie klauzuli. Aktualne brzmienie przepisu dokonuje zmiany z podejścia w ocenie czynności dokonanej „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści” do podejścia, gdzie „głównym lub jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej”. Zmiana wynika bezpośrednio z wpływu i dostosowania przepisów krajowych do wymogów dyrektywy ATAD. Podatnicy nie mają oczywiście prawnego wymogu prezentowania wyliczeń korzyści podatkowych w zestawieniu z innymi korzyściami, ale zdecydowanie posiadanie takowych może wydatnie wpłynąć na postępowanie dowodowe<sup>24</sup>.

20 Postępowania restrukturyzacyjne są zazwyczaj niezwykle skomplikowane i kosztowne, brak jednoznacznej korzyści budzić więc może podejrzenia organów podatkowych.

21 Do 2019 r. istniało jeszcze rozróżnienie na cele ekonomiczne (niezwiązane z prowadzoną działalnością) i gospodarcze (odnoszące się do przedsiębiorców).

22 Wniosek wyciągnięty z art. 119d Ordynacji podatkowej.

23 J. Jankowski, *2.1. Subiektywny czy obiektywny charakter przesłanki?* [w:] Klauzula przeciwko..., Warszawa 2022.

24 Wskazuje na to m.in. art. 119d, w którym ciężar dowodowy w tym zakresie przenoszony jest na podatnika.

Zwłaszcza w przypadku, gdy z przyczyn nieprzewidzianych albo niezależnych od podatnika korzyści ekonomiczne okazały się znacznie mniejsze niż planowane. Po stronie organu spoczywa natomiast obowiązek weryfikacji istotności obu korzyści względem siebie.

Zdarza się przy tym, że nawet wsparcie się w przepisach ustawy może nie uchronić podatnika przed zastosowaniem klauzuli, gdy cel działania jest nieodpowiedni<sup>25</sup>: „Działania podatnika, zmierzające do celowego obniżenia wysokości przychodów ze zbycia akcji przy wysokich kosztach ich nabycia, poniesionych faktycznie przez jej poprzednika prawnego, choć zgodne z literalnym brzmieniem ustawy (art. 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. w zw. z art. 93 § 1 pkt 1 i § 2 pkt 1 o.p.), niewątpliwie sprzeczne są z celem i przedmiotem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. (...) Przy wykładni pojęć istotności celów ekonomicznych lub gospodarczych innych niż uzyskanie korzyści podatkowej nie można także pominąć art. 119a § 3 o.p., stosownie do którego za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej”.

Ważnym zatem, przy określaniu celu działania danej czynności, aby kwantyfikowalna wysokość korzyści ekonomicznych przewyższała wyliczoną przy zachowaniu ostrożności wartość korzyści podatkowych. Z drugiej stro-

ny organy podatkowe nie powinny również zbyt restrykcyjnie stosować dostępnych narzędzi, jakimi jest m.in. klauzula. Podatnicy są bowiem uprawnieni do wybierania struktur podatkowych znamionujących najwyższą efektywność z punktu widzenia ich struktur oraz strategii biznesowych, o ile nie zostały one zdeterminowane motywami stricte podatkowymi. Cel zatem powinien być interpretowany zgodnie z zachowaniem wymogów przewidzianych w dyrektywie ATAD.

### Sztuczność działania

Art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej wymienia elementy, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny. Jest to jednak katalog otwarty, nieograniczony wyłączenie do przykładów wskazanych w przepisie, zaś wystąpienie wskazanych w niej sytuacji nie musi automatycznie decydować o sztucznym charakterze. Może on jednak być podstawą do bliższego przyjrzenia się strukturze lub czynnościom podatnika. Zawarta przy tym definicja „sztuczności” czynności stanowi odwrotność czynności odpowiedniej z art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej. Istotnym elementem tej definicji jest pojęcie „racjonalnego podatnika”. Jest to podmiot kierujący się zgodnymi z prawem celami, innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Ustawodawca zwraca uwagę nie tylko na elementy sztuczności na płaszczyźnie ekonomicznej, ale także na płaszczyźnie prawnej. Podobne informacje można znaleźć w uzasadnieniu

do ustawy wprowadzającej klauzulę: „Na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawartości poprzez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży (...). Na płaszczyźnie ekonomicznej sztuczną transakcję charakteryzuje brak w niej treści ekonomicznej np. poprzez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego”<sup>26</sup>.

Szczególnie warto zwrócić uwagę w przypadku, gdy wprowadzane są bardzo zawiłe struktury, które przynoszą niską wartość dodaną ekonomicznie. Takie postępowanie powinno budzić racjonalne zastrzeżenia co do świadomości podatnika w zakresie podejmowanych czynności oraz potrzeby zafałszowania prawdziwego motywu takiego działania.

Element sztuczności wyłącznie na jednej ze wskazanych płaszczyzn nie musi oznaczać automatycznie braku racjonalności takiego działania. Bowiem sztuczne elementy na płaszczyźnie prawnej mogą nadal wpływać pozytywnie na płaszczyznę ekonomiczną i vice versa. Dlatego właśnie w przepisach dotyczących klauzuli można zauważyć dwustopniowy sposób oceny racjonalności działania. Pierwszym elementem jest określenie substancji ekonomicznej transakcji podatnika. Drugim zaś jest oszacowanie, jak bar-

25 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lipca 2019 r., nr sygn. II FSK 135/19.

26 Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367.

dzo działanie odbiega w swoim modelu od tradycyjnych czynności tego typu.

### **Sprzecznność działania z celem ustawy**

Sprzecznność osiągniętej korzyści podatkowej z obowiązującymi regulacjami podatkowymi jest silnie powiązana ze sztucznością działania, jednakże jest to oddzielne i samodzielne kryterium. Przy jego zastosowaniu ocenić należy nie tyle umiejętności interpretacji przepisów podatkowych, ile próby ich celowego ominięcia albo nagięcia dla własnych korzyści.

Do 2019 roku ustawodawca odnosił się do pojęcia sprzecznności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Od czasu nowelizacji kryterium jest to traktowane szerzej wobec korzyści sprecznej również z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, jak i jej przepisu. Nie wprowadza to jednak nowego sposobu interpretacji tego kryterium, a raczej ujednolica to wypracowane przez orzecznictwo. Jest to zatem zmiana o charakterze redakcyjnym.

Warto jednak zwrócić uwagę na jeden drobny szczegół, który pojawia się wraz z tą zmianą. Pokazuje to wyraźnie, że – przynajmniej w kontekście klauzuli – przy podejmowaniu oceny działania podatnika należy wziąć pod uwagę zarówno interpretację całości ustawy, jak i poszczególnych jej elementów składowych, aby móc wyznaczyć jej cel oraz przedmiot. Stanowi to pewnego rodzaju korytarz, w ramach którego poruszać może się podatnik.

Organ podatkowy powinien zatem brać pod uwagę zarówno wnioskowanie z celu ustawy na konkretny przepis, jak i wnioskowanie z przepisu na jej ogólny cel<sup>27</sup>.

Chociaż istnieją w tym względzie opinie w literaturze, że sprzecznność powinno się odnosić do konkretnych przepisów, na co wskazują niektóre interpretacje art. 119a § 1, to takie ograniczenie interpretacyjne może wypaczyć zasadność stosowania klauzuli. Czasami bowiem trudno jest wyciągnąć ogólny sens ustawy z jej poszczególnych elementów, ignorując wnioskowanie z istniejących zasad systemowych i cech konstrukcyjnych. Należy zatem uznać, że istota kryterium sprzecznności stanowi niezależny „wzorzec kontroli” zgodności osiągniętej korzyści podatkowej z panującymi na gruncie ustawy zasadami systemowymi. W tym wypadku widać powiązanie pomiędzy kryterium sprzecznności i sztuczności, gdyż to właśnie sztuczność działania odpowiada za wskazane w art. 119a § 1 „dane okoliczności” działania. Bowiem samo uzyskanie korzyści nie musi być jeszcze w sprzecznności z ustawą, chyba że dodatkowo wpływa na nie element sztuczności. „Sprzecznność jest więc powiązana z sytuacjami, w których podatnik poprzez sztuczne działania doprowadził do zastosowania lub niezastosowania norm skutkujących efektem podatkowym nieadekwatnym do charakteru realizowanych działań gospodarczych”<sup>28</sup>.

Chcąc określić sprzecznność, organ nie powinien ograniczać się do analizy konstrukcji normy prawnej, ale również wziąć pod uwagę towarzyszące

jej zastosowaniu okoliczności, aby nie nakładać rezultatu takiej wykładni do wszystkich zbliżonych do siebie stanów faktycznych. Sformułowanie „dane okoliczności” wykorzystane w przepisie podatkowym nie oznacza sprzecznności z normą, ale wskazują na wzorzec kontroli w ramach tego kryterium. Dlatego właśnie wskazuje się, że w opiniach zabezpieczających, o których więcej w kolejnych punktach artykułu, należy wskazać przepisy ustaw podatkowych, które podatnik zamierza wykorzystać przy działaniach wskazanych w opinii, oraz ich cel z uwzględnieniem wartości danej dziedziny systemu prawnego.

W ramach kryterium sztuczności dochodzi do porównania modelu zaproponowanego przez podatnika z jego alternatywnymi działaniami. Pozwala to na uzyskanie obiektywnego modelu „racjonalnego” zachowania przy uwzględnieniu uzasadnienia ekonomicznego dla każdego z porównywanych modeli.

Kryterium sprzecznności dodaje w powyższym postępowaniu dodatkowy element, jakim jest analiza przepisów podatkowych właściwych dla porównywanych modeli. Jest to kolejny dowód na bliską korelację obu kryteriów uniemożliwiającą stosowanie jednego bez wzięcia pod uwagę drugiego.

Jak zatem widać, poszczególne elementy stanowiące kryterium klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są ze sobą mocno powiązane, stąd początkowa wstrzeźliwość autora od wyznaczania tych najbardziej istotnych. Kryterium korzyści podatkowej

27 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lipca 2019 r., nr sygn. II FSK 135/19.  
28 J. Jankowski, 2. *Stan prawny do 31.12.2018 r.* [w:] ibidem, Warszawa 2022.

decyduje bowiem o powstaniu podstawy do podjęcia analizy i oceny, czy była istotnym celem podjętego przez podatnika działania. Kryterium sztuczności kształtuje „dane okoliczności” działania oraz pozwala na ewentualne wyznaczenie właściwych czynności, które będą podstawą wyznaczenia zobowiązania.

Kryterium sprzeczności zaś bada, czy dana korzyść podatkowa w tak przedstawionej – często sztucznej – sytuacji jest niezgodna z zamiarem ustawodawcy oraz istotą wykorzystanych przepisów podatkowych.

Dlatego niezwykle ważnym jest, aby zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe były świadome tych zależności w celu lepszego spełniania swoich funkcji w zakresie kontroli: czy to narzuconej, czy wewnętrznej. Organy podatkowe powinny móc bowiem wysledzić tych podatników, którzy stosują agresywną optymalizację, ale jednocześnie nie karać tych, którzy starają się działać w ramach dostępnych praw i możliwości.

Podatnicy natomiast powinni mieć świadomość, jak się bronić na wypadek bezpodstawnych oskarżeń. Ciężko bowiem – przy ocenie czy zastosowanie klauzuli jest odpowiednie – wyznaczyć dość wyraźne granice, które pozwolą na uniknięcie pomyłek z obu stron.

### Postępowanie w przypadku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

W przypadkach, w których może zostać wydana decyzja w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zastosowanie ma procedura określona w art. 119g-119l Ordynacji podatkowej. Organem właściwym w takim wypadku jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej<sup>29</sup>. Wszczyna on postępowanie podatkowe lub przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową – w całości lub w części – na wniosek odpowiedniego organu podatkowego<sup>30</sup>. Zakres podlegania takiej jurysdykcji ogranicza się do spraw<sup>31</sup>:

- określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego;
- określenia wysokości straty podatkowej;
- stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku;
- odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika;
- o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy<sup>32</sup>.

Przejęte kontrole ulegają zawieszeniu z urzędu, zaś samo przejęcie następuje w formie postanowienia, na które przysługuje podatnikowi zażalenie. Organ podatkowy nie jest stroną postępowania i nie przysługuje mu takie uprawnienie. Dodatkowo przejęcie takie może dotyczyć wyłącznie określonej części kontroli albo postępowania, co musi zostać jasno określone w postanowieniu. Do zawieszonych kontroli podatnikowi nie przysługuje zażalenie na postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania ani zażalenie na postanowienie odmawiające podjęcia zawieszonego postępowania<sup>33</sup>. Wyłączenie to ustawodawca tłumaczy względami ekonomiki procesowej. Wydaje się to być zasadne, zwłaszcza że zażalenia te tracą swój merytoryczny charakter, gdyż nie dochodzi do przestoju w prowadzeniu kontroli. Przejęcie powoduje, że równolegle prowadzone jest inne postępowanie w tym samym zakresie i w toku tego postępowania stronie przysługują odpowiednie uprawnienia uregulowane w Ordynacji podatkowej<sup>34</sup>.

Nie każdy wniosek w sprawie postępowania z zastosowaniem klauzuli zostanie rozpatrzony pozytywnie. Szef KAS, na mocy art. 119gb Ordynacji podatkowej, ma bowiem prawo do odmowy wszczęcia lub przejęcia postępowania albo kontroli, w wypadku, gdy w jego ocenie istnieją możliwe do zastosowania

29 Dalej: Szef KAS.

30 Od 1 stycznia 2019 r. elementy wymagane do takiego wniosku oraz związana z nią procedura zostały określone w art. 119ga Ordynacji podatkowej.

31 Art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej.

32 W przypadku podatków ustalanych lub określanych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa Szef KAS ma możliwość wyłącznie przejęcia postępowania na wniosek właściwego organu podatkowego – art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej. W zakresie tym istnieją pewne spory interpretacyjne, zob. G. Liszewski, Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 119(g).

33 Art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej.

34 Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 1532.



wania inne przepisy podatkowe, które skutecznie umożliwią działanie przeciwko unikaniu opodatkowania, jak np. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli zaś takie przesłanki pojawią się już w trakcie postępowania, Szefowi KAS przysługuje prawo do umorzenia – jeżeli samoistnie wszczął postępowanie – lub powrotnego przekazania go do odpowiedniego organu podatkowego.

Postępowanie w przypadku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania kończy się wydaniem decyzji przez Szefa KAS. Zawarte w niej postanowienia oraz wysokość zobowiązania określa się już z pominięciem skutków sztucznego działania podatnika<sup>35</sup>, o ile w ogóle decyzja zostanie wydana w takim wymiarze. Od decyzji takiej przysługuje odwołanie na ogólnych zasadach określonych w Ordynacji podatkowej. Decyzję z zastosowaniem klauzuli różni to, że nie można jej nadać rygoru natychmiastowej wykonalności, chyba że okres przedawnienia zobowiązania jest krótszy niż 3 miesiące<sup>36</sup>.

Gdy decyzja wydana w sprawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest już ostateczna, to zarówno podatnik, jak i kontrahenci, których pośrednio dotyczy decyzja, mogą dokonać korekty deklaracji podatkowych<sup>37</sup> – na podstawie art. 119j Ordynacji podatkowej – i dopłacić podatek albo wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie

i zwrot nadpłaty. Szef KAS jest przy tym zobligowany do poinformowania takich kontrahentów, ze względu na niejawnosć postępowania, w terminie miesiąca od spełnienia się przesłanek wskazanych w § 1 tego przepisu<sup>38</sup>.

### **Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania<sup>39</sup>**

Rada jest niezależnym organem wydającym opinie w sprawie zasadności zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach. Poza opiniowaniem zasadności zastosowania klauzuli – albo środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach – zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania, wydawanie opinii w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Rada powoływana jest przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję i działa do dnia powołania następnego składu Rady, nie dłużej jednak niż przez 6 miesięcy od dnia upływu jej kadencji<sup>40</sup>. Przewodniczącego wybiera się spośród członków Rady w głosowaniu tajnym, na pierwszym zwołanym

przez ministra posiedzeniu, nie później jednak niż w terminie miesiąca od powołania Rady. W przypadku braku wyboru Przewodniczącego wybierze go minister. Wcześniejsze wygaśnięcie kadencji może nastąpić w wypadku przypadków wymienionych enumeratywnie w art. 199p Ordynacji podatkowej, zaś odwołanie na wniosek przewodniczącego Rady. Sytuacja taka nie wstrzymuje prac Rady, chyba że skład uległ zmniejszeniu o więcej niż dwóch członków.

Skład rady został wskazany w art. 119o Ordynacji podatkowej. „W skład tej Rady wchodzi w większości osoby spoza aparatu skarbowego, mające dużą wiedzę w zakresie prawa podatkowego (m.in. przedstawiciele doktryny i judykatury, samorządu terytorialnego oraz doradców podatkowych). Skład Rady nie odbiega od innych tego typu instytucji”<sup>41</sup>.

Szef KAS występuje o opinię Rady w zakresie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. W pierwszej instancji wystąpienie takie jest uzależnione od decyzji Szefa KAS, ale w odwołaniu organ nie może odmówić, jeżeli zostało to przedłożone na wyraźny wniosek podatnika<sup>42</sup>. Co do zasady opinia Rady nie jest wiążąca, ale organ decydujący jest zobowiązany do ustosunkowania się do negatywnej opinii i wyjaśnienia przyczyny jej nieuwzględnienia. W razie niewydania

35 Art. 210 § 2b Ordynacji podatkowej.

36 Art. 239d § 2 Ordynacji podatkowej.

37 Z wyjątkiem decyzji wydanej na podstawie art. 119a § 6 Ordynacji podatkowej (przypadki korzyści podatkowych powstałych w wyniku zastosowania przywilejów podatkowych).

38 Elementy takiego postanowienia wskazane są w art. 119j Ordynacji podatkowej.

39 Dalej: Rada.

40 Art. 119n Ordynacji podatkowej.

41 G. Liszewski [w:] ibidem, art. 119(o).

42 Chyba że zaskarżona decyzja została wydana na podstawie art. 119a § 7 Ordynacji podatkowej.

opinii w terminie 3 miesięcy od otrzymania akt sprawy, Rada jest zobowiązana do zwrócenia akt sprawy Szefowi KAS. Opinia wydana z uchybieniem terminu zostaje pominięta. Wystąpienie o opinię zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Opinie Rady, po ich zanonimizowaniu, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. Powołanie instytucji niezależnej rady konsultacyjnej, w przypadku niezwykle skomplikowanej instytucji prawa podatkowego, jaką jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, należy ocenić na wskroś pozytywnie. Jest to jedno z rozwiązań z założenia wspomagających i nieco ograniczających Szefa KAS w stosowaniu tego instrumentu. Podobne ciała funkcjonują jedynie w kilku państwach takich jak Francja, Australia czy Kanada.

### Opinia zabezpieczająca

Podatnicy, całkowicie słusznie, mogą mieć wątpliwości co do proponowanych przez ich doradców albo wymyślonych samodzielnie struktur i działań. Jak bowiem wskazano wcześniej, rozgraniczenie kiedy należy zastosować klauzulę jest bardzo nieostre, a to powoduje wyższy poziom ryzyka recharakteryzacji transakcji i związanych z tym konsekwencji podatkowych. Istnieją jednak sposoby, w których można to ryzyko ograniczyć.

Wśród takich środków zabezpieczających kiedyś wymienić można było interpretację indywidualną. Dochodziło wręcz do ich nadużyć. Polegało to

na tym, że skomplikowane struktury podatkowe były rozbijane na osobne działania i każde z osobna stanowiło podstawę wniosku o interpretację podatkową, co dawało gwarancję dla całej składowej. Zmieniło się to wraz z wprowadzeniem art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej: „Przepisów art. 14k-14n (przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych – dopisek autora) nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a”

Obecnie uzyskanie oceny organu podatkowego ex ante jest możliwe m.in. poprzez wystąpienia do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej<sup>43</sup>. Jeżeli organ ten stwierdzi, że przedstawione we wniosku okoliczności nie wskazują na możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wydaje on taką opinię. W innym wypadku następuje odmowa jej wydania. Musi być ona jednak uprawdopodobniona. Na taką odmowę przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Warto nadmienić, że opinia zabezpieczająca dotyczy wyłącznie ogólnej klauzuli i nie może odnosić się do szczególnych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie wstrzymuje ona również prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

Opinia pełni funkcje podobne w swoim zakresie do interpretacji indywi-

dualnych oraz ma identyczny zasięg ochronny<sup>44</sup>. Oznacza to, że do czasu zmiany albo uchylenia takiej opinii nie wystąpi ryzyko uznania działań za unikanie opodatkowania wobec przedstawionych okoliczności. Podobnie jak przy interpretacjach wniosek może złożyć nie tylko podatnik, ale również i inne osoby zainteresowane daną sprawą, może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej. Ich sama konstrukcja zaś powoduje, że są względem siebie uzupełniające, tzn. że nie wydaje się opinii zabezpieczających w zakresie zarezerwowanym dla interpretacji i odwrotnie.

Niezbędne elementy wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej zostały określone w art. 119x Ordynacji podatkowej, zaś jej treść w art. 119za. W wypadku pojawienia się wątpliwości Szef KAS może, inaczej niż w wypadku interpretacji indywidualnych, zwrócić się do wnioskodawcy z prośbą o ich wyjaśnienie albo zorganizować spotkanie uzgodnieniowe. Spotkanie powinno zostać zaprotokołowane przy pomocy aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych. Wyjaśnienie może dotyczyć wszelkich istotnych kwestii związanych z opinią zabezpieczającą. Opinia powinna zostać wydana bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez właściwy organ. Wniosek podlega opłacie w wysokości 20.000 zł, płatnej w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata od wspólnego wniosku zainteresowanych ulega zwiększeniu o 5.000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego<sup>45</sup>.

43 Zgodnie z art. 119w-119zf Ordynacji podatkowej.

44 Zgodnie z art. 119w-119zf Ordynacji podatkowej.

45 Art. 119zc Ordynacji Podatkowej.

„Opinia zabezpieczająca, w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podatkowego, ale ponadto

ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podat-

kowych. Przedmiotem opinii nie jest ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przestawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli”<sup>46</sup>.

**Tabela 1.** Statystyki wydawanych opinii zabezpieczających (OZ)

	Złożone wnioski	Wydane OZ	Odmowy wydania OZ	Sprawy nierozpatrzone z przyczyn formalnych
do końca 2020 r.	63	29	10	16
I kwartał 2021 r.	12	2	0	0
II kwartał 2021 r.	9	4	0	0
III kwartał 2021 r.	17	8	0	1
IV kwartał 2021 r.	8	8	2	3
I kwartał 2022 r.	6	4	4	1
II kwartał 2022 r.	9	7	2	2
III kwartał 2022 r.	8	7	2	1
IV kwartał 2022 r.	10	8	2	2
I kwartał 2023 r.	5	5	1	3
<b>Razem</b>	<b>147</b>	<b>82</b>	<b>23</b>	<b>29</b>

Źródło: Statystyka spraw prowadzonych w przedmiocie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (stan na 31.03.2023)

Wśród pozostałych środków zabezpieczających wymienić można:

- porozumienie podatkowe, art. 20zb i n. Ordynacji podatkowej, pomiędzy podatnikiem a Szefem KAS, w zakresie objętym tym porozumieniem;
- porozumienie inwestycyjne, art. 20zt i n. Ordynacji podatkowej, pomiędzy inwestorem a Szefem KAS, w zakresie objętym tym porozumieniem.

Dodatkowo na podstawie art. 119b pkt 4 należy podkreślić, że klauzula nie znajduje zastosowania wobec po-

datku od towarów i usług oraz opłat i niepodatkowych należności budżetowych. „Wynika to z faktu, że ustawa o podatku od towarów i usług posługuje się pojęciem nadużycia prawa.

W myśl tychże regulacji jest to dokonanie czynności w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem ustanowionym dla tych przepisów”<sup>47</sup>. Są to konstrukcje zbliżone do siebie, ale omówienie których znacznie wykraczałoby poza zakres tego artykułu.

## Podsumowanie

Biorąc pod uwagę istotność narzędzia, jakim jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, ważne jest jej dokładne zrozumienie. Wiele z kryteriów oceniających działania podatników w tym świetle może zostać źle zrozumiane, a przez to również wprowadzić ryzyko powstania dodatkowych albo nieprzewidzianych zobowiązań podatkowych.

W opinii autora podatnicy, w szczególności ci, którzy planują operowanie na grząskim gruncie optymalizacji podatkowych, powinni przywiązać szczególną wagę do dogłębnego zrozumienia działania tego instrumentu.

<sup>46</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 stycznia 2019 r., nr sygn. II FSK 3242/18.

<sup>47</sup> J. Jankowski, 1.3. Unikanie opodatkowania a nadużycie prawa podatkowego w VAT [w:] ibidem, Warszawa 2022.

Pozwoli im to na odpowiednie planowanie działań w celu wypracowania optymalnych modeli działalności mogących ograniczyć wysokość obciążeń fiskalnych. Z drugiej strony pozwoli to również na bardziej świadomy sposób uzasadniania podjętych działań przed

Szefem KAS i organami podatkowymi w wypadku zarzutów unikania opodatkowania. Taki również cel przyświecał przy tworzeniu powyższego artykułu. Nie jest to wzór przewidzianego zachowania przy pojawieniu się zagrożenia związanego z klauzulą przeciwko uni-

kaniu opodatkowania, ale wstęp do dosadniejszego zrozumienia, w jaki sposób organy operują – a przynajmniej powinny operować – tym pojęciem przy wydawanych decyzjach oraz opiniach.

### Summary

#### The essence of the anti-avoidance clause (GAAR) in Polish tax law

##### Damian Kuszewski

The subject of the article is to present the essence of the anti-avoidance clause (GAAR) established in Polish tax law. The author attempts to make an in-depth analysis and clarify the conditions required for its application in order to ensure that taxpayers can anticipate possibility of application it to their own actions and have more effective tools for responding to the tax authorities when such allegations arise. In addition, author presents available in legislation preventive measures against the application of this clause as well as the mechanism of tax proceedings when GAAR is considered.



## PUBLIKACJA RECENZOWANA

## INSTYTUCJA SKARGI PAULIAŃSKIEJ W OPARCIU O PRZEPISY PRAWA UPADŁOŚCIOWEGO. PROBLEMATYKA DOCHODZENIA ROSZCZEŃ ZE SKARGI PAULIAŃSKIEJ WOBEC OSOBY ZNAJDUJĄCEJ SIĘ W UPADŁOŚCI. BEZSKUTECZNOŚĆ I ZASKARŻANIE CZYNNOŚCI UPADŁEGO

Regulacja Prawa upadłościowego o bezskuteczności czynności upadłego jest niezależna od regulacji Kodeksu cywilnego o ochronie wierzyciela na wypadek niewypłacalności dłużnika, niemniej w celu pełnego zobrazowania omawianej problematyki, warto zacząć od przybliżenia instytucji skargi pauliańskiej na gruncie prawa cywilnego.

### I. Instytucja skargi pauliańskiej

Instytucja skargi pauliańskiej, wywodząca się jeszcze z prawa rzymskiego, to jeden z najważniejszych instrumentów ochrony prawnej wierzyciela przed niełojnymi zachowaniami jego dłużnika. Jak stanowi art. 527 kodeksu cywilnego (dalej jako: „KC”), gdy skutek czynności prawnej dłużnika – dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli – osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć.

Czynność prawna dłużnika jest dokonana z pokrzywdzeniem wierzycieli, jeżeli wskutek tej czynności dłużnik stał się niewypła-

calny albo stał się niewypłacalny w wyższym stopniu, niż był przed dokonaniem czynności<sup>1</sup>. Jak stanowi art. 531 KC, uznanie za bezskuteczną czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli następuje w drodze powództwa lub zarzutu przeciwko osobie trzeciej, która wskutek tej czynności uzyskała korzyść majątkową.

Instytucja ta służy zatem ochronie interesów wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika. Konieczność zapewnienia wierzycielowi tej ochrony wynika z faktu, że dług wobec wierzyciela nie ogranicza dłużnika w możliwości rozporządzania poszczególnymi składnikami jego majątku i zaciągania kolejnych zobowiązań<sup>2</sup>. Oznacza to, że stan majątku dłużnika może ulec zmianie, może on bowiem rozdysponować swoim majątkiem, doprowadzając go do niewypłacalności, uniemożliwiając wierzycielowi skuteczną egzekucję jego praw.

**Milena Hęglewicz**

Radca prawny, członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Odbiła aplikację radcowską przed Okręgową Izbą Radców Prawnych w Warszawie. Uzyskała wpis na listę Radców Prawnych po zdaniu egzaminie zawodowym w 2018 r. Należy do zespołu działu prawnego – prawo korporacyjne, fuzje i przekształcenia, kierowanym przez Tomasza Mankiewicza. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa cywilnego oraz prawa handlowego. Świadczy doradztwo prawne w zakresie: obsługi korporacyjnej spółek, transakcji M&A, restrukturyzacji.

**Słowa kluczowe:** skarga pauliańska, prawo upadłościowe, upadłość, dochodzenie roszczeń, roszczenia pauliańskie, ogłoszenie upadłości, dłużnik, syndyk

1 Art. 527 kodeksu cywilnego (Dz. U. 1964 Nr 16 poz. 93 z późn. zm.).

2 A. Karnicka-Kawczyńska, J. Kawczyński, (1999). *Skarga pauliańska*. Prawo Spółek 25(1): 18–32.

Istota skargi pauliańskiej sprowadza się do żądania uznania czynności prawnej dokonanej przez dłużnika i osobę trzecią z pokrzywdzeniem wierzycieli za bezskuteczną wobec tego wierzyciela, który czynność tę zaskarżył przed sądem. Powództwo wytoczone na podstawie art. 527 i n. KC nie stanowi zatem powództwa o świadczenie, lecz o ukształtowanie stosunku prawnego, a wyrok uwzględniający skargę pauliańską ma charakter kształtujący, konstytutywny.

### Przesłanki skargi pauliańskiej

Podstawowymi przesłankami udzielenia wierzycielowi ochrony na podstawie art. 527 KC są:

1. przysługiwanie wierzycielowi zaskarżalnej wierzytelności w stosunku do dłużnika;
2. dokonanie przez dłużnika czynności prawnej z osobą trzecią;
3. pokrzywdzenie wierzyciela;
4. uzyskanie korzyści majątkowej przez osobę trzecią;
5. świadomość dłużnika o pokrzywdzeniu wierzyciela;
6. działanie przez osobę trzecią w złej wierze.

Wskazane przesłanki winny zostać spełnione kumulatywnie, a ich spełnienie ocenia się w odniesieniu do konkretnej czynności prawnej dłużnika

i osoby trzeciej, której dotyczy skarga pauliańska<sup>3</sup>. Zgodnie z ogólną regułą z art. 6 KC, ciężar udowodnienia powyższych przesłanek ciąży na osobie, która wywodzi z nich skutki prawne, czyli na wierzycielu.

Ochronie na podstawie art. 527 KC podlegają wierzytelności istniejące zarówno w momencie dokonywania czynności prawnej przez dłużnika z osobą trzecią, jak i w chwili wytoczenia powództwa pauliańskiego oraz zamknięcia rozprawy<sup>4</sup>, przy czym wierzytelność objęta skargą pauliańską nie musi być wymagalna. Ochrony pauliańskiej można udzielić wierzycielowi, którego wierzytelność względem dłużnika jest realna i skonkretyzowana, a nie jedynie hipotetyczna<sup>5</sup>. Konkretyzacja wierzytelności powinna nastąpić poprzez wskazanie tytułu prawnego, z którego wynika oraz jej wysokości, przy czym w sytuacji, gdy wysokość wierzytelności nie jest znana, albo jej wysokość zależy od czynników nieznanых, a tytuł zobowiązania jest niewątpliwy oraz istnieje realne zagrożenie wyzbycia się majątku przez dłużnika, wystarczające będzie wskazanie samego tytułu zobowiązania, bez precyzowania wysokości wierzytelności. Z kolei w sytuacji gdy ze skargą pauliańską wystąpi syndyk masy upadłości dłużnika, który występuje w imieniu wszystkich wierzycieli, którzy zgłosili swoje wierzytelności do masy upadłości, nie jest wymagane precyzowanie wszystkich wierzytelności zgłoszonych do masy upadłości. Wystarczy wówczas wskazać roszczenie jako żądanie uznania określonej

czynności prawnej za bezskuteczną w stosunku do masy upadłości dłużnika i zgłoszonych w postępowaniu upadłościowym wierzytelności<sup>6</sup>. Wierzyciel może zaskarżyć wyłącznie czynności prawne dłużnika, które zostały dokonane z pokrzywdzeniem wierzycieli, jeśli na ich podstawie osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową. Powyższe oznacza, że niedopuszczalne jest objęcie skargą pauliańską zdarzeń cywilnoprawnych innych niż czynności prawne (np. orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych, czynów niedozwolonych skutkujących wyrządzeniem szkody), choćby z ich powodu dłużnik stał się niewypłacalny, a osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową. Podobnie nie można uznać za bezskuteczne wobec wierzyciela czynności prawnych o charakterze wyłącznie zobowiązującym<sup>7</sup>.

Warto wyjaśnić również termin „osoby trzeciej” w rozumieniu art. 527 kodeksu cywilnego. Osoba trzecia to strona czynności prawnej dokonanej z dłużnikiem, na podstawie której osoba ta nabywa korzyść majątkową. Korzyść majątkową stanowią w tym wypadku prawa majątkowe przedstawiające pewną wartość. Nie jest przy tym konieczne, aby w chwili wytoczenia powództwa ze skargi pauliańskiej osoba trzecia wciąż posiadała w swoim majątku korzyść majątkową uzyskaną wskutek czynności prawnej dokonanej z dłużnikiem lub jej surogat<sup>8</sup>. Omawiana regulacja zawiera również domniemanie, że osoba trzecia, która jest w bliskim stosunku z dłużnikiem mia-

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

4 Wyrok SN z 15.2.2013 r., I CSK 323/12, Legalis.

5 Wyrok SN z 13.2.1970 r., III CRN 546/69, Legalis; wyr. SN z 15.2.2013 r., I CSK 323/12, Legalis.

6 Wyrok SN z 23.11.2005 r., II CK 225/05, Legalis.

7 M. Wilejczyk, *System Prawa Prywatnego*, t. 6, 2018, s. 1733; wyr. SA w Katowicach z 22.12.2016 r., I ACa 626/16, Legalis.

8 Wyrok SN z 13.5.1974 r., III CRN 88/74.

ła wiedzę o tym, że dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli. Domniemanie może być obalone wówczas, gdy osoba trzecia wykaże, że mimo stosunku bliskości z dłużnikiem nie wiedziała o świadomości dłużnika pokrzywdzenia wierzycieli i nawet przy zachowaniu należytej staranności nie mogła się o tym dowiedzieć.

## **II. Dochodzenie roszczeń ze skargi pauliańskiej wobec osoby znajdującej się w upadłości**

Rozważania na temat dochodzenia roszczeń ze skargi pauliańskiej wobec upadłego należy rozpocząć od analizy wyroku Sądu Najwyższego z dnia z 27.3.2019 r., V CSK 13/18, w którym Sąd wskazał, że podmiot uprawniony do dochodzenia zaspokojenia wobec osoby trzeciej, która jest już w upadłości, swoje uprawnienie będzie mógł zrealizować tylko z masy upadłości. W konsekwencji należy uznać, że podmiot ten powinien orzeczenie niezbędne dla ustalenia, że czynność prawna dłużnika z osobą trzecią jest wobec niego bezskuteczna uzyskać na zasadach określonych dla wszystkich wierzycieli w rozumieniu art. 189 ustawy – Prawo upadłościowe, czyli zgłosić ją do sędziego komisarza. Zgodnie z przepisem art. 531 § 1 kodeksu cywilnego uznanie za bezskuteczną czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli następuje w drodze powództwa lub zarzutu przeciwko osobie trzeciej, która wskutek tej czynności uzyskała korzyść majątkową. W konsekwencji powództwo ze skargi pauliańskiej powinno być skierowane przeciwko osobie trzeciej,

jednak na skutek ogłoszenia upadłości osoby trzeciej w postępowaniach sądowych dotyczących masy upadłości następuje podstawienie syndyka w miejsce osoby trzeciej. Tym samym legitymowanym biernie w sprawie o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną jest w omawianym przypadku syndyk (art. 144 ust. 1 ustawy prawo upadłościowe).

Z powyższego wynikają dwa wnioski. Po pierwsze – prawidłowe oznaczenie legitymowanego biernie, którym jest syndyk, a po drugie – prawidłowy wybór trybu postępowania, które powinno przybrać formę zgłoszenia sędziemu-komisarzowi.

Warto w tym miejscu rozważyć samo pojęcie „wierzyciela” w stosunku do osoby trzeciej. Wierzyciel przed uzyskaniem korzystnego dla siebie wyroku nie ma jeszcze statusu wierzyciela w stosunku do osoby trzeciej, a jedynie w stosunku do dłużnika. W konsekwencji, do czasu przesądzenia w prawomocnym wyroku, że osoba trzecia musi wydać rzecz wierzycielowi albo jej równowartość lub znosić skierowaną do swojego majątku egzekucję o wydanie takiej rzeczy, brak po stronie wierzyciela możliwości żądania od niej takiego zachowania. Co najwyżej można więc uznać dochodzącego ochrony z art. 527 i nast. kodeksu cywilnego za potencjalnego wierzyciela wobec osoby trzeciej<sup>9</sup>. Niemniej inne ujęcie przedstawia prawo upadłościowe. Ustawodawca wprowadza bowiem odmienne pojęcie wierzyciela, co reguluje art. 189 prawa upadłościowego, zgodnie z którym wierzycielem jest każdy uprawnio-

ny do zaspokojenia z masy upadłości, choćby wierzytelność nie wymagała zgłoszenia. Podmiot uprawniony do dochodzenia zaspokojenia wobec osoby trzeciej, która jest w upadłości, będzie mógł realizować swoje uprawnienie tylko z masy upadłości, skoro majątek osoby trzeciej stał się z chwilą ogłoszenia jej upadłości taką masą zarządzaną przez syndyka na zasadach określonych w prawie upadłościowym.

Ogłoszenie upadłości powoduje, że wierzyciel nie może dochodzić swoich roszczeń wytaczając odrębne powództwo, a jedynie powinien dokonać zgłoszenia swojej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym. Poszukiwanie zaspokojenia odbywa się przez konwersję wierzytelności niepieniężnej, pojmowanej jako obowiązek osoby trzeciej do znoszenia egzekucji z nabytego składnika majątku, do postaci pieniężnej, jako że wyrok pauliański nie kreuje wierzytelności pieniężnej wobec osoby trzeciej. Zobowiązanie osoby trzeciej z dniem ogłoszenia upadłości przekształca się w zobowiązanie pieniężne, zatem wierzyciel w ten sposób powinien określić swoje roszczenie i zgłosić je syndykowi. Wniosek powinien obejmować żądanie umieszczenia roszczenia na listę wierzytelności.

### **Konsekwencje nieprawidłowego wyboru trybu postępowania**

Mając na uwadze powyższe rozważania, warto zwrócić uwagę na sytuację, w której podmiot uprawniony dokona nieprawidłowego wyboru trybu postępowania i jakie są tego konsekwencje. Jak pokazuje wyrok Sądu Najwyższe-

<sup>9</sup> Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 27 marca 2019 r., V CSK 13/18.

go z dnia 27 marca 2019 r., cytowany powyżej, nieprawidłowy wybór trybu dochodzenia swojego roszczenia może skutkować nawet oddaleniem powództwa, zamykając tym samym drogę do zaspokojenia roszczenia wierzyciela. Brak legitymacji biernej syndyka skutkuje oddaleniem powództwa, a z uwagi na powagę rzeczy osądzonej (art. 366 k.p.c.), wierzyciel pauliański w takiej sytuacji nie będzie w przyszłości mógł dochodzić roszczenia pauliańskiego ani w postępowaniu upadłościowym, ani poza nim.

### III. Bezskuteczność i zaskarżanie czynności prawnych upadłego

Rozpatrując instytucję skargi pauliańskiej w odniesieniu do prawa upadłościowego należy przywołać przepis art. 127 ust. 1 ustawy prawo upadłościowe, zgodnie z którym bezskuteczne w stosunku do masy upadłości są czynności prawne dokonane przez upadłego w ciągu roku przed dniem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, którymi rozporządził on swoim majątkiem, jeżeli dokonane zostały nieodpłatnie albo odpłatnie, ale wartość świadczenia upadłego przewyższa w rażącym stopniu wartość świadczenia otrzymanego przez upadłego lub zastrzeżonego dla upadłego lub dla osoby trzeciej. Celem powyższego uregulowania jest ochrona interesów wierzycieli oraz masy upadłości przed skutkami czynności prawnych dłużnika polegających na obciążeniu jego majątku, który następnie stał się masą upadłości.

Przesłankami, których zaistnienie umożliwia podważenie czynności, o których mowa w omawianym przepisie, są więc:

1. złożenie wniosku o upadłość;
2. dokonanie czynności w ciągu roku przed dniem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości;
3. dokonanie czynności polegających na rozporządzeniu majątkiem;
4. dokonanie czynności o charakterze nieodpłatnym lub
5. dokonanie czynności odpłatnych, jeśli wartość świadczenia upadłego przewyższa w rażącym stopniu wartość świadczenia otrzymanego przez upadłego lub zastrzeżonego dla upadłego bądź dla osoby trzeciej.

Bezskuteczność czynności, o której mowa w ww. przepisie następuje z mocy prawa, choć do niektórych czynności niezbędne jest orzeczenie sędziego-komisarza. Orzeczenie jest wymagane przy czynnościach dokonanych przez upadłego w terminie sześciu miesięcy przed dniem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości z małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej, krewnym lub powinowatym w linii bocznej do drugiego stopnia włącznie, z osobą pozostającą z upadłym w faktycznym związku, prowadzącą z nim wspólnie gospodarstwo domowe albo z przysposobionym lub przysposabiającym, chyba że

druga strona czynności wykaże, że nie doszło do pokrzywdzenia wierzycieli<sup>10</sup>. Podobnie sędzia-komisarz z urzędu albo na wniosek syndyka uznaje bezskuteczność określonej części wynagrodzenia umownego rażąco wyższego od przeciętnego wynagrodzenia, nawet jeżeli wynagrodzenie zostało już wypłacone<sup>11</sup>. Sędzia-komisarz na wniosek syndyka uznaje za bezskuteczne w stosunku do masy upadłości obciążenie majątku upadłego hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym lub hipoteką morską, jeżeli upadły nie był dłużnikiem osobistym zabezpieczonego wierzyciela, a obciążenie to zostało ustanowione w ciągu roku przed dniem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości i w związku z jego ustanowieniem upadły nie otrzymał żadnego świadczenia<sup>12</sup>. Sędzia-komisarz na wniosek syndyka uznaje za bezskuteczne w stosunku do masy upadłości w całości lub części kary umowne zastrzeżone na wypadek niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania, jeżeli zobowiązanie zostało w znacznej części wykonane przez upadłego lub jeżeli kara umowna jest rażąco wygórowana<sup>13</sup>. Bezskuteczność z mocy prawa dotyczy sytuacji uregulowanej w omawianym art. 127 ustawy prawo upadłościowe oraz w art. 128 tejże ustawy, który stanowi, że bezskuteczny w stosunku do masy upadłości jest przelew wierzytelności przyszłej, jeżeli wierzytelność ta powstanie po ogłoszeniu upadłości.

Należy również zauważyć, że bezskuteczność czynności odnosi się nie tyl-

<sup>10</sup> Art. 128 ustawy prawo upadłościowe.

<sup>11</sup> Art. 129 ustawy prawo upadłościowe.

<sup>12</sup> Art. 130 ustawy prawo upadłościowe.

<sup>13</sup> Art. 130a ustawy prawo upadłościowe.



ko do czynności dokonanych w okresie rocznym przed dniem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, ale również do czynności dokonanych między datą złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości a datą upadłości<sup>14</sup>.

Bezskuteczność dotyczy tylko czynności rozporządzających oraz czynności o podwójnym skutku (zobowiązująco-rozporządzającym). Czynności rozporządzające to przeniesienie, obciążenie albo zniesienie prawa majątkowego, a więc: zbycie rzeczy, obciążenie rzeczy zastawem, hipoteką lub innym prawem rzeczowym, zwolnienie z długu, zrzeczenie się prawa rzeczowego<sup>15</sup>. W przypadku upadłości przedmiotem analizy są takie czynności dłużnika, które spowodowały umniejszenie jego majątku, a w konsekwencji utrudniły możliwość dochodzenia roszczeń przez wierzycieli. Niemniej nie można uznać, że wszystkie czynności rozporządzające powodują umniejszenie majątku, bowiem w przypadku sprzedaży lub zamiany, gdy czynność jest ekwiwalentna, nie można mówić o szkodzie w majątku wierzyciela. Gdy sprzedaż dotyczy rzeczy nietypowej, którą trudno upłynnić, można powiedzieć, że dłużnik zyskał na transakcji, gdyż uzyskał gotówkę w zamian za towar. W tym względzie na szczególną uwagę zasługują czynności nieodpłatne, którym ustawodawca nadał przymiot sankcji bezskuteczności. Te czynności od dawna są kwestionowane, jako że następowało przysporzenie po stronie obdarowanego, bez jednoczesnego przysporzenia po stronie dar-

czyńcy. Za czynność rozporządzającą nie można uznać umowy dzierżawy, co nie oznacza jednak, że będzie ona warunkowo skuteczna w przypadku ogłoszenia upadłości. Może bowiem zostać uznana za utrudniającą osiągnięcie celu postępowania z uwagi na krzywdzący charakter w stosunku do ogółu wierzycieli upadłościowych i zostać uznana za bezskuteczną w rozumieniu art. 84 ustawy prawo upadłościowe. Powyższe potwierdza zatem, że każda sytuacja wymaga indywidualnej oceny, nawet jeżeli z pozoru wydaje się, że nie występują przesłanki do uznania czynności za bezskuteczną.

Analiza orzeczeń sądowych pod kątem uznania czynności za bezskuteczną pozwala zauważyć, że pojawia się rozbieżność w przedmiocie możliwości uznania za bezskuteczną czynności faktycznych, a nie wyłącznie prawnych. W mojej ocenie należy uznać, w ślad za wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 2005 r. w sprawie II CK 592/04, że przedmiotem dochodzenia bezskuteczności w ramach przepisu art. 127 ust. 1 prawa upadłościowego mogą być bowiem jedynie czynności prawne, a nie faktyczne. Wprawdzie w kwestii tej SN wypowiedział się na gruncie art. 54 § 1 prawa upadłościowego, który przewidywał sankcję bezskuteczności czynności prawnych dokonanych pod tytułem darmym, jednakże pogląd ten zachowuje swą aktualność w obecnym stanie prawnym tj. pod rządem przepisu art. 127 ust. 1 prawa upadłościowego. Z istoty czynności faktycznych/faktów wynika,

że nie mogą być one uznane za bezskuteczne<sup>16</sup>.

W omawianym przepisie mowa o świadczeniu upadłego, które przewyższa w stopniu rażącym wartość świadczenia otrzymanego przez upadłego lub zastrzeżonego dla upadłego lub dla osoby trzeciej. Pojęcie „przewyższanie w rażącym stopniu” nie zostało zdefiniowane w doktrynie, a praktyka nakazuje oceniać ją stosownie do okoliczności danej sprawy. Punktem odniesienia dla oceny w tym przedmiocie powinny być przeciętne ceny, stawki, prowizje itp. stosowane w obrocie przy dokonywaniu takich samych lub podobnych czynności prawnych. „Nie może być ona zatem dokonywana w oderwaniu od rynku, na którym obrót konkretnymi przedmiotami nastąpił. Na cenę konkretnego produktu mają wpływ nie tylko powszechne uwarunkowania rynkowe, ale także szczególne okoliczności danego przypadku. Przyjąć też należy, że rażąca dysproporcja musi być widoczna w sposób oczywisty. Dochodzi wtedy do obiektywnej nieekwiwalentności wartości świadczeń stron w umowie”<sup>17</sup>.

Art. 127 ust. 2 prawa upadłościowego wskazuje, że przepis dotyczący bezskuteczności czynności uregulowany w ust. 1 stosuje się odpowiednio do ugody sądowej, uznania powództwa i zrzeczenia się roszczenia. Są to czynności, których celem jest pomniejszenie majątku dłużnika, które odbywa się w tym wypadku kosztem wierzycieli. Ochrona masy upadłości przy zasto-

14 Wyrok SN z dnia 13.05.2011 r., V CSK 343/10.

15 Art. 127 ustawy prawo upadłościowe, kom. P. Zimmerman, wyd. 7, 2022.

16 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 18 lutego 2015 r., I ACa 790/14.

17 Art. 127 PrUpad, idem.

sowaniu konstrukcji bezskuteczności wiąże się więc nie tylko z bezskutecznością czynności upadłego, ale także z bezskutecznością innych zdarzeń prawnych, tj. ugód. Sąd Apelacyjny w Krakowie wskazał, że: „ugoda stanowi stosunek obligacyjny i taka ugoda może stanowić przedmiot skargi pauliańskiej, nawet jeżeli jej skutkiem jest świadczenie rzeczowe w miejsce zobowiązania pieniężnego (*datio in solutum*)”<sup>18</sup>. W związku z tym, że ugoda jest czynnością nieekwiwalentną, należy wykazać, jaka była rzeczywista wartość świadczeń każdej ze stron. Zatem wykazanie, że ugoda sądowa jest bezskuteczna względem masy upadłości będzie wymagało przeprowadzenia procesu<sup>19</sup>. Z kolei zrzeczenie się roszczenia wiąże się z cofnięciem pozwu uregulowanym w art. 203 kodeksu postępowania cywilnego. Sąd bada okoliczność cofnięcia powództwa i zrzeczenia się roszczenia pod kątem zgodności z prawem lub zasadami współżycia społecznego. Sąd nie jest zobowiązany do badania czynności pod kątem ustalenia, czy cofnięcie pozwu wiąże się z uszczupleniem majątku osób trzecich<sup>20</sup>. Mając na uwadze powyższe, może dojść do sytuacji, w której sąd badający kwestię zrzeczenia się roszczenia uzna, że nie budzi ono wątpliwości, podczas gdy roszczenie to będzie kwestionowane przez syndyka. Uznanie długu z kolei jest wyrazem świadomości, wiedzy o istnieniu roszczenia. Doktryna wypracowała dwa ujęcia uznania długu, tj. uznanie niewłaściwe i właściwe. W przypadku uznania właściwego i zawarcia

ugody mamy do czynienia z jasnym oświadczeniem woli dłużnika. Uznanie niewłaściwe jest natomiast jedynie oświadczeniem wiedzy i jego wyraz nie stanowi czynności prawnej<sup>21</sup>. Niemniej w świetle omawianej instytucji skargi pauliańskiej istotne jest, czy uznanie miało charakter kauzalny i co stanowi o takim charakterze uznania. Na tym tle warto zastanowić się, czy uznanie może dotyczyć czynności nieważnej, np. czynności pozornej, z którą możemy mieć do czynienia przy okazji skargi pauliańskiej. W mojej ocenie nie można żądać bezskuteczności takiej czynności, która jest nieważna. W przypadku pozorności i gdy dana umowa jest nieważna z mocy prawa, nie może być przedmiotem ubezskutecznienia.

Przepis art. 127 ust. 3 prawa upadłościowego mówi, że bezskuteczne są również zabezpieczenie i zapłata długu niewymagalnego dokonane przez upadłego w ciągu sześciu miesięcy przed dniem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Ten kto otrzymał zapłatę lub zabezpieczenie, może żądać uznania tych czynności za skuteczne, jeżeli w czasie ich dokonania nie wiedział o istnieniu podstawy do ogłoszenia upadłości. Jako niewymagalny dług należy rozumieć zobowiązanie, którego termin realizacji jeszcze nie upłynął. Rozpatrując następnie instytucję zabezpieczenia niewymagalnego długu można uznać, że jest to zabezpieczenie nad wyraz, bowiem roszczenie objęte zabezpieczeniem nie jest wymagalne, a to oznacza, że nie powstał obowiązek czynienia zadość

zabezpieczeniu roszczenia. W konsekwencji tak dokonane zabezpieczenie może skutkować umniejszeniem masy upadłości, a więc uniemożliwić zaspokojenie się wierzycieli upadłego. Mając to na uwadze, warto odnieść się do orzecznictwa w tym zakresie. I tak Sąd Apelacyjny w Gdańsku stwierdził, że spłata niewymagalnego kredytu odnawialnego mieści się w regulacji art. 127 ust. 3 prawa upadłościowego. Zapłata długu niewymagalnego w rozumieniu art. 127 ust. 3 prawa upadłościowego może być również zwolnienie poprzez przejęcie długu. Za jednoznaczne z zapłatą należy traktować np. potrącenie czy świadczenie niepieniężne dokonane w celu umorzenia zobowiązania pieniężnego<sup>22</sup>.

### Skutek uznania czynności za bezskuteczną

Jeżeli czynność upadłego jest bezskuteczna z mocy prawa lub została uznana za bezskuteczną, to, co wskutek tej czynności ubyło z majątku upadłego lub do niego nie weszło, podlega przekazaniu do masy upadłości, a jeżeli przekazanie w naturze jest niemożliwe, do masy upadłości wpłaca się równowartość w pieniądzu. Za zgodą sędziego-komisarza druga strona czynności może zwolnić się z obowiązku przekazania do masy upadłości tego, co wskutek tej czynności z majątku upadłego ubyło – przez zapłatę różnicy między wartością rynkową świadczenia dłużnika z dnia zawarcia umowy a wartością świadczenia otrzymanego przez dłużnika.

18 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 08.05.2015 r., I ACa 271/15.

19 Art. 127 PrUpad, kom. M. Jasińska, wyd. 4, 2020.

20 Zob. M. Jasińska, *Skarga pauliańska. Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika*.

21 Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 grudnia 1964 r., sygn. akt III PO 35/64.

22 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 28.11.2013 r., I ZCa 401/13.

Warto również wskazać stanowisko Sądu Najwyższego który stwierdził, że: „Nie ma uzasadnienia prawnego jednoczesnego wytoczenia powództwa o ustalenie, że czynność prawna jest bezskuteczna z mocy samego prawa i o zasądzenie równowartości tego, co wskutek tej czynności ubyło z majątku upadłego albo do niego nie weszło, a wyrok uwzględniający jednocześnie oba te powództwa narusza art. 189 KPC”<sup>23</sup>. Żądanie – np. uznania za bezskuteczną umowę przelewu wierzytelności oraz zasądzenie kwoty odpowiadającej wartości tych wierzytelności – stanowi to z art. 127 prawa upadłościowego i art. 527 kodeksu cywilnego oraz art. 134 prawa upadłościowego. Wyrok uwzględniający skargę pauliańską ma charakter konstytutywny, co powoduje, że nie ma zastosowania art. 189 KPC. Dopiero uznanie czyn-

ności prawnej za bezskuteczną daje możliwość wystąpienia z żądaniem wydania uzyskanej korzyści do masy upadłości<sup>24</sup>. Przesłanką merytoryczną powództwa ustalającego jest interes prawny. Brak jest takiego interesu w wytoczeniu powództwa o ustalenie, jeżeli powodowi przysługuje powództwo o świadczenie, które w dostateczny sposób chroni jego prawa. Zatem jeżeli wierzyciel wytoczył powództwo o zapłatę należności, brak jest interesu prawnego w dochodzeniu ustalenia bezskuteczności czynności prawnej istniejącej z mocy prawa.

Od konstrukcji bezskuteczności czynności upadłego należy odróżnić konstrukcję nieważności czynności prawnej, która jest najostrzejszą sankcją wadliwej czynności prawnej. Bezskuteczność ma zaś charakter względny. Czynność taka jest więc ważna, bo

bezskuteczność jest sankcją nie tyle z tytułu nieprawidłowości tkwiącej w samej czynności prawnej – co jest istotą nieważności bezwzględnej – ile z tytułu intencji osób, które daną czynność podjęły<sup>25</sup>.

## Podsumowanie

Przy dochodzeniu roszczeń pauliańskich w razie ogłoszenia upadłości osoby trzeciej, która uzyskała uprzednio korzyść od dłużnika, należy wybrać prawidłową formę dochodzenia roszczeń, tj. formę zgłoszenia sędziemu -komisarzowi. Legitymowanym biernie w sprawie jest syndyk. Poszukiwanie zaspokojenia odbywa się natomiast przez konwersję wierzytelności niepieniężnej, pojmowanej jako obowiązek osoby trzeciej do znoszenia egzekucji z nabytego składnika majątku, do postaci pieniężnej.

23 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 28.11.2013 r., I ZCa 401/13.

24 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 28.02.2013 r., VI ACa 29/12.

25 Art. 127 PrUpad Adamus 2021, wyd. 3

## Summary

### **The institution of the Pauline complaint based on the Bankruptcy Law. Problems of pursuing claims under the Pauline complaint against a person in bankruptcy. Ineffectiveness and challenging actions of a bankrupt**

**Milena Hęglewicz**

The purpose of this article is to analyze the issue related to the assertion of claims under the Pauline complaint against a person who is in bankruptcy. The subject of consideration will be the regulations contained in the current Bankruptcy Law, regulating legal solutions to the ineffectiveness of actions.

### Michał Pankiewicz

Adwokat, absolwent KUL na WPIA oraz Podyplomowych Studiów Akademia Prawa Spółek organizowanych na Uniwersytecie Warszawskim. Z Kancelarią Russell Bedford związany od 2022 r. Przedmiotem jego zainteresowań jest prawo gospodarcze, ze szczególnym uwzględnieniem prawa budowlanego oraz prawa odszkodowań gospodarczych. Posiada praktyczne doświadczenie zawodowe w prowadzeniu spraw sądowych.

**Słowa kluczowe:** spółki kapitałowe, prawo handlowe, nadzór wspólników, organy nadzoru, rada nadzorcza, komisja rewizyjna, spółki, wspólnicy

## NADZÓR WSPÓLNIKÓW W SPÓŁKACH KAPITAŁOWYCH. ZAGADNIENIA WYBRANE

W prawie handlowym brak jest definicji nadzoru. Jednak ustawodawca używa pojęcia nadzoru w odniesieniu do organów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jak również do rady nadzorczej w spółce akcyjnej. Zasady sprawowania nadzoru w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością i spółce akcyjnej różnią się od siebie.

Wspólnicy mogą oddziaływać na funkcjonowanie zarządu m.in. poprzez realizację uprawnień przysługujących zgromadzeniu wspólników. Im mniejsze zaangażowanie wspólników w prowadzenie spraw, tym większa rola organu nadzoru w sprawowaniu kontroli nad spółką.

Rada nadzorcza w spółce akcyjnej jest organem bardzo złożonym. Powinna chronić akcjonariuszy przed działaniami zarządu i zapobiegać zdominowaniu spółki przez akcjonariusza większościowego. Nadzór realizuje się przez wpływanie na działania nadzorowanego, a zatem wiąże się z współtworzeniem tych działań.

W niniejszej pracy został zaprezentowany sposób powoływania organów nadzoru, skład osobowy, przysługujące uprawnienia, wskazane prawa przysługujące wspólnikom mniejszościowym oraz opisane zostały zagadnienia związane z niezależnością rady.

### 1. Rada nadzorcza

Obowiązek ustanowienia przynajmniej jednego z organów nadzorujących w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością został uregulowany w przepisie art. 213 § 2 k.s.h.

Przepis ten wymaga ustanowienia rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej w spółkach, w których kapitał zakładowy przekracza 500 000 złotych, a wspólników jest więcej niż 25. Oba warunki muszą zostać spełnione łącznie. Wymóg formalny w postaci tak znacznego kapitału zakładowego sprawia, że w większości spółek z ograni-

czoną odpowiedzialnością rada nadzorcza i komisja rewizyjna pozostają organami fakultatywnymi, których powstanie zależy od woli wspólników<sup>1</sup>.

Wspólnicy mogą wyrazić swoją wolę poprzez wprowadzenie stałego, zinstytucjonalizowanego i pośredniego nadzoru sprawowanego przez wyspecjalizowany organ. W spółkach z licznym składem osobowym indywidualna kontrola wykonywana przez wspólników może okazać się niewystarczająca i tym samym prawa wspólników nie będą odpowiednio chronione. Nadużywanie prawa indywidualnej kontroli w spół-

<sup>1</sup> P. Pinior, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2013, s. 407.



kach z licznym składem osobowym przyczynia się do paraliżu decyzyjnego. Ciężko bowiem wyobrazić sobie sprawnie funkcjonującą spółkę, w której 40 współników chce przeglądać księgi i dokumenty.

W przypadku gdy spółka jest rejestrowana za pomocą wzorca umowy w systemie teleinformatycznym, wzorzec umowy nie przewiduje możliwości powołania komisji rewizyjnej. Powodem może być to, iż ustawowe kompetencje komisji rewizyjnej są węższe niż kompetencje rady nadzorczej. Wzorzec umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przewiduje działanie spółki z powołaną radą nadzorczą, jak również bez powołania tego organu nadzoru. Decyzja należy do współników, jeżeli jednak został wybrany wariant, w którym powołuje się radę nadzorczą, ustanowienie organu staje się obligatoryjne. Zupełnie jak w przypadku umowy spółki sporządzonej w formie aktu notarialnego.

Do rejestru przedsiębiorców należy zgłosić nazwiska i imiona członków organów nadzoru (art. 166 § 1 pkt 6 k.s.h.). Członkowie zarządu podlegają karze grzywny, jeżeli dopuszczają do tego, że spółka przez czas dłuższy niż 3 miesiące działa bez należycie obsadzonej rady nadzorczej. Kara wynosi do 20 tysięcy złotych (art. 594 § 2 k.s.h.).

Obowiązek utworzenia organu nadzoru może powstać na etapie tworzenia spółki, jak również w trakcie jej działal-

ności już po zarejestrowaniu<sup>2</sup>. W momencie tworzenia spółki rada nadzorcza może zostać powołana w akcie notarialnym zawierającym umowę spółki albo w odrębnym dokumencie, który należy dołączyć do zgłoszenia spółki w rejestrze<sup>3</sup>.

Jak wskazuje P. Pinior, ustanowienie organu nadzoru następuje w akcie notarialnym obejmującym umowę spółki, a nie w treści samej umowy, ponieważ w tym przypadku zmiana w składzie organu nadzorującego spowodowałaby konieczność zmiany umowy spółki, chyba że w umowie zastrzeżono by, że chodzi wyłącznie o skład pierwszego organu<sup>4</sup>.

Okolicznością powodującą odmowę wpisu do rejestru jest brak ustanowienia rady lub komisji rewizji. Sąd rejestrowy powinien wezwać spółkę do uzupełnienia braków pod rygorem odmowy wpisu do rejestru. Jeżeli spółka nie uczyni zadość wezwaniu, sąd rejestrowy może nakładać grzywny według zasad określonych w Krajowym Rejestrze Sądowym (art. 172 k.s.h.).

Jeśli obowiązek ustanowienia organu nadzoru powstanie w trakcie działalności spółki, wtedy zarząd zobowiązany jest do zwołania zgromadzenia współników, które powinno podjąć odpowiednią uchwałę. Zgodnie z artykułem 217 k.s.h. nieustanowienie organu nadzoru, pomimo takiego obowiązku, jest podstawą do żądania rozwiązania spółki przez sąd<sup>5</sup>.

Możliwe jest powołanie kuratora (art. 42 k.c.), gdy brak jest zarządu spółki prowadzącego sprawę spółki. Kurator ustanawia sąd rejestrowy – który powinien podjąć działania zmierzające do ustanowienia organu – poprzez zwołanie zgromadzenia współników. Jak wskazuje postanowienie Sądu Najwyższego, kurator spółki akcyjnej ustanowiony w celu powołania jej organów nie ma uprawnienia do powołania zarządu i nie zastępuje walnego zgromadzenia ani rady nadzorczej spółki<sup>6</sup>.

### 1.1. Skład rady nadzorczej

Rada nadzorcza składa się z co najmniej 3 członków (art. 215 § 1 k.s.h.).

Jest to przepis obowiązujący bezwzględnie, co oznacza, że sprzeczne z prawem jest postanowienie przewidujące 2 lub 1-osobowy skład rady nadzorczej. Umowa spółki może przewidywać wyższą minimalną liczbę członków. Wspólnicy mogą określić liczbę członków rady nadzorczej w sposób sztywny – np. rada nadzorcza liczy 3 osoby – albo w sposób widetkowy np. rada nadzorcza liczy 3-5 członków. Decyzja określająca liczbę organu nadzoru powinna uwzględniać strukturę spółki, rozmiar prowadzonej działalności. Zbyt duży skład rady nadzorczej wpływa negatywnie na efektywność działania spółki oraz generuje duże koszty<sup>7</sup>.

W sytuacji gdy skład rady nadzorczej spadł poniżej 3 osób, mamy do czynienia z brakiem organu, ponieważ

2 K. Strzelczyk, [w:] J.P. Naworski, K. Strzelczyk, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, Komentarz, s. 420.

3 A. Kidyba, *Spółka*, wyd. 2, s. 493; K. Strzelczyk, [w:] J.P. Naworski, K. Strzelczyk, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, Komentarz, s. 420.

4 P. Pinior, *ibidem*, s. 410.

5 R. Pabis, *Spółka*, wyd. 2, s. 294; M. Rodzyński, Kodeks, wyd. 2, s. 368.

6 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7.05. 2004 r. III CK 249/03.

7 P. Pinior, *Nadzór współników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2013, s. 413.

organ dwuosobowy nie jest rada nadzorcza<sup>8</sup>. Wówczas na zarządzie spoczywa obowiązek zwołania zgromadzenia wspólników celem uzupełnienia składu organu nadzoru. W przypadku braku organu zarządu, sąd rejestrowy powinien ustanowić kuratora (art. 42 k.c.), który poczyni odpowiednie kroki w celu przywrócenia prawidłowego funkcjonowania rady nadzorczej. Członkiem rady nadzorczej może być osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych (art. 18 k.s.h.). Ubezwłasnowolnienie całkowite powoduje utratę zdolności do czynności prawnych (art. 13 k.c.), ograniczenie jest skutkiem ubezwłasnowolnienia częściowego (art. 16 k.c.) lub ustanowienia doradcy tymczasowego w toku postępowania o ubezwłasnowolnienie (art. 548 k.p.c.).

Przepisy kodeksu spółek handlowych nie stawiają wymogu posiadania szczególnych kompetencji, wykształcenia od członka rady nadzorczej. Jednak można przyjąć za konieczne, aby taka osoba miała wykształcenie ekonomiczne, prawne oraz doświadczenie praktyczne związane z działalnością spółki. Członkiem rady nadzorczej nie może być osoba skazana prawomocnym wyrokiem za przestępstwo:

- przeciwko ochronie informacji (art. 265-269 k.k.);
- przeciwko wiarygodności dokumentów (art. 270-277 k.k.);
- przeciwko mieniu (art. 278-295 k.k.);

- przeciwko obrotowi gospodarczemu (art. 296-309 k.k.);
- przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi (art. 310-316 k.k.);
- ogłaszania lub przedstawiania organom spółki, władzom państwowym lub osobie powołanej do rewizji nieprawdziwych danych (art. 587 k.s.h.);
- wystawienia fałszywego zaświadczenia o złożeniu dokumentu akcji uprawniającej do głosowania, jak również użyczenia innemu dokumentu akcji, która nie uprawnia jej właściciela do głosowania w celu umożliwienia bezprawnego głosowania na walnym zgromadzeniu lub bezprawnego wykonywania praw mniejszości (art. 590 k.s.h.);
- posługiwania się przy głosowaniu na walnym zgromadzeniu lub wykonywania praw mniejszości fałszywym zaświadczeniem o złożeniu dokumentu akcji uprawniającej do głosowania, cudzym dokumentem akcji bez zgody właściciela, cudzym dokumentem akcji, która nie uprawnia jej właściciela do głosowania (art. 591 k.s.h.).

Zakaz wynikający za podane przestępstwa jest ograniczony 5-letnim terminem. Nie może zakończyć się wcześniej niż z upływem 3 lat od dnia zakończenia okresu odbywania kary.

Na wniosek skazanego sąd może skrócić wymiar kary, a nawet zwolnić ska-

zanego z tego zakazu. Ustawodawca wprowadził zakaz, aby uniemożliwić łączenie stanowisk wykonawczych z nadzorującymi przez te same osoby. Zgodnie z nim osoby ze względu na pełnione funkcje nie mogą być jednocześnie członkami rady nadzorczej (art. 214 § 1-3).

Zakaz dotyczy:

- członka zarządu,
- likwidatora,
- kierownika oddziału lub zakładu,
- zatrudnionego w spółce głównego księgowego,
- radcy prawnego, adwokata,
- osoby podlegającej bezpośrednio członkowi zarządu albo likwidatorowi.

Zakaz ma charakter bezwzględny, co oznacza, że nie może zostać ograniczony ani zniesiony w umowie spółki czy w drodze wyrażenia zgody przez spółkę na połączenie wskazanych stanowisk czy funkcji z członkostwem w radzie nadzorczej<sup>9</sup>. Członek rady nadzorczej nie może zostać zatrudniony na stanowiskach wymienionych w artykule 214 k.s.h.

W doktrynie wykształcił się pogląd, zgodnie z którym powołanie członka rady nadzorczej do pełnienia funkcji czy powierzenie mu stanowiska wymienionego w art. 214 k.s.h. jest z mocy prawa nieważne i nie wywołuje zamierzonego skutku prawnego, zaś utrzymany zostanie mandat członka rady nadzorczej<sup>10</sup>.

8 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, red. A. Kidyba, wyd. 3, s. 604.

9 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, s. 1015.

10 M. Litwińska, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 916.

Kolejne zakazy wynikają z ustaw szczególnych. Należą do nich:

- art. 4 pkt. 1 u.o.p.d.g.o.p.f.p., wprowadzający zakaz pełnienia funkcji członka rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej spółki prawa handlowego przez osoby wymienione w art. 1 i 2 tej ustawy, zakaz pełnienia funkcji członka rady nadzorczej nie dotyczy osób wymienionych w art. 2 pkt 1, 2 i 6-10 tej ustawy, o ile zostały zgłoszone do objęcia takich stanowisk w spółce prawa handlowego przez: Skarb Państwa, inne państwowe osoby prawne, spółki, w których udział Skarbu Państwa przekracza 50% kapitału zakładowego lub 50% liczb akcji, jednostki samorządu terytorialnego; osoby te nie mogą zostać zgłoszone do więcej niż dwóch spółek prawa handlowego z udziałem podmiotów zgłaszających te osoby;
- art. 34 ust. 2 u.w.m.p.s., zgodnie z którym posłowie i senatorowie nie mogą być członkami władz kontrolnych i rewizyjnych przedsiębiorców z udziałem państwowych lub komunalnych osób prawnych lub przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby;
- art. 24f ust. 2 u.s.g., art. 25b ust. 3 u.s.p. oraz art. 27b ust. 3 u.s.w., na podstawie których radni gmin, powiatów i województw, a także ich małżonkowie oraz małżonkowie osób wskazanych w tych przepisach nie mogą być członkami władz kontrolnych i rewizyjnych

spółek handlowych z udziałem odpowiednio gminnych, powiatowych albo wojewódzkich osób prawnych lub przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby.

Wybór lub powołanie do rady nadzorczej czy komisji rewizyjnej z naruszeniem zakazu

jest z mocy prawa nieważne i nie podlega wpisowi do rejestru. Stanowią o tym przepisy wyżej wymienionych ustaw (art. 9 u.o.p.d.g.o.p.f.p., art. 34 ust. 2 u.w.m.p.s., art. 24f ust. 2 u.s.g., art. 25b ust. 3 u.s.p., art. 27b ust. 3 u.s.w.).

Szczególne ograniczenia dotyczące łączenia członkostwa w radzie nadzorczej z innymi funkcjami, stanowiskami wynikają z art. 13 ust. 1 u.k.p. Stosuje się je do członków rad nadzorczych jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, powstałych z komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego oraz do członków rad nadzorczych spółek z udziałem jednostek samorządu terytorialnego reprezentujących w spółce tę jednostkę.

Osoby nie mogą:

- pozostawać w stosunku pracy ze spółką ani świadczyć pracy lub usług na jej rzecz
- na podstawie innego tytułu prawnego;
- posiadać akcji lub udziałów u przedsiębiorców tworzonych przez spółkę, z wyjątkiem akcji dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym;

- pozostawać u przedsiębiorców, o których mowa w pkt 2, w stosunku pracy ani świadczyć pracy lub usług na ich rzecz na podstawie innego tytułu prawnego;
- wykonywać zajęć, które pozostawałyby w sprzeczności z ich obowiązками albo mogłyby wywołać podejrzenie o stronniczość lub interesowność, w szczególności zajęciem takim jest pełnienie funkcji z wyboru w zakładowej organizacji związkowej.

## 1.2. Kadencja i mandat rady

Członkowie rady nadzorczej powoływani są uchwałą zgromadzenia wspólników bezwzględną większością głosów (215 § 1 k.s.h.). Możliwe jest również podjęcie uchwały bez odbycia zgromadzenia w trybie pisemnym, na podstawie artykułu 227 § 2 k.s.h.<sup>11</sup>.

Kodeks spółek handlowych nie wymaga również dla takiej uchwały szczególnej formy protokołu. Bezwzględnym warunkiem w zakresie sposobu podjęcia uchwały w sprawie powołania członka rady nadzorczej jest zachowanie tajności głosowania (art. 247 § 2 k.s.h.).

Co do zasady wspólnicy powoływani są na roczną kadencję. Umowa spółki może tę zasadę wyłączyć i postanowić o powołaniu członków rady nadzorczej na czas nieokreślony<sup>12</sup>.

Umowa spółki może przewidywać powołanie członka rady nadzorczej na kolejne kadencje, wskazywać maksymalną liczbę kadencji, okres po upływie którego można powołać członka

<sup>11</sup> A. Kidyba, *Spółka*, wyd. 2, s. 503.

<sup>12</sup> A. Lewicki, *Zarząd i rada nadzorcza*, s. 20.

na kolejną kadencję. Możliwe jest również indywidualne określenie długości kadencji dla poszczególnych członków rady<sup>13</sup>.

Część doktryny uważa, iż powołanie członka rady nadzorczej na czas nieokreślony może wywoływać zachowania korupcyjne. Jednak jak słusznie wskazuje P. Pinior przeciwdziała temu bezwzględna zasada odwołalności członków organu przez wspólników w każdym czasie<sup>14</sup>. Mandat wygasa również w przypadku rezygnacji, zdarzenia powodującego utratę zdolności do bycia członkiem organu.

Powołanie członka władz nadzorczych powoduje powstanie stosunku organizacyjnego, który łączy członka organu ze spółką. Powołanie do rady nadzorczej nie wymaga zawarcia dodatkowej umowy. Jednakże możliwe jest zawarcie dodatkowej umowy, która w sposób szczegółowy określa zasady pełnienia funkcji członka rady nadzorczej<sup>15</sup>.

Umowa spółki może określać zasady nawiązywania dodatkowych umów, lecz jeżeli w umowie spółki nie ma takich postanowień, kompetencje w tym zakresie należą do wspólników, którzy poprzez uchwałę nawiązują umowę o zakres nadzoru.

Wspólnicy powinni określić rodzaj zawartej umowy oraz jej treść, sposób wypowiedzenia umowy<sup>16</sup>. Kodeks spółek handlowych nie przewidu-

je wynagrodzenia dla członków rad nadzorczych w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością. Kwestie wynagrodzenia powinny być zawarte w umowie spółki lub w dodatkowej umowie zawartej z członkiem rady nadzorczej. Wynagrodzenie może być ustalone sztywno lub członkom rad nadzorczych można przyznać prawo do udziału w zysku rocznym. Wydaje się, że drugi sposób jest bardziej korzystny, ponieważ motywuje członków organu spółki do wyteżonej pracy, aby kondycja spółki była jak najlepsza<sup>17</sup>.

Należy zwrócić uwagę, iż użyte wielokrotnie pojęcia „kadencja”, „mandat”, „pełnienie funkcji” wiążą się ze sobą, ale wyrażają różne aspekty tego samego zjawiska. Otóż pełnienie funkcji polega na realizacji powierzonych zadań określonych w kodeksie spółek handlowych oraz umowie spółki. Mandat jest upoważnieniem do pełnienia funkcji członka rady nadzorczej. Posiadanie mandatu jest konieczne do wykonywania funkcji członka rady nadzorczej. Jest to prawo o charakterze osobistym niepodlegające dziedziczeniu i nie może być zbyte. Przez kadencję należy rozumieć czas, na który został powierzony mandat do pełnienia funkcji członka rady nadzorczej. Mandat to upoważnienie do pełnienia obowiązków i wykonywania praw, zaś kadencja jest okresem realizacji tych obowiązków i wykonywania praw<sup>18</sup>.

### 1.3. Kompetencje rady nadzorczej

Kompetencje rady nadzorczej można podzielić na cztery grupy:

- kompetencje o charakterze nadzorczym i kontrolnym;
- dodatkowe uprawnienia przyznane w umowie spółki;
- uprawnienia i obowiązki o charakterze organizacyjnym;
- uprawnienia rady nadzorczej w zakresie reprezentacji spółki.

W ramach ustawowego zakresu czynności nadzorczych (art. 219 § 1 i § 3-4 k.s.h.) rada sprawuje stały nadzór nad działalnością spółki i przysługuje jej prawo badania wszystkich dokumentów, prawo żądania sprawozdań i wyjaśnień od zarządu, osób zatrudnionych w spółce oraz może dokonywać rewizji majątku. Stały nadzór nad działalnością spółki jest podstawowym obowiązkiem rady nadzorczej<sup>19</sup>. Działalność rady nie powinna ograniczać się jedynie do udziału w posiedzeniach rady nadzorczej, gdyż nie jest to pełna realizacja stałego nadzoru. Prawo przeglądania dokumentów, uchwał zarządu oraz wstęp m.in. do pomieszczeń, archiwum, nie może zostać odmówione przez zarząd lub pracowników spółki. Rada nadzorcza może również domagać się udostępnienia dokumentów znajdujących się poza siedzibą spółki<sup>20</sup>.

13 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*.

14 P. Pinior, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2013, s. 418.

15 Ibidem, s. 420.

16 Ibidem, s. 421.

17 Ibidem, s. 423.

18 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, red. A. Kidyba, wyd. 3.

19 A. Kidyba, *Spółka*, wyd. 2, s. 512.

20 Ibidem, s. 515.



Należy pamiętać, iż rada nadzorcza nie może wydawać zarządowi wiążących poleceń dotyczących prowadzenia spraw spółki (art. 219 § 2 k.s.h.). Przepis ten dotyczy wydawania wiążących poleceń, nie mówi o innych formach oddziaływania na zarząd tj. poleceń o charakterze niewiążącym. Zignorowanie stanowiska rady nadzorczej może być stanowić przesłankę do uznania braku należytej staranności po stronie zarządu. Zakaz nie dotyczy wyrażenia zgody na dokonanie wskazanych w umowie czynności przez zarząd. Przez zgodę należy rozumieć stanowisko rady nadzorczej wobec autonomicznej decyzji zarządu o dokonaniu określonej czynności wewnątrz spółki lub z zakresu reprezentacji<sup>21</sup>.

Stały nadzór powinien dotyczyć całej działalności spółki, dziedziny zarówno zarobkowych, jak i niezarobkowych. Nadzorowi podlegają nie tylko działania podejmowane przez zarząd, ale również pracownicy spółki. P. Pinior wskazuje, iż przez pracownika spółki należy rozumieć również stałych pełnomocników, zewnętrznych audytorów świadczących usługi księgowe, osoby świadczące usługi stałe na podstawie innego stosunku prawnego<sup>22</sup>. Wspólnicy spółki zwolnieni są ze składania wyjaśnień<sup>23</sup>.

Rada nadzorcza może dokonywać rewizji majątku spółki przez bezpośrednie przeprowadzenie inwentaryzacji oraz dokonać weryfikacji już przepro-

wadzonej inwentaryzacji. Może wiązać się to z podjęciem przez zarząd określonych czynności np. przygotowaniem raportów, raportów due dilligence, przeprowadzeniem wyceny majątku spółki<sup>24</sup>. Nadzór spółki powinien dotyczyć przestrzegania m.in. zasad prawidłowej działalności finansowej, przepisów podatkowych, ochrony środowiska. Niezbędne jest również badanie prawidłowości zawartych umów, skutków przeprowadzanych przetargów. Dodatkowo należy dokonać analizy panujących w spółce stosunków korporacyjnych z uwzględnieniem prawidłowości realizowanych obowiązków<sup>25</sup>.

Jeżeli w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie została ustanowiona komisja rewizyjna, wówczas kompetencje kontrolne przysługują radzie nadzorczej. Do obowiązków o charakterze kontrolnym zaliczamy: ocenę sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności spółki w zakresie ich zgodności z księgami i dokumentami oraz ze stanem faktycznym, ocenę wniosków zarządu dotyczących podziału zysku albo pokrycia straty oraz składanie zgromadzeniu wspólników corocznego sprawozdania na piśmie z wyników tej oceny (219 § 3 k.s.h.)<sup>26</sup>.

Wspólnicy w umowie spółki mogą wyposażyć radę nadzorczą w prawo zawieszenia w czynnościach z ważnych powodów poszczególnych lub wszystkich członków zarządu.

Zarząd zobowiązany jest do uzyskania zgody rady nadzorczej przed dokonaniem oznaczonych w umowie czynności (art. 220 k.s.h.). K. Kopaczyńska-Pieczniak wskazuje, iż zawieszenie nie powoduje wygaśnięcia mandatu członka zarządu, lecz osoba ta nie może wykonywać uprawnień, obowiązków wynikających z mandatu. Zawieszenie dotyczy wszystkich czynności określonych w przepisach kodeksu spółek handlowych, przepisach ustaw szczególnych<sup>27</sup>.

Jeżeli zaistnieją ważne powody można wówczas zawiesić członka zarządu. Umowa spółki powinna wskazywać, jakie okoliczności mieszczą się pod pojęciem ważnych powodów. Można przyjąć, iż takim powodem będzie: utrudnianie prac zarządu przez brak współpracy z pozostałymi członkami, zatajanie dokumentów, istotnych informacji, naruszanie obowiązków członka zarządu, nielojalne wobec spółki zachowanie<sup>28</sup>.

Zawieszenie praw członka zarządu może przyczynić się do uniemożliwienia spółce prawidłowego działania. Aby temu zapobiec, umowa spółki powinna przewidywać sposoby uzupełnienia składu zarządu. Zdaniem K. Kopaczyńskiej-Pieczniak należy tutaj stosować przepisy związane ze spółką akcyjną. Co oznacza, że rada nadzorcza powinna zostać upoważniona do delegowania swoich członków do czasowego pełnienia roli członka zarządu<sup>29</sup>.

21 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, s. 1041.

22 P. Pinior, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*.

23 R. Pabis, *Spółka*, wyd. 2, s. 311.

24 A. Szajkowski, M. Tarska, A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks*, t. II, wyd. 2, s. 584.

25 W. Popiołek, [w:] *Kodeks*, red. W. Pyziół, s. 432.

26 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, s. 1037.

27 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, red. A. Kidyba, wyd. 3.

28 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, s. 1044.

29 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *ibidem*.

Uprawnienie do wyrażenia zgody na dokonanie przez zarząd określonych czynności powinno zostać wyraźnie określone w umowie spółki. Według P. Piniora okoliczności, które wymagają zgody rady nadzorczej, muszą zostać precyzyjnie, enumeratywnie wskazane w umowie spółki. Zgoda może być konieczna do czynności prawnych i wewnętrznych spraw organizacyjnych spółki<sup>30</sup>. Do spraw, które najczęściej wymagają zgody rady nadzorczej, zalicza się: ustanowienie prokurenta, obejmowanie, nabywanie udziałów w innych spółkach, zaciąganie zobowiązań lub rozporządzanie prawem przewyższającym ustaloną w umowie kwotę, zaciąganie kredytu, zbycie nieruchomości, ustanowienie hipoteki na nieruchomości należącej do spółki, ustalanie wynagrodzeń dla członków zarządu i kadry kierowniczej, utworzenie oddziału, wykonywanie uprawnień z udziałów lub akcji w podmiotach zależnych<sup>31</sup>. Wspólnicy w umowie spółki powinni unikać zapisów powielających kompetencje decyzyjne rady nadzorczej i zgromadzenia wspólników, ponieważ komplikuje to system decyzyjny spółki oraz przyczynia się do spadku efektywności działań zarządu.

Uprawnienia o charakterze organizacyjnym umożliwiają radzie nadzorczej zapewnienie prawidłowego funkcjonowania spółki. Zalicza się do nich:

- uprawnienie do żądania zwołania nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników, jeżeli rada uzna jego zwołanie za

wskazane (art. 235 § 2 k.s.h.);

- uprawnienie do zwołania zwyczajnego zgromadzenia wspólników, jeżeli zarząd nie zwoła go w terminie sześciu miesięcy po upływie roku obrotowego (art. 235 § 2 k.s.h.);
- uprawnienie do zwołania nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników, jeżeli rada uzna jego zwołanie za wskazane, a zarząd nie zwoła zgromadzenia w terminie dwóch tygodni (art. 235 § 2 k.s.h.);
- legitymację do wytoczenia powództwa o uchylenie uchwały wspólników (art. 250 pkt 1 k.s.h.) oraz o stwierdzenie nieważności uchwały (art. 252 § 1 w zw. z art. 250 pkt 1 k.s.h.);

powództwo takie może wytoczyć nie tylko rada nadzorcza, ale i poszczególni członkowie.

Przepis (art. 222 § 6 k.s.h.) stanowi, iż regulamin rady nadzorczej uchwała zgromadzenie wspólników. Zgromadzenie wspólników może upoważnić radę nadzorczą do uchwalenia jej regulaminu, określający organizację i sposób wykonywania czynności.

Kolejnym uprawnieniem przysługującym radzie nadzorczej jest podejmowanie działań w zakresie reprezentacji spółki. Rada nadzorcza reprezentuje spółkę w umowach i sporach między spółką a członkiem zarządu (art. 210 §

1 k.s.h.). Kompetencje rady obejmują wszystkie rodzaje umów zawieranych z członkami zarządu tj. umowę o pracę, kontrakt o zarządzanie spółką, umowę zlecenia, umowę dzierżawy, najmu, umowę sprzedaży<sup>32</sup>.

## 2. Komisja rewizyjna

Komisja rewizyjna – podobnie jak rada nadzorcza – jest organem fakultatywnym i może zostać ustanowiona w umowie spółki jako jedyny organ z kompetencjami kontrolnymi albo umowa może ją ustanowić obok rady nadzorczej (213 § 3 k.s.h.). W przypadku gdy wspólników w spółce jest więcej niż 25, a kapitał zakładowy przekracza 500 000 zł, powstaje obowiązek ustanowienia rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej albo obu tych organów (213 § 2 k.s.h.). Wzorzec umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością udostępniany w systemie informatycznym nie przewiduje możliwości powołania w spółce formularzowej komisji rewizyjnej<sup>33</sup>.

### 2.1. Skład komisji rewizyjnej

Komisja rewizyjna składa się co najmniej z trzech członków. Umowa spółki powinna określać sposób powołania członków komisji rewizyjnej, lecz jeżeli nie ma takiego uregulowania, powołanie następuje uchwałą wspólników. W przypadku gdy umowa spółki przewiduje ustanowienie rady nadzorczej i komisji rewizyjnej za niewłaściwe uważa się, aby sposób powołania członków obu organów był identyczny<sup>34</sup>.

30 P. Pinior, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*.

31 A. Szajkowski, M. Tarska, A. Szumański, [w:] S. Sołtyński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks*, t. II, wyd. 2, s. 588

32 R. Szczesny, *Umowy i spory pomiędzy spółką a jej członkami zarządu*, Pr. Sp. 2004, nr 12, s. 14.

33 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, red. A. Kidyba, wyd. 3.

34 Ibidem, s. 650.

Brak jest przepisów przewidujących sankcje karne, jeżeli skład komisji rewizyjnej liczy mniej niż 3 osoby. Można domniemać, iż jest to związane z pozycją organu w spółce i jej kompetencjami. Rada nadzorcza prowadzi stały nadzór, zaś komisja rewizyjna jest organem działającym okresowo, najczęściej raz ciągu roku obrotowego. Pełny skład komisji rewizyjnej nie jest niezbędnym warunkiem, aby spółka działała w sposób prawidłowy<sup>35</sup>.

Jednak skład organu powinien być uzupełniony do momentu rozpoczęcia wykonywania obowiązków<sup>36</sup>. Kwestią, która budzi pewne kontrowersje w literaturze, jest to, czy ta sama osoba może być członkiem rady nadzorczej i komisji rewizyjnej. A. Kidyba jest zdania, że nie ma przeszkód, by osoby będące członkami rady nadzorczej zostały powołane do komisji rewizyjnej<sup>37</sup>. Jednakże należy się zastanowić, jaki jest sens ustanowienia dwóch organów i powołania do nich tych samych osób. Lepszym rozwiązaniem jest powołanie różnych osób albo ustanowienie tylko rady nadzorczej. Dodatkowo należy wspomnieć, że jeżeli w spółce funkcjonuje rada nadzorcza, kompetencje komisji rewizyjnej są bardzo ograniczone i nie mogą zostać rozszerzone w umowie spółki<sup>38</sup>.

## 2.2. Kompetencje komisji rewizyjnej

Kodeks spółek handlowych określa kompetencje komisji rewizyjnej dość wąsko.

Stąd opinie, iż komisja rewizyjna jest organem o charakterze oceniającym, sprawozdawczym i wnioskującym<sup>39</sup>. Podstawowym uprawnieniem przysługującym komisji rewizyjnej jest: ocena sprawozdań finansowych i sprawozdań zarządu z działalności spółki, ocena wniosków zarządu dotyczących podziału zysku albo pokrycia strat oraz składanie zgromadzeniu wspólników corocznego pisemnego sprawozdania z wyników tej oceny (221 § 1 k.s.h.).

Komisja rewizyjna nie ma kompetencji nadzorczych, nie jest uprawniona do wydawania wiążących poleceń w zakresie sprawowanej kontroli. Jej rola ogranicza się jedynie do sprawdzania prawdziwości dokumentacji związanej z zakończeniem roku obrotowego<sup>40</sup>.

Jeżeli w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, nie została utworzona rada nadzorcza, wówczas można rozszerzyć kompetencje komisji rewizyjnej. Do dodatkowych uprawnień należy m.in. uprawnienie do powoływania i odwoływania członków zarządu, uprawnienie do decydowania w sprawie o podział zysku<sup>41</sup>. Rozszerzone kompetencje mogą również dotyczyć uprawnień o charakterze organizacyjnym, takich jak:

- uprawnienie do żądania zwołania nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników,

jeżeli komisja uzna jego zwołanie za wskazane (art. 235 § 2 k.s.h.);

- uprawnienie do zwołania zwyczajnego zgromadzenia wspólników, jeżeli zarząd nie zwoła go w terminie sześciu miesięcy po upływie roku obrotowego (art. 235 § 2 k.s.h.);
- uprawnienie do zwołania nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników, jeżeli komisja uzna jego zwołanie za wskazane, a zarząd nie zwoła zgromadzenia wspólników w terminie dwóch tygodni (art. 235 § 2 k.s.h.);
- uprawnienie do wytoczenia powództwa o uchylenie uchwały wspólników (art. 250 pkt 1 k.s.h.) oraz o stwierdzenie nieważności uchwały (art. 252 § 1 w związku z art. 250 pkt 1 k.s.h.), powództwa takie wytoczyć może przy tym nie tylko komisja rewizyjna, ale poszczególni jej członkowie.

## 3. Zgromadzenie wspólników

Zgromadzenie wspólników jest organem uchwałodawczym, decydującym o najważniejszych sprawach spółki (art. 227 k.s.h.). Mają prawo uczestniczyć w nim wszyscy wspólnicy spółki. Przez wspólników należy rozumieć osoby wpisane do księgi udziałów oraz osobę, która nabyła udział i nie jest jeszcze wpisana do księgi udziałów, ale spółka otrzymała zawiadomienie o przejściu udziału (art. 187 § 1 k.s.h.). Uczestnictwo w walnym zgromadzeniu jest prawem, a nie obowiązkiem i może

35 Ibidem, s. 648.

36 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, s. 1026-1027.

37 Ibidem, s. 1027.

38 P. Pinior, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, s. 451.

39 A. Kidyba, *Kodeks*, wyd. 5, t. I, s. 900.

40 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *ibidem*, s. 652.

41 Ibidem, s. 656.

być realizowany przez pełnomocników (art. 243 k.s.h.).

Pełnomocnictwo może obejmować prawo do udziału w zgromadzeniu wspólników albo umocowanie do głosowania, bądź też obejmować swoim zakresem zarówno uczestniczenie w zgromadzeniu, jak i głosowanie. Powinno zostać sporządzone na piśmie pod rygorem nieważności i dołączone do księgi protokołów. Pełnomocnikiem nie może być członek zarządu oraz pracownik spółki (art. 243 § 3 k.s.h.). Przedstawicielem wspólnika może być również przedstawiciel ustawowy. Do tej grupy należy zaliczyć: rodziców, opiekuna, kuratora dla wspólnika małoletniego, ubezwłasnowolnionego, likwidatorów, syndyków masy upadłości<sup>42</sup>.

Do szczególnych cech zgromadzenia wspólników zalicza się:

- zgromadzenie wspólników jest organem uchwałodawczym, podejmującym decyzje przede wszystkim z zakresu prowadzenia spraw spółki, a jego uchwały wywołują skutki przede wszystkim w stosunkach wewnętrznych spółki;
- zgromadzenie wspólników nie ma prawa reprezentowania spółki, jednakże może wpływać na czynności z zakresu reprezentacji spółki, poprzez wyrażenie zgody na dokonanie przez spółkę określonych czynności prawnych, jeżeli zgoda wymagana jest na podstawie ustawy, jest warunkiem ważności danej czynności prawnej, a więc uchwała zgromadzenia wywołuje

skutki w stosunkach zewnętrznych;

- zgromadzenie wspólników jest instancją odwoławczą od decyzji innych organów spółki

w ramach postępowania wewnątrzspółkowego (art. 212 § 3 k.s.h.);

- zgromadzenie wspólników powinno odbyć się w określonym miejscu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; jest nim siedziba spółki, inne miejsce wskazane w umowie spółki, na które wszyscy wspólnicy wyrażą zgodę na piśmie (art. 234 k.s.h.);
- zgromadzenie wspólników musi się odbywać w określonym czasie wynikającym

z zaproszenia do odbycia zgromadzenia (art. 238 k.s.h.);

- zgromadzenie jest ważne bez względu na liczbę reprezentowanych na nim udziałów,
- jeżeli umowa spółki, przepisy kodeksu spółek handlowych, nie stanowią inaczej (art. 241 k.s.h.);
- zgromadzenie wspólników podejmuje uchwały bezwzględną większością głosów,

jeżeli przepisy kodeksu spółek handlowych lub umowa spółki nie stanowią inaczej (art. 245 k.s.h.);

- zgromadzenie wspólników powinno odbyć się co najmniej raz w roku obrotowym (art. 231 k.s.h.);

- zwołanie zgromadzenia polega na zawiadomieniu wspólników listem poleconym, przesyłką nadaną pocztą kurierską, ewentualnie drogą elektroniczną. Dopuszczalne jest odbycie walnego zgromadzenia bez formalnego zwołania przy spełnieniu warunków określonych w art. 240 k.s.h.;

- zgromadzenie wspólników jest organem obligatoryjnym spółki z ograniczoną odpowiedzialnością;
- zgromadzenie jest jedynym organem, w ramach którego wspólnicy mogą bezpośrednio wypowiadać się i podejmować w formie uchwał decyzje w sprawach spółki;

Co do zasady walne zgromadzenie odbywa się i podejmuje uchwały, gdy zostało formalnie zwołane. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy cały kapitał zakładowy jest reprezentowany, a nikt z obecnych nie zgłosi sprzeciwu dotyczącego odbycia zgromadzenia lub wniesienia poszczególnych spraw do porządku obrad (art. 240 k.s.h.). Wymóg reprezentowania całego kapitału oznacza, że na zgromadzeniu muszą być obecne osoby uprawnione lub umocowane do udziału w zgromadzeniu wspólników ze wszystkich udziałów. Kolejnym warunkiem jest to, aby nikt z obecnych nie zgłosił sprzeciwu, nie jest ważne, jaką część kapitału posiada osoba zgłaszająca sprzeciw. Brak zgody powinien być zgłoszony niezwłocznie po ogłoszeniu propozycji, by nieformalne zebranie uznać za zgromadzenie wspólników. Trzeci warunek wyraża się w braku sprzeciwu co do wniesienia poszczególnych spraw do

42 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, s. 1161.



porządku obrad. Sprzeciw może być zgłoszony co do każdej sprawy indywidualnie, nie zaś do porządku obrad w całości.

Zwyczajne zgromadzenie wspólników to takie, które odbędzie się w terminie sześciu miesięcy po upływie poprzedniego roku obrotowego (art. 231 § 1 k.s.h.) lub w terminie określonym w umowie spółki. Przedmiotem obrad takiego zgromadzenia powinno być:

- rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania zarządu z działalności spółki oraz sprawozdania finansowego ze ubiegły rok obrotowy;
- podjęcie uchwały o podziale zysku albo o pokryciu straty, jeżeli zgodnie z art. 191 § 2 k.s.h. sprawy te nie zostały wyłączone spod kompetencji zgromadzenia wspólników;
- udzielenie członkom organów spółki absolutorium z wykonania przez nich obowiązków.

Zwyczajne zgromadzenie wspólników powinno odbyć się w ciągu sześciu miesięcy po upływie ubiegłego roku obrotowego. Według Sądu Najwyższego przekroczenie terminu do odbycia walnego zgromadzenia nie powinno mieć wpływu na ważność uchwał na nim podjętych, a jedynie wtedy gdy naruszenie terminu miało wpływ na treść uchwały<sup>43</sup>.

Rok obrotowy może pokrywać się z rokiem kalendarzowym, lecz jeżeli spółka postawiła w drugiej połowie roku, rok obrotowy może być dłuższy niż 12 miesięcy (art. 3 ust. 1 pkt 9 u. rach.).

Wspólnicy w umowie spółki mogą określić krótszy termin niż przewidziany w ustawie dla odbycia walnego zgromadzenia (231 § 1 k.s.h.).

Do spraw, które muszą bezwzględnie zostać objęte przedmiotem obrad zwyczajnego zgromadzenia należy: rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania zarządu z działalności spółki oraz sprawozdania finansowego, udzielenie absolutorium członkom organów z wykonania przez nich obowiązków. Sprawozdanie zarządu z działalności spółki zawiera część opisową oraz część finansową. Przepisy o rachunkowości (art. 49. ust.2 u. rach.) stanowią, iż powinno ono zawierać informacje o:

- zdarzeniach istotnie wpływających na działalność spółki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego;
- przewidywanym rozwoju spółki;
- ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju;
- aktualnej i przewidywalnej sytuacji finansowej;
- nabyciu udziałów własnych, a w szczególności o celach ich nabycia, liczbie i wartości nominalnej, ze wskazaniem, jaką część kapitału zakładowego reprezentują, cenie nabycia i cenie sprzedaży tych udziałów w przypadku zbycia;
- posiadanych przez spółkę oddziałach;
- instrumentach finansowych w zakresie:

a) ryzyka: zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest spółka;

b) przyjętych przez spółkę celach i metodach zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z metodami zabezpieczenia istotnych rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń.

Na sprawozdanie finansowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością składa się:

Bilans – zestawienie wyrażonych w pieniądzu wartości rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na określony dzień bilansowy, przy czym ogólna suma aktywów jest zawsze równa ogólnej sumie pasywów;

Rachunek zysków i strat – to inaczej rachunek wyników, który ukazuje, czy działalność prowadzona przez spółkę przynosi zysk czy stratę w drodze ustalenia różnicy między przychodami a kosztami oraz wyliczenia należnych obciążeń z tytułu podatków;

Informacja dodatkowa, obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje, nieujęte w bilansie czy rachunku zysków i strat.

Sprawozdanie finansowe polega również na badaniu przez biegłego rewidenta. Jest on wybierany przez walne zgromadzenie, a zarząd zawiera z nim umowę o badanie (art. 66 ust. 4 u. rach.). Obowiązkowi przeprowadzenia badania podlega sprawozdanie spółki,

<sup>43</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 grudnia 1998 r., I CKN 243/98.

gdy w poprzednim roku obrotowym, osiągnęły lub przekroczyły 2 z 3 wielkości (art. 64 ust. 1 pkt 4 i ust. 2 u. rach.):

Średnioroczne zatrudnienie – co najmniej 50 osób;

Suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego równoważność w walucie polskiej 2 500 000 euro;

Przychód netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy – równoważność w walucie polskiej 5 000 000 euro.

Najpóźniej na 15 dni przed zwyczajnym zgromadzeniem wspólników spółka zobowiązana jest udostępnić wspólnikom sprawozdanie finansowe. Zarząd spółki jest zobowiązany do złożenia w sądzie rejestrowym rocznego sprawozdania finansowego, opinii biegłego rewidenta, odpisu uchwały zgromadzenia wspólników o zatwierdzeniu tego sprawozdania i o podziale zysku lub pokryciu strat. Sprawozdanie powinno być rozpatrzone i zatwierdzone. Rozpatrzenie polega na tym, iż wspólnicy prowadzą dyskusję dotyczącą dokumentów, każdy ze wspólników powinien mieć możliwość wypowiedzenia się w tej kwestii<sup>44</sup>. Pozbawienie wspólnika możliwości wypowiedzenia się jest przesłanką do zaskarżenia powyższych uchwał<sup>45</sup>. Rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdań przez wspólników pozwala na zaznajomienie się z sytuacją finansową i majątkową spółki, zawieraniem umowami oraz

całokształtem działalności spółki. Po przez zadawanie pytań, sprawdzanie dokumentacji wspólnicy

są w stanie ocenić sytuację spółki, co może przełożyć się na podejmowanie dalszych uchwał związanych ze strategią spółki<sup>46</sup>.

Kolejnym obowiązkiem każdego zwyczajnego zgromadzenia wspólników powinno być udzielenie absolutorium członkom organów spółki. Absolutorium udziela się poszczególnym członkom, a nie organowi<sup>47</sup>. Udzielenie absolutorium jest wyrazem aprobaty dla działań podejmowanych przez członków organu. Skutkiem jego udzielenia jest w pewnym zakresie zwolnienie z odpowiedzialności wobec spółki. Zwolnienie nie dotyczy:

- przyjęcia raportów według wartości znacznie zawyżonej w stosunku do ich wartości zbywczej (art. 175 § 1 k.s.h.);
- wypłat na rzecz wspólników wbrew przepisom prawa lub postanowieniom umowy (art. 198 § 3 k.s.h.);
- wytoczenia przez wspólnika pozwu o naprawienie szkody wyrządzonej spółce na podstawie art. 295 k.s.h. (art. 296 k.s.h.);
- upadłości spółki (art. 296 k.s.h.);
- udzielenia absolutorium na podstawie nieprawdziwych, nierzetel-

nych czy niepełnych informacji, a więc w tych wszystkich przypadkach, gdy dane, na podstawie których udzielono absolutorium, nie odzwierciedlały rzeczywistego stanu rzeczy<sup>48</sup>.

W opinii P. Pinióra absolutorium jest specyficznym aktem wewnątrz korporacyjnym spółki, który nie może być utożsamiany z zrzeczeniem się roszczeń przez spółkę, zwolnieniem z długu. Nieudzielenie absolutorium nie powoduje negatywnych konsekwencji dla członków organu, ponieważ nie jest równoznaczne z odwołaniem z pełnionej funkcji. Mimo uzyskania absolutorium, członek organu może zostać odwołany oraz można dochodzić wobec niego roszczeń odszkodowawczych. Instytucje absolutorium należy traktować jako stwierdzenie należytego wykonania obowiązków przez członka zarządu spółki w danym roku obrotowym<sup>49</sup>.

Nadzwyczajnym zgromadzeniem wspólników mogą być wszystkie sprawy, z zastrzeżeniem tych, które są zastrzeżone do kompetencji zwyczajnego zgromadzenia. Jedyną sprawą, która może zostać przekazana nadzwyczajnemu zgromadzeniu, jest kompetencja do podziału albo pokrycia strat w spółce<sup>50</sup>. Zwołanie zgromadzenia nadzwyczajnego następuje w przypadkach określonych w kodeksie spółek handlowych, umowie spółki oraz gdy organy uznają to za wskazane (art. 232 k.s.h.).

44 J. Frąckowiak, [w:] Kodeks, red. K. Kruczałak, s. 639.

45 R. Pabis, *Spółka z o.o.*, wyd. 2, s. 336.

46 P. Piniór, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, s. 261.

47 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *ibidem*.

48 M. Allerhand, *Kodeks spółek handlowych*, t. II, s. 73.

49 P. Piniór, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, s. 163.

50 K. Kopaczyńska-Pieczniak, *ibidem*.

### 3.1. Inicjatywa zwołania zgromadzenia wspólników

Prawo zwołania zgromadzenia wspólników przysługuje: zarządowi, radzie nadzorczej i komisji rewizyjnej, innym osobom, którym umowa spółki przyznaje takie uprawnienia, a także wspólnikom, o ile uzyskali upoważnienie sądu rejestrowego (art. 237 § 1 k.s.h.).

Co do zasady to zarząd zwołuje zgromadzenie wspólników. Kompetencja ta jest prawem i obowiązkiem, nie może być wyłączona ani ograniczona przez umowę spółki<sup>51</sup>. Zarząd w celu zwołania zgromadzenia wspólników powinien podjąć decyzję wymaganą większością głosów. Decyzja o zwołaniu zgromadzenia uważana jest za czynność organizacyjną, zaś zaproszenie na zgromadzenie jako czynność porządkową techniczną<sup>52</sup>.

Wykonanie przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną uprawnienia do zwołania zgromadzenia wspólników ma charakter warunkowy, ponieważ jest uzależnione od biernej postawy zarządu<sup>53</sup>. Zwołanie zgromadzenia wymaga podjęcia uchwały określającej czas, miejsce oraz porządek obrad zgromadzenia. Rada nadzorcza lub komisja rewizyjna może zwołać zgromadzenie wspólników, w sytuacji gdy zarząd nie zwoła go w takim terminie, by mogło się odbyć 6 miesięcy od

upływu roku obrotowego<sup>54</sup>. W przypadku nadzwyczajnego zgromadzenia jest zwoływane przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną, jeżeli zarząd nie zwoła takiego zgromadzenia w ciągu 2 tygodni od złożenia żądania.

Prawo zwołania zgromadzenia przysługuje wspólnikowi, wspólnikom posiadającym co najmniej 1/10 kapitału zakładowego (art. 236 k.s.h.). Uprawnienie to ma istotne znaczenie z punktu widzenia nadzoru, ponieważ umożliwia wspólnikom odwołać członka zarządu spółki czy też podjęcia uchwały o dochodzeniu roszczeń w stosunku do członków zarządu<sup>55</sup>.

W umowie spółki można rozszerzyć prawo do zwołania zgromadzenia wspólników na inne podmioty (art. 235 § 3 k.s.h.). Uprawnienie osobiste przyznane wspólnikowi, bez względu na liczbę posiadanych udziałów, może znacząco zwiększyć realizację uprawnień nadzorczych w stosunku do zarządu<sup>56</sup>. Prawo zwołania zgromadzenia wspólników przysługuje wtedy, gdy zarząd nie zwoła zgromadzenia wspólników w terminie dwóch tygodni od dnia przedstawienia żądania zarządowi na piśmie. Wniosek ten powinien zawierać katalog spraw, które miałyby zostać ujęte w porządku obrad<sup>57</sup>. Jeżeli wspólnicy nie podali porządku obrad, wówczas zarząd nie jest związany wnioskiem, ponieważ nie mógłby dokonać prawidłowego zawiadomie-

nia o zgromadzeniu<sup>58</sup>. Sąd rejestrowy może uznać, iż na podstawie okoliczności sprawy należy upoważnić wspólników do zwołania zgromadzenia (237 § 1 k.s.h.).

Przed wydaniem upoważnienia sąd rejestrowy powinien wezwać zarząd do złożenia oświadczenia w celu oceny zasadności wniosku. Brak przesłanek uzasadniających niezwołanie zgromadzenia wspólników skutkuje wydaniem postanowienia upoważniającego do zwołania zgromadzenia i wyznaczenia jego przewodniczącego<sup>59</sup>. Zgromadzenie zwołane z inicjatywy wspólników podejmuje uchwałę rozstrzygającą, czy koszty zwołania i odbycia zgromadzenia ma ponieść spółka (art. 237 § 2 k.s.h.). Uchwała rozstrzygająca o kosztach może zostać zaskarżona przez wnioskodawców, pozostałych wspólników lub członków władz spółki<sup>60</sup>.

### 4. Powoływanie i skład osobowy rady nadzorczej w spółce akcyjnej

Rada nadzorcza jest organem kolegiальnym, którego skład określa statut (art. 304 §1 pkt 8 k.s.h.). Ustawodawca określił minimalną liczbę członków rady, tj. trzech, a w spółkach publicznych pięciu członków (art. 385 § 1 k.s.h.).

Co do zasady osoby zasiadające w radzie nadzorczej wybierane są przez walne zgromadzenie. Jest to wynikiem umiejscowienia oraz pełnionych funk-

51 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, s. 1131.

52 K. Kopaczyńska-Pieczniak, wyd. 2, s. 688.

53 Wyrok SA w Warszawie z dnia 25 maja 1995 r., I ACr 340/95, OSA 1997, z. 1, poz. 2.

54 K. Kopaczyńska-Pieczniak, red. A. Kidyba, wyd. 3, s. 691.

55 P. Pinior, *Nadzór wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, s. 386.

56 Ibidem, s. 387.

57 A. Kidyba, *Spółka*, wyd. 2, s. 591.

58 M. Allerhand, *Kodeks*, t. 2, s. 76.

59 Wyrok SN z dnia 27 października 2010 r., V CSK 110/10.

60 M. Allerhand, *Kodeks spółek handlowych*, t. 2, s. 78.

cji w spółce akcyjnej. Rada powinna reprezentować akcjonariuszy oraz chronić przed działaniami zarządców sprzecznym z interesem spółki. Organ nadzorczy w sposób trwały nadzoruje zarządców, zastępując walne zgromadzenie. Zatem oczywistym wydaje się, iż o składzie rady nadzorczej decydują akcjonariusze, działając poprzez walne zgromadzenie<sup>61</sup>. Wspólnicy reprezentujący co najmniej 1/5 kapitału zakładowego mogą żądać, aby wybór rady nadzorczej został dokonany w drodze głosowania oddzielnymi grupami. Nawet wtedy, gdy statut spółki przewiduje inny sposób powoływania rady nadzorczej (art. 385 § 3 k.s.h.). Część przedstawicieli doktryny uważa to uprawnienie za najdonioślejszy mechanizm obrony praw mniejszości w spółce<sup>62</sup>. Prawo żądania wyboru rady nadzorczej w głosowaniu grupowym jest oryginalnym polskim rozwiązaniem legislacyjnym i nie ma dokładnego odpowiednika w innych systemach prawnych. Funkcjonują zbliżone instytucje w części państw europejskich np. w Hiszpanii, Austrii oraz niektórych stanach USA.

Uprawnienie to jest prawdopodobnie najdalej idącym ograniczeniem zasady większości, która współwyznacza naturę spółki akcyjnej. Wspólnicy mniejszościowi poprzez swoich przedstawicieli w radzie nadzorczej mają możliwość większego wpływania na strategię spółki i definiowania jej interesu<sup>63</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z 5 listopada 2009

roku stwierdził, że niedopuszczalnym jest utożsamianie interesu spółki akcyjnej wyłącznie z interesem jej wspólnika większościowego, podobnie jak nie można uznać, że działanie obronne akcjonariusza mniejszościowego zawsze podyktowane jest interesem spółki lub zostaje podjęte w obiektywnym jej interesie<sup>64</sup>. W podanym wyroku SN wskazał, że w przepisach kodeksu spółek handlowych nie ma ustawowej definicji „interesu spółki” i „godzenia w interes spółki”. Jednakże normatywne wyodrębnienie interesu spółki jako autonomicznego wobec interesów poszczególnych podmiotów uczestniczących w jej strukturze korporacyjnej, będącego następstwem przyznania spółce podmiotowości prawnej, nie wyklucza, że interesy obu tych odrębnych podmiotów pozostają ze sobą w funkcjonalnym związku.

W piśmiennictwie ukształtował się pogląd, zgodnie z którym interes spółki handlowej jest wypadkową interesów wszystkich grup jej wspólników, określaną uwzględnieniem zastrzeżonego w umowie lub statucie spółki wspólnego celu, do osiągnięcia którego wspólnicy zobowiązali się dążyć<sup>65</sup>. Niezbędny element statutu każdej spółki handlowej, określony w artykule 3 kodeksu spółek handlowych, decyduje o tym, że nie może istnieć odrębny, samodzielny interes spółki jako osoby prawnej, abstrahujący od wypadkowej wszystkich wspólników, determinowanej określonym w umowie spółki

wspólnym celem. Interes spółki wyznaczają więc wszystkie te dążenia i zachowania wspólników, które zmierzają do osiągnięcia wspólnego celu przyświecającego jej zawiązaniu i zawartego

w umowie spółki lub statucie spółki akcyjnej, w którym cel ten jest konstytutywnym elementem. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 8 marca 2005 roku uznał za poprawne rozumienie pojęcia „godzenie w interes spółki” jako podejmowanie uchwał mających na celu nie tylko uszczuplenie majątku spółki lub ograniczających jej zysk,

ale także godzących w dobre imię spółki lub jej organów, chroniących interesy osób trzecich kosztem interesów spółki, a także zagrażających jej bytowi<sup>66</sup>. W przypadku gdy mamy do czynienia z rozproszonym akcjonariatem może pojawić się problem komunikacji między drobnymi akcjonariuszami. Niezbędne jest wówczas znalezienie innych akcjonariuszy, którzy będą gotowi przyłączyć się do wniosku o wybór rady nadzorczej oddzielnymi grupami. Wykorzystanie nowoczesnych technologii, w tym również Internetu, wydaje się znacznie lepszym rozwiązaniem niż umieszczanie stosownych ogłoszeń w prasie. Dobrym rozwiązaniem może być umieszczenie w statutach spółek postanowień, które zobowiązałyby zarządy spółek do zamieszczania informacji o takiej inicjatywie wspólnika mniejszościowego na stronie internetowej spółki<sup>67</sup>.

61 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, s. 89.

62 M. Rodzyński, *Wybór rady nadzorczej spółki akcyjnej w drodze głosowania oddzielnymi grupami a wymóg kworum*, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 13.12.2007 r. (I CSK 329/07), Glosa 4/2008, s. 84.

63 K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółce akcyjnej*, s. 190-191.

64 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 listopada 2009 r. I CSK 158/09.

65 A. Wierzbicka, *Konflikt pomiędzy interesem spółki akcyjnej a interesem akcjonariuszy i próby ich niwelowania za pomocą zasad corporate governance*, s. 78 i n.

66 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 marca 2005 r. IV CK 607/04 (nie publ.).

67 D. Opalska, *Ochrona wspólników mniejszościowych w kodeksie spółek handlowych*, Warszawa 2007.



Przepis artykułu 399 k.s.h. nakłada na zarząd – lub inną osobę uprawnioną do zwołania walnego zgromadzenia – obowiązek umieszczenia w porządku obrad zwoływanego najbliższego walnego zgromadzenia wyboru członków rady nadzorczej w drodze głosowania oddzielnymi grupami, a walne zgromadzenie jest zobowiązane do przeprowadzenia takiego wyboru.

Sąd Najwyższy potwierdza, że uchwała walnego zgromadzenia w przedmiocie zmiany porządku obrad, prowadząca do nieprzeprowadzenia na tym zgromadzeniu wyboru rady nadzorczej w drodze głosowania oddzielnymi grupami, nie jest czynnością porządkową<sup>68</sup>.

W kodeksie spółek handlowych nie ma żadnych ograniczeń dotyczących częstotliwości zgłaszania przedmiotowego żądania mniejszości. Oznacza to, że można z tego uprawnienia korzystać kilka razy w ciągu jednego roku obrotowego. Częstotliwość zgłaszania żądania jest zależna od struktury akcjonariatu spółki oraz nowych grup wspólników mniejszościowych, którzy chcą skorzystać z przysługującego im prawa do wpływania na skład rady nadzorczej. Wybór co najmniej jednego członka rady przez grupę oznacza przedterminowe wygaśnięcie wszystkich dotychczasowych członków rady<sup>69</sup>.

Należy domniemać, że zbyt częste korzystanie z prawa przedmiotowego

prawa mniejszości negatywnie wpływa na funkcjonowanie spółki oraz oddziałuje na wykonywany przez nią nadzór. Rada nadzorcza wymaga wewnętrznej spójności, harmonii bez której ciężko osiągnąć wymaganą efektywność organu. Problematycznym może być brak zaufania w stosunku do osób wybranych przez mniejszość. Może się to przejawiać w utrudnianiu dostępu do informacji o sprawach spółki albo dążeniu akcjonariusza strategicznego do pozbawienia rady istotnych kompetencji, podporządkowaniu sobie osób pochodzących z nominacji mniejszości<sup>70</sup>.

W wyroku z 13 grudnia 2007 roku Sąd Najwyższy stwierdził, że wybór rady nadzorczej

w spółce akcyjnej w drodze głosowania oddzielnymi grupami (art. 385 § 3 k.s.h.) wymaga uchwały walnego zgromadzenia podjętej z zachowaniem przewidzianego statutem quorum. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, iż głosowanie grupami jest pewną techniką głosowania, której celem jest ochrona akcjonariuszy mniejszościowych, a nie odrębnym sposobem wyboru, tak więc nie uchyla wymagań przesądzających o ważność walnego zgromadzenia<sup>71</sup>. W doktrynie istnieje pogląd, zgodnie z którym akcjonariusz posiadający odpowiednio duży pakiet akcji może żądać ustalenia nieistnienia uchwały podjętej bez jego udziału<sup>72</sup>. Celowa absencja uniemożliwia spełnienia wymogu kworum i tym samym zdolność

walnego zgromadzenia do podejmowania uchwał.

Notoryczne uchylanie się od obecności na walnym zgromadzeniu mogłoby pozbawić wspólnika oddziaływania na spółkę poprzez wykonywanie prawa głosu na zgromadzeniu. Żądanie wyboru rady nadzorczej oddzielnymi grupami można powtarzać przed każdym walnym zgromadzeniem. Wspólnicy mniejszościowi mogliby doprowadzić do realizacji przysługującego prawa najpóźniej na walnym zgromadzeniu zwołanym w celu podjęcia uchwał z artykułu 395 § 2 k.s.h.<sup>73</sup>.

Przedstawiłem ogólne wiadomości dotyczące wyboru rady nadzorczej w drodze głosowania oddzielnymi grupami, ponieważ jest to oryginalne polskie rozwiązanie, nieposiadające wiernego odpowiednika w innych systemach prawnych. Uprawnienie to jest jednym z elementów kształtujących nadzór w spółce akcyjnej oraz wywiera wpływ na strategię spółki. Negatywnym aspektem jest możliwość powstania wewnętrznych sporów – walka o wpływ między poszczególnymi grupami akcjonariuszy. Sytuacja może zostać wykorzystana przez konkurenta, który może umieścić w spółce zaufaną osobę, dzięki której uzyska dostęp do tajemnic spółki<sup>74</sup>.

Należy pamiętać, że każdy członek rady zobowiązany jest do kierowania się interesem spółki i zachowania lojalności. Zdaniem K. Oplustila całkowi-

68 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 listopada 2008 r. II CSK 304/08.

69 K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółce akcyjnej*, s. 596

70 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, s. 92

71 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 grudnia 2007r. I CSK 329/-7

72 A. Kamińska, „Zaskarżanie uchwał podjętych w drodze głosowania oddzielnymi grupami (art. 385 § 3 k.s.h.)”, *Przegląd Prawa Handlowego*, 10/2011

73 K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółce akcyjnej*, Warszawa 2010, s. 593

74 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006 r., s. 92 i n.

te usunięcie dotyczących go regulacji z polskiego systemu prawa byłoby posunięciem zbyt radykalnym i pozbawiałoby akcjonariuszy mniejszościowych istotnego instrumentu, pozwalającego im oddziaływać na nadzór korporacyjny w spółkach z dominującym akcjonariuszem<sup>75</sup>.

Co do zasady radę nadzorczą wybiera walne zgromadzenie (385 § 1 k.s.h.).

Wyjątkiem jest przepis artykułu 385 § 4 k.s.h., który stanowi, iż jeżeli w skład rady nadzorczej wchodzi osoba powołana przez podmiot określony w odrębnej ustawie, to wyborowi podlegają jedynie pozostali członkowie rady nadzorczej. Wskazuje to, że nie tylko walne zgromadzenie jest uprawnione do wyboru składu rady nadzorczej.

Przykładem może być ustawa o radiofonii i telewizji, która przewiduje, że 5 z 7 członków rady nadzorczej spółek „Telewizja Polska – Spółka Akcyjna” i „Polskie Radio – Spółka Akcyjna”, jest powoływanych w drodze konkursu przez Krajową Radę Radiofonii i Telewizji<sup>76</sup>.

Umożliwienie przedstawicielom pracowników uczestnictwa w radach jest konsekwencją modelu prywatyzacji przyjętego na początku lat dziewięćdziesiątych.

Ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych z 1996 r. przyznała pracownikom prawo wyboru swoich

przedstawicieli nawet po zbyciu przez Skarb Państwa wszystkich akcji. Pracownikom jednoosobowych spółek Skarbu Państwa przysługuje uprawnienie powołania 2/5 składu rady. Ustawodawca nie przewiduje górnej granicy składu rady, skutkuje to obniżeniem znaczenia przedstawicieli pracowników. Możliwy jest zatem skład rady wynoszący 16 osób, w tym 4 osoby wybrane przez pracowników<sup>77</sup>.

Udział przedstawiciela pracowników w radzie nadzorczej odgrywa pozytywną rolę w kształtowaniu identyfikowania się pracowników ze spółką. Dodatkowo pracownicy posiadają dużą wiedzę techniczną dotyczącą działalności spółki, co stanowi wartość dodatnią w trakcie rozmów prowadzonych przez członków rady nadzorczej. W raporcie dotyczącym skuteczności rad nadzorczych spółek notowanych na GPW<sup>78</sup>, eksperci PWC wskazują, iż zróżnicowany skład rady nadzorczej wpływa korzystnie na funkcjonowanie organu nadzoru. Według A. Koźmińskiego rada jest skuteczna, jeżeli jest w stanie zapewnić równowagę pomiędzy najważniejszymi grupami interesariuszy, to znaczy akcjonariuszami, managementem, pracownikami, nabywcami, klientami, jeżeli prowadzi do takiej sytuacji, w której interesy jednej z grup nie są realizowane nadmiernym kosztem pozostałych, ponieważ wszelkie zakłócenia prowadzą, prędzej czy później, do kłopotu i do złych wyników spółki<sup>79</sup>. Udział pracowników może skomplikować relacje korpo-

racyjne, ponieważ pracownicy silnie reprezentują swoich wyborców i dość często kierują się wyłącznie interesem pracowników, a nie długoterminowym interesem spółki. Grozi to powstaniem frakcji, które zamiast otwarcie wymieniać się poglądami, komunikują się przez swoich przedstawicieli. Skutkiem tego rola rady nadzorczej staje się wyłącznie narzędziem do głosowania<sup>80</sup>. Kolejnym problemem związanym z udziałem pracowników w radzie okazuje się brak wiedzy i doświadczenia w zarządzaniu, finansach, rachunkowości.

Jak wskazują badania różnorodność doświadczeń, kompetencji, praktyka biznesowa jest jednym z kluczowych elementów warunkujących skuteczność działania rady.

Większość członków rad nadzorczych spółek notowanych na GPW posiada wyższe wykształcenie i tak 36% członków organu nadzoru posiada wykształcenie ekonomiczne, 15% stanowią inżynierowie i prawnicy, 14% stanowią akademicy. Warto zauważyć, iż w spółkach tych nie zasiadają osoby nieposiadające wykształcenia wyższego, które zdobyły wiedzę biznesową wyłącznie w drodze praktyki. W przypadku spółek, gdzie prywatny właściciel ma pozycję dominującą, przeważają osoby z praktycznym doświadczeniem. Może to wynikać stąd, że prywatny właściciel ma największą swobodę w kształtowaniu składu rady nadzorczej i kierować się będzie

75 K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółce akcyjnej*, Warszawa 2010, s. 604.

76 R. Kwaśnicki, M. Korniluk, *Wybór „pracowniczych” członków rady nadzorczej*, „Przegląd Prawa Handlowego”, styczeń 12, s. 33 i n.

77 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006, s. 102 i n.

78 Rady nadzorcze 2013. Skuteczność rad nadzorczych w spółkach publicznych notowanych na GPW.

79 A. Koźmiński, przewodniczący rady nadzorczej Orange Polska, członek rady nadzorczej Banku Millennium S.A.

80 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006, s. 107.

osobistymi preferencjami i zaufaniem. Doświadczenie zdobyte w zarządzaniu zespołem ludzi, dobra znajomość sposobu funkcjonowania spółki ma istotne znaczenie dla sprawnego działania spółki na wszystkich płaszczyznach<sup>81</sup>.

Niezbędne jest zachowanie tajemnicy przez osoby wybrane do rady nadzorczej, uświadomienie przedstawicielom pracowników obowiązków i zagrożeń wynikających z kierowania się jedynie interesem osób, dzięki którym uzyskały nominację.

W innym przypadku przedstawiciele pracowników będą cały czas uznawani za element obcy, powodujący ograniczenie roli rady nadzorczej i uniemożliwiający poprawne funkcjonowanie przedsiębiorstwa.

Polski ustawodawca umożliwia w art. 385 § 2 wybór członków rady nadzorczej poprzez modyfikowanie statutu. Czynność ta wiąże się z przyznaniem uprawnień niektórym akcjonariuszom, osobom trzecim i samej radzie nadzorczej.

Statut może przewidywać uzupełnienie składu rady w drodze kooptacji, jeżeli mandat funkcjonariusza wygaśnie z przyczyn nadzwyczajnych (rezygnacja, śmierć, utrata kwalifikacji potrzebnych do pełnienia funkcji)<sup>82</sup>. Umożliwia to zapobieżenie utracie przez radę zdolności do działania w wyniku zmniejszenia się liczby funkcjonariuszy poniżej minimum.

Kooptacja jest szczególnym trybem

uzupełniania zwolnionego miejsca, nie może zastąpić nominacji przez walne zgromadzenie, uprawnionych akcjonariuszy albo osoby trzecie. Statut spółki może wyznaczyć limit dokooptowanych członków rady liczbowo lub procentowo. Najczęściej statut przewiduje, że liczba dokooptowanych członków nie może przekroczyć połowy składu rady lub w jednej kadencji rada nie może dokooptować więcej niż trzech członków<sup>83</sup>. Najbliższe walne zgromadzenie powinno zatwierdzić kooptację, gdyż brak zatwierdzenia może być równoznaczny z wygaśnięciem mandatu. Statut może przewidywać, że kadencja dokooptowanego wygasa w czasie przewidzianym dla poprzednika. Jeżeli jednak kadencja członka jest indywidualna, kadencja jest równa kadencji pozostałych członków rady.

Mandat wygasa dopiero z dniem odbycia walnego zgromadzenia zatwierdzającego sprawozdanie za ostatni pełny rok obrotowy pełnienia funkcji<sup>84</sup>. Niewątpliwą zaletą kooptacji jest zapobieżenie zdekompletowaniu rady nadzorczej, oszczędzenie czasu i pieniędzy związanych ze zwołaniem walnego zgromadzenia oraz zachowanie niezależności przez osobę wybraną do rady<sup>85</sup>.

#### 4.1. Funkcje rady nadzorczej

Rada nadzorcza w spółce akcyjnej pełni stały nadzór nad działalnością spółki we wszystkich dziedzinach jej działalności (art. 382 § 1 k.s.h.). Jest zwięźceniem wewnętrznego syste-

mu nadzoru i jest jego strategicznym ogniwem<sup>86</sup>. Wydaje się właściwe, aby podzielić funkcje rady nadzorczej na:

- funkcje kontrolną;
- funkcje doradczą;
- funkcję współdecydowania o sprawach spółki;
- funkcję personalną;
- funkcję reprezentacji interesów różnych grup akcjonariuszy i interesariuszy.

1) Kontrola jest podstawowym obowiązkiem rady nadzorczej. Wynika to z art. 382 § 1 kodeksu spółek handlowych. Kontrola rady odnosi się głównie do czynności podejmowanych przez zarząd, które mają wpływ na sytuację spółki. Jak wskazuje A. Opalski, rada nadzorcza powinna badać przede wszystkim strategię gospodarczą, ukształtowanie struktury przedsiębiorstwa spółki, sprawowanie kontroli kompetencji powierzonych przez zarząd kadry kierowniczej oraz politykę personalną zarządu dotyczącą obsady stanowisk kierowniczych<sup>87</sup>. Rada nadzorcza na mocy przepisów kodeksu spółek handlowych prowadzi stały nadzór nad działalnością spółki. Powstaje pytanie, czy intensywne działanie kontrolne rady leżą w interesie spółki. Można przyjąć, iż kontrola permanentna prowadziła by do zatarcia podziału kompetencji

81 Rady nadzorcze 2013. Skuteczność rad nadzorczych w spółkach publicznych notowanych na GPW.

82 M. Allerhand, *Kodeks handlowy, art. 379 uw. 5*; J. Szwaja, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych*, t. III, s. 647

83 A. Nartowski, *Pochwała kooptacji* [w:] [www.andrzejnartowski.pl/tag/kooptacja](http://www.andrzejnartowski.pl/tag/kooptacja)

84 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006, s. 126

85 A. Nartowski, *Pochwała kooptacji* [w:] [www.andrzejnartowski.pl/tag/kooptacja](http://www.andrzejnartowski.pl/tag/kooptacja)

86 A. Opalski, *Rada jako strategiczne ogniwo ładu korporacyjnego spółki akcyjnej*, [w:] M. Cejmer, J. Napierała, T. Sójka (red.), *Europejskie prawo handlowe*, t. III, s. 331 i n.

87 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006, s. 334.

między radą nadzorczą a zarządem. Dodatkowo utrudniałaby pracę menedżerom niższego szczebla oraz pozostałym pracownikom. Dlatego wydaje się, że intensywność działań nadzoru powinna wynikać z aktualnej sytuacji finansowej, prawnej spółki akcyjnej<sup>88</sup>. Kontrola powinna być prowadzona pod względem legalności procesu prowadzenia spraw spółki, prawidłowości czyli gospodarczej celowości i racjonalności. Kontrola legalności polega na badaniu przestrzegania prawa i dochowania należytej staranności, tj. przestrzegania norm organizacyjnych zawartych w kodeksie spółek handlowych, statutu spółki, prawa podatkowego, zamówień publicznych<sup>89</sup>. Z punktu widzenia spółki o wiele istotniejsze jest to, aby sprawy spółki były prowadzone w sposób prawidłowy. Niewłaściwe decyzje gospodarcze mają większy wpływ na los spółki niż naruszenie prawa. Celowość powinna być badana pod względem trafności strategii, efektywności wewnętrznej struktury przedsiębiorstwa oraz prawidłowość decyzji personalnych. Członkowie zarządu zobligowani są do realizacji powierzonych zadań, kierując się racjonalnym wykorzystaniem powierzonych zasobów i osiągając jak najlepszy rezultat ekonomiczny. Rada nadzorcza nie może wydawać zarządowi wiążących poleceń, może jedynie przedstawić własne stanowisko<sup>90</sup>.

Ustawodawca wskazuje (art. 382 § 3 k.s.h.), iż jednym z podstawowych za-

dań rady nadzorczej jest ocena sporządzonych przez zarząd sprawozdań. Ocen sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności spółki ma na celu ustalenie czy rachunkowość została przeprowadzona w sposób prawidłowy oraz czy sprawozdania przedstawiają rzeczywistą sytuację finansową spółki. Sprawozdanie zawiera informacje o zdarzeniach istotnie wpływających na działalność spółki, jej przewidywany rozwój, sytuację finansową, ocenę spodziewanych zagrożeń. Roczne sprawozdania stanowią jedyne dokumenty, które zarząd przekazuje radzie z mocy prawa, bez wezwania<sup>91</sup>.

Ocenie podlega również wniosek zarządu w sprawie podziału zysku albo pokrycia straty. Istotna jest nie tylko formalna zgodność ustalonego wyniku finansowego z przepisami prawa bilansowego, ale również ekonomiczna celowość propozycji zarządu. Rada powinna ocenić, czy wniosek jest zgodny z kodeksem spółek handlowych, statutem spółki, stwierdzić, czy spółka może przeznaczyć proponowane fundusze na dywidendę bądź wyrównanie straty<sup>92</sup>. Staranne przygotowanie wniosku pozwala na uniknięcie ryzyka podjęcia wadliwej uchwały przez walne zgromadzenie.

Radzie nadzorczej przysługuje prawo badania wszystkich dokumentów spółki: zawartych umów, protokołów negocjacji, protokołów posiedzeń zarządu, dokumentacji bilansowej, pra-

wo żądania wyjaśnień od zarządu i pracowników, rewizja majątku spółki (art. 382 § 4 k.s.h.). Warto zwrócić uwagę na to, że rada nadzorcza nie ma bezpośredniego dostępu do informacji, lecz zdana jest na informacje przekazane przez zarząd lub pracownika spółki. Zarząd może opóźniać, blokować dostęp do informacji niewygodnych dla członków zarządu, czym sprawia, że rada nadzorcza nie posiada pełnej wiedzy o stanie faktycznym spółki. Prawo do informacji przysługuje całej radzie, a nie poszczególnemu członkowi organu. Wyjątek stanowi indywidualne uprawnienie do uzyskania informacji przysługujące członkowi rady wybranemu w głosowaniu grupami i delegowanemu do stałego indywidualnego wykonywania czynności nadzorczych (art. 390 § 2 k.s.h.). Rada nadzorcza powinna wykazać aktywność w celu pozyskania niezbędnych informacji. Wyraża się to w badaniu dokumentów źródłowych, dokonywaniu rewizji majątku, zapoznaniu się ze sprawozdaniem osoby kierującej audytem wewnętrznym, zapoznaniem z wynikami przeprowadzonymi przez biegłego rewidenta<sup>93</sup>.

2) Funkcja doradcza polega na monitorowaniu działań podejmowanych przez zarząd w celu realizacji przyjętych planów. Celem tej funkcji jest zapobieganie znaczącym błędom i nadużyciom na etapie planowania i zarządzania<sup>94</sup>. Rada pełni rolę partnera i doradcy, który powinien służyć zarządowi niezა-

88 K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego w spółce (corporate governance) akcyjnej*, s. 387.

89 A. Opalski, *ibidem*, Warszawa 2006, s. 343.

90 *ibidem*, 344.

91 *ibidem*, s. 359.

92 *ibidem*, s. 360.

93 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006 r., s. 349 i n.

94 K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółce akcyjnej*, s. 394.



leżną opinią oraz fachową wiedzą. Wymiana poglądów, dyskusja z zarządem może wpływać na strategię spółki oraz skutkuje współuczestnictwem w kierowaniu spółką<sup>95</sup>. Zarząd może z własnej inicjatywy wystąpić do rady nadzorczej o zajęcie stanowiska w odniesieniu do planowanych działań. W tym celu zarząd może żądać od przewodniczącego, aby ten zwołał posiedzenie rady nadzorczej (art. 389 k.s.h.).

Zarząd powinien wziąć pod uwagę i rozważyć opinię przedstawioną przez radę nadzorczą. Jeżeli uzna, że propozycja organu nadzoru jest nieuzasadniona, nie musi jej uwzględniać. Jednakże oba organy powinny dążyć do wypracowania kompromisu, ponieważ jest elementem determinujący sprawne funkcjonowanie spółki. Statut spółki może przewidywać, że do pewnych czynności niezbędne jest wyrażenie zgody przez radę nadzorczą (art. 384 § 1 k.s.h.). Wyrażenie zgody jest wymagane do:

- wypłaty akcjonariuszom zaliczki na poczet przyszłej dywidendy (art. 349 § 1 k.s.h.);
- ustalenie ceny emisyjnej oraz wydanie akcji w zamian za wkłady niepieniężne w przypadku podwyższenia kapitału przez zarząd w ramach kapitału docelowego (art. 446 § 2 k.s.h.);
- pozbawienie prawa poboru akcjonariuszy przez zarząd w razie emisji akcji w ramach podwyższenia kapitału docelowego (art. 447 § 2 k.s.h.);

- udzielenie przez spółkę zależną pożyczki, kredytu lub poręczenia na rzecz członka zarządu spółki dominującej wymaga zgody spółki zależnej (art. 15 § 2 k.s.h.).

Funkcja doradcza odnosi się również do walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Przejawia się to w obowiązku przedłożenia sprawozdania, w którym rada nadzorcza odnosi się do propozycji zarządu dotyczącej podziału zysku albo pokrycia strat. Sprawozdanie powinno ułatwić akcjonariuszom podjęcie uchwały w sprawach należącym do jego kompetencji (art. 395 § 1 k.s.h.)<sup>96</sup>. „Dobre praktyki” z 2007 roku przewidują, iż rada nadzorcza powinna rozpatrywać i opiniować sprawy mające być przedmiotem uchwał walnego zgromadzenia (cz. III pkt 1.3), zaś członkowie rady powinni uczestniczyć w obradach walnego zgromadzenia i udzielać merytorycznych odpowiedzi (cz. III pkt 3).

3) Rada uczestniczy w strategicznym kierowaniu spółką poprzez opiniowanie planów zarządu, monitorując ich wykonanie i zalecając zarządowi podjęcie określonych działań. Przepisy kodeksu spółek handlowych nakładają na zarząd obowiązek uzyskania zgody rady nadzorczej na dokonanie określonych czynności. Zostały one omówione w punkcie dotyczącym funkcji doradczej. Kompetencje rady nadzorczej powinny odnosić się do konkretnych czynności prawnych, np. udzielenia przez spółkę poręczenia lub gwarancji, emisji obligacji, tworzenia spółek

zależnych, sprzedaży udziałów, lub czynności wewnętrznych z zakresu prowadzenia spraw np. decyzji inwestycyjnych, organizacyjnych, personalnych. Dokonanie czynności bez zgody rady nadzorczej powoduje jej nieważność (art. 17 § 1 k.s.h.). Wówczas zarząd może odwołać się do walnego zgromadzenia (art. 384 § 2 k.s.h.), które pełni rolę „arbitra” rozstrzygającego spór między zarządem a radą nadzorczą<sup>97</sup>.

4) Powołanie zarządu stanowi najbardziej odpowiedzialne zadanie rady nadzorczej. Rozstrzygnięcia personalne wpływają na przyszłość spółki, ponieważ to członkowie zarządu tworzą strategię, politykę spółki. W. Popiółek wskazuje, że wybór członków zarządu wymaga starannej analizy gospodarczych uwarunkowań funkcjonowania spółki oraz dalekosięznego planowania. Należy uwzględnić wyzwania stojące przed spółką i pod tym kątem dokonać oceny kwalifikacji, jakich należy oczekiwać od kadry zarządzającej<sup>98</sup>.

Zgodnie z artykułem 368 § 4 k.s.h. członkowie zarządu powoływani są przez radę nadzorczą, chyba że statut spółki stanowi inaczej. Walne zgromadzenie jest wyposażone w prawo odwoływania i zawieszenia członków zarządu. K. Oplustil jest zdania, iż aby zwiększyć efektywność rady nadzorczej należy przyznać jej wyłączną kompetencję w zakresie powoływania i odwoływania członków zarządu. Wynika to z miejsca i funkcji, jaką pełni rada w strukturze organizacyjnej spółki. Wy-

<sup>95</sup> Ibidem, s. 394.

<sup>96</sup> K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółce akcyjnej*, s. 396.

<sup>97</sup> Ibidem, s. 398.

<sup>98</sup> W. Popiółek, *Delegowanie członka rady nadzorczej spółki akcyjnej do czasowego wykonywania czynności członka zarządu*, s. 227.

specjalizowany wewnętrzny komitet ustala kryteria, które powinni spełnić kandydaci na zarządców, mając na względzie potrzeby spółki<sup>99</sup>.

Rada nadzorcza posiada kompetencje do zawieszenia i odwoływania członków zarządu. Przepis artykułu 383 § 1 k.s.h. stanowi, iż rada może z ważnych powodów zawiesić w czynnościach poszczególnych lub wszystkich członków zarządu. W interesie spółki jest to, aby bez zbędnej zwłoki, czasowo pozbawić prawa osoby, która nie daje rękojmi należytego pełnienia funkcji. Zawieszenie może zapobiegać szkodliwemu działaniu albo może służyć prawnemu usankcjonowaniu stanu, w którym członek zarządu nie może pełnić funkcji ze względu na niezawinioną przeszkodę<sup>100</sup>.

Odwołanie członka zarządu jest najsilniejszym instrumentem nadzorczym rady nadzorczej. Należy postrzegać odwołania zarządcy jako ostateczność, która powinna być wykonywana dopiero wówczas, gdy uzasadniony powód odwołania stanowi okoliczność, która z punktu widzenia interesu spółki i przy uwzględnieniu jej indywidualnych uwarunkowań czyni niepożądane dalsze trwanie mandatu aż do wygaśnięcia w następstwie upływu kadencji. Najczęstszą przyczyną odwołania jest nienależyte prowadzenie spraw spółki, może być nią również brak odpowiedniego wykształcenia, wyjazd za granicę, tymczasowe aresztowanie<sup>101</sup>.

Zmniejszenie liczby członków zarządu wpływa negatywnie na efektywne zarządzania spółką. Aby temu zapobiec, rada nadzorcza powinna delegować członka rady nadzorczej do wykonywania czynności członka zarządu, który został odwołany, zawieszony albo z innych przyczyn nie może pełnić funkcji członka zarządu. Delegacja może nastąpić na czas określony, nie dłuższy niż 3 miesiące (art. 383 § 2 k.s.h.). Delegowany członek nie zyskuje statusu członka zarządu, ma jedynie możliwość czasowego wykonywania mandatu<sup>102</sup>. Przysługuje mu prawo do wynagrodzenia, ale również dotyczy go zakaz konkurencji (art. 380 k.s.h.).

5) Przedstawiciele wspólników mniejszościowych i interesariusze w radzie nadzorczej mogą korzystnie wpłynąć na relacje inwestorskie w spółce, osłabiać konflikty między grupami akcjonariuszy, ograniczać ryzyko strajku. Zróżnicowany skład rady nadzorczej może przynieść korzyści spółce oraz przedsiębiorstwu. Negatywnym skutkiem może być osłabienie efektywności rady nadzorczej oraz przeniesienie konfliktów na forum rady<sup>103</sup>.

#### **4.2. Komitety rady i niezależni członkowie rady. Biegły rewident**

W celu lepszego wykonywania funkcji można stworzyć w ramach rady nadzorczej wyspecjalizowane komitety pomocnicze, pozbawione prawa samodzielnego realizowania kompetencji rady (art. 390 k.s.h.). W skład komite-

tu audytu powinno wchodzić co najmniej dwóch członków niezależnych oraz jeden posiadający kwalifikacje i doświadczenie w zakresie rachunkowości i finansów. Jak wskazują badania, trzyosobowe komitety audytu występują w 80% spółek notowanych na GPW<sup>104</sup>. Można przyjąć, iż wielkość audytu powinna być dopasowana do wielkości spółki oraz liczby wykonywanych zadań. Osobami zasiadającymi w Komitecie audytu są przeważnie pracownicy naukowcy oraz pracownicy sfery budżetowej – 31%, niezależni konsultanci, prezesi/członkowie zarządu innej spółki stanowią 20%.

Do zadań komitetu audytu należy:

- badanie rzetelności informacji finansowych publikowanych przez spółkę oraz kontrola prawidłowości funkcjonowania systemów wewnętrznego audytu, zarządzania ryzykiem, opiniowanie kandydatów na osoby kierujące działem wewnętrznego audytu w spółce;
- rekomendowanie osoby biegłego rewidenta, określanie jego wynagrodzenia, badanie jego niezależności od spółki i członków zarządu, kontrola jego bezstronności i obiektywizmu, współpraca z biegłym rewidentem przy badaniu sprawozdawczości finansowej spółki.

Uprawnienia, które byłyby korzystne dla lepszej realizacji zadań przez komitety lub rady nadzorcze<sup>105</sup>:

99 K. Oplustil, *ibidem*, s. 405.

100 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006 r., s. 411.

101 *Ibidem*, s. 407.

102 M. Litwińska-Werner, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 926.

103 K. Oplustil, *ibidem*, s. 420.

104 Raport PwC. *Komitety Audytu w Polsce 2011 rok*.

105 *Ibidem*.

- decydowanie o wyborze dyrektora audytu wewnętrznego, o jego zwalnianiu oraz wysokości jego wynagrodzenia i ewentualnej premii;
- możliwość decydowania o wyborze podmiotu przygotowującego na zlecenie komitetu audytu niezależne badania i analizy oraz o jego wynagrodzenia;
- nieograniczony, bezpośredni dostęp do biegłego rewidenta oraz decydujący wpływ na jego wybór i wynagrodzenie;
- możliwość zlecenia zarządowi lub pracownikom spółki przygotowania odpowiednich informacji i analiz dla komitetu audytu;
- bezpośredni dostęp do dyrektora audytu wewnętrznego w celu uzyskania opinii w określonym obszarze działania;
- zatwierdzanie planu pracy audytu wewnętrznego oraz możliwość wprowadzenia zmian w trakcie roku.
- Komitet do spraw wynagrodzenia. Zadania:
  - przedstawianie propozycji w odniesieniu do zasad wynagradzania członków zarządu i odpowiednich form umowy, która ma być zawarta z członkami zarządu;
  - wydawanie zarządowi ogólnych zaleceń odnośnie poziomu i struktury wynagradzania kadry kierow-

niczej wyższego szczebla;

- omawianie i monitorowanie sposobu, w jaki realizowane są programy motywacyjne dla menedżerów i pracowników, polegające na przyznaniu im opcji zapisu na akcje lub opcji zakupu akcji od spółki po preferencyjnej cenie.

Komitet do spraw nominacji. Zadania:

- ustalanie i rekomendowanie do zatwierdzenia przez radę kandydatów na członków zarządu, a także samej rady;
- dokonywanie okresowej oceny umiejętności, wiedzy i doświadczenia poszczególnych menedżerów oraz przedstawienie wyników radzie;
- nadzorowanie prowadzonej przez zarząd polityki zatrudnienia kadry kierowniczej wyższego szczebla.

Rada nadzorcza, aby skutecznie nadzorować zarząd, powinna być niezależna. Tylko autonomiczny organ jest w stanie obiektywnie badać, czy akcjonariusz strategiczny nie dąży do uzyskania korzyści ze szkodą dla akcjonariuszy mniejszościowych<sup>106</sup>. Zakaz łączenia stanowisk jest elementem, który pomaga w zachowaniu niezależności rady nadzorczej, ponieważ uniemożliwia skupienie kilku stanowisk przez jedną osobę. Nie jest akceptowalne, aby jedna osoba łączyła funkcję zarządcy i kontroli. Według Zalecenia Komisji Europejskiej członek rady powinien być wolny od powiązań gospodarczych, rodzinnych lub innych ze

spółką, dominującym akcjonariuszem albo zarządcami, które rodzą konflikt interesów, wpływający na jego decyzje (pkt. 13.1). Zasada 6. „Dobrych Praktyk Spółek Notowanych na GPW” stanowi, iż przynajmniej dwóch członków rady nadzorczej powinno spełniać kryteria niezależności od spółki i podmiotów pozostających w istotnym powiązaniu ze spółką.

W zakresie kryteriów niezależności członków rady nadzorczej powinien być stosowany Załącznik II do Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 15 lutego 2005 roku dotyczącego roli dyrektyw niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady. Załącznik II do Zalecenia Komisji Europejskiej wskazuje, że osoba niezależna nie powinna<sup>107</sup>:

- pełnić funkcji dyrektora zarządzającego lub członka zarządu w spółce bądź spółce powiązanej obecnie i w ciągu ostatnich 5 lat;
- być pracownikiem spółki bądź spółki powiązanej obecnie i w ciągu ostatnich 3 lat, z wyjątkiem sytuacji, gdy członek rady nie należy do kadry kierowniczej i został wybrany w ramach ustawowego systemu reprezentacji pracowniczej, przewidującego odpowiednią ochronę przed nieuzasadnionym zwolnieniem i innymi formami dyskryminacji;
- otrzymywać znaczącego dodatkowego wynagrodzenia od spółki lub podmiotu powiązanego poza

<sup>106</sup> A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006, s. 212.

<sup>107</sup> Ibidem, s. 243.

wynagrodzeniem z tytułu sprawowania mandatu w radzie. Dodatkowe wynagrodzenie obejmuje w szczególności udział w programie przydziału opcji na akcje lub w innym programie wynagradzania za wyniki;

- być akcjonariuszem dominującym bądź w jakimkolwiek sposób go reprezentować;
- utrzymywać obecnie i w ciągu ostatniego roku znaczących stosunków gospodarczych ze spółką lub podmiotem powiązanym: bezpośrednio albo jako wspólnik, akcjonariusz, członek władz lub kadry kierowniczej innego podmiotu. Stosunki gospodarcze obejmują występowanie w roli znaczącego dostawcy towarów lub usług, znaczącego klienta bądź organizacji otrzymującej znaczące świadczenia od spółki albo innej grupy;
- być obecnie lub w ciągu ostatnich 3 lat wspólnikiem lub pracownikiem obecnego albo wcześniejszego biegłego rewidenta spółki lub spółki powiązanej;
- być zarządcą innej spółki, w której zarządcą spółki jest członkiem rady i posiadać innych znaczących powiązań z zarządcami spółki w związku z udziałem w innych podmiotach;
- pełnić funkcji w radzie dłużej niż przez 3 kadencje (lub dłużej niż 12 lat, jeżeli prawo krajowe przewiduje krótszą kadencję);

być bliskim członkiem rodziny zarządcy bądź osoby znajdującej się w sytuacjach opisanych w 1-8 pkt.

„Dobre Praktyki spółek notowanych na GPW” z 2007 roku (rozdział III pkt 2) wymagają, aby członek rady nadzorczej przekazywał zarządowi informację na temat swoich powiązań z akcjonariuszem dysponującym akcjami reprezentującymi nie mniej niż 5% ogólnej liczby głosów na walnym zgromadzeniu. „Dobre Praktyki” spółek notowanych na GPW z 2007 roku wymagają, aby przynajmniej dwóch członków rady spełniało kryteria niezależności od spółki i podmiotów pozostających w istotnym powiązaniu ze spółką. (rozdział III pkt 6).

Zgodnie z art. 66 ust. 4 RachU wyboru uprawnionego do badania sprawozdań finansowych lub przeglądania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne przepisy stanowią inaczej.

W spółce akcyjnej organem tym jest walne zgromadzenie akcjonariuszy.

Podstawowym celem badania jest wydanie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zasadami rachunkowości oraz czy w sposób prawidłowy, rzetelny przedstawia sytuację majątkową i finansową (art. 65 ust. 1 RachU). Biegłemu rewidentowi przysługuje uprawnienie przeglądania ksiąg rachunkowych, wszelkich dokumentów spółki jak również uzyskanie informacji od banków,

doradców prawnych spółki (art. 64 ust. 1 i 2 RachU). Biegły rewident badając sprawozdanie finansowe sprawdza, czy sprawozdanie jest zgodne z przepisami prawa tj. prawa bilansowego, podatkowego<sup>108</sup>. Biegły może wydać:

- opinię bez zastrzeżeń. Opinia ta występuje, gdy zbadane sprawozdanie spełnia warunki przewidziane prawem, a ewentualne naruszenie prawa nie jest istotne;
- opinię negatywną. Opinia ma miejsce wtedy, gdy zawarte w sprawozdaniu nieprawidłowości ze stanem faktycznym zniekształcają obraz jednostki w taki sposób, że wprowadzają w błąd czytelnika sprawozdania finansowego;
- odmowę wyrażenia opinii. Następuje wtedy, gdy rewident nie może przeprowadzić procedur badania uznanych przez niego za konieczne<sup>109</sup>.

Opinia i raport stanowi obiektywne źródło informacji dla wszystkich podmiotów w spółce, ponieważ umożliwia ocenę działań zarządu i podjęcie decyzji co do udzielenia jego członkom absolutorium. Sprawozdanie finansowe wraz z opinią i raportem musi zostać udostępnione akcjonariuszom w terminie 15 dni przed zgromadzeniem akcjonariuszy.

### Uwagi końcowe

W niniejszej pracy zostały przedstawione wybrane elementy składające się na nadzór w spółkach kapitałowych. Nadzór w spółkach kapitałowych

108 K. Oplustil, *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółkach akcyjnych*, Warszawa 2010, s. 824.

109 [www.institutrewizjifinansowej.pl/biuletyn/IRF/sprawozdanie-bieglego-rewidenta-na-temat-sprawozdania-finansowego.html](http://www.institutrewizjifinansowej.pl/biuletyn/IRF/sprawozdanie-bieglego-rewidenta-na-temat-sprawozdania-finansowego.html), [dostęp: 15.06.2023].

może być sprawowany zarówno przez samych wspólników, jak i powołane w tym celu organy. Wspólnicy poprzez wykonywanie przysługujących im praw mają możliwość wywierania wpływu na sprawy spółki i kształtowanie strategii spółki. Uprawnienia przysługujące wspólnikom mniejszościowym pozwalają zapobiec zdominowaniu spółki przez wspólnika dominującego oraz mają wpływ na skład rady nadzorczej. Przedstawiciel wspólników mniejszościowych powinien kierować się interesem spółki, a nie grupy, która go wybrała. Wydaje się, że zbyt duża ingerencja wspólników w bieżącą działalność spółki powoduje negatywne skutki, gdyż osłabia system decyzyjny i może przyczynić się do konfliktów wewnętrznych spółki.

Rada nadzorcza, aby działać w sposób jak najbardziej efektywny, powinna składać się z osób z doświadczeniem zarówno teoretycznym, jak i praktycznym – biznesowym.

W celu lepszego pełnienia swoich funkcji rada nadzorcza może stworzyć wyspecjalizowane komitety. Badania rynkowe wskazują, iż komitet audytu występuje w 47,5% polskich spółek giełdowych. Z roku na rok rośnie zainteresowanie tworzeniem komitetów, ale praktyka pokazuje, że występują one najczęściej w dużych spółkach tj. WiG20 -> 94,7%. Mniejszym zainteresowaniem cieszą się komitety wynagrodzeń, strategii, ryzyka tj. odpowiednio: 68,4%; 47,4%; 5,3%. Można przypuszczać, że komitety będą pojawiać się w coraz większej liczbie spółek i tym

samym przyczyniać się do wzrostu profesjonalizacji organów polskich spółek. Rada nadzorcza, aby w pełni realizować swoje zadania, potrzebuje dostępu do informacji. Jakość informacji będących w posiadaniu rady nadzorczej jest w głównej mierze zależna od zarządu. Dlatego członkowie rady w sposób aktywny powinni uczestniczyć w pozyskiwaniu informacji z zachowaniem odpowiedniego wyczucia i działając dla dobra spółki. Istotną rolę odgrywa przewodniczący rady nadzorczej, którego charyzma powinna motywować członków organu do działania oraz zapobiec zdominowaniu rady przez zarząd. Polski ustawodawca powinien zmierzać do unowocześnienia i uelastycznienia systemu prawno-korporacyjnego, co przyczyniłoby się do wzrostu konkurencyjności systemu.



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

**Cykl ukazowania się:** kwartalnik

### **Redakcja:**

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

### **Skład i łamanie:**

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

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

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

### **Wydawca**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

# **Doradztwo Prawne i Podatkowe**

## **RB BIULETYN**