

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Justyna Kyć

**Podwyższenie kapitału zakładowego
w spółce akcyjnej metodą kapitalizacji rezerw**

Mikołaj Stanisławski

**Postępowanie dowodowe w toku wznowieniowego
postępowania podatkowego**

Grzegorz Piotrowicz

**Mienie dłużnika podlegające wyłączeniu
z postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych**

Nr 6 (23) czerwiec 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

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



Pobierz nasz bezpłatny poradnik dla przedsiębiorców z zakresu tarczy antykryzysowej

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

Polecamy

Podwyższenie kapitału zakładowego w spółce akcyjnej metodą kapitalizacji rezerw

Justyna Kyć

Problematyka podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki budzi wiele wątpliwości na tle praktycznego stosowania tej instytucji. Dopiero doktryna doprecyzowała, jakie fundusze mogą zostać wykorzystane w tym celu, bowiem literalne brzmienie art. 442 § 1 Kodeksu spółek handlowych nadal sugeruje, że mogą to być tylko kapitały utworzone z zysku.

Patrz str. 25

Postępowanie dowodowe w toku wznowieniowego postępowania podatkowego

Mikołaj Stanisławski

Przedmiotem opracowania jest przybliżenie zasad dotyczących postępowania wznowieniowego, a także omówienie reguł, jakimi rządzi się postępowanie dowodowe prowadzone przez organ podatkowy, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności lub dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznane organowi. Autor omawia orzecznictwo i stanowisko doktryny w tej kwestii.

Patrz str. 35

Spółeczna odpowiedzialność biznesu a optymalizacja kosztów zatrudnienia

Dr hab. Krzysztof Walczak

Dobrego pracodawcę poznaje się nie po tym, jak zatrudnia pracowników w czasie prosperity, ale jak zachowuje się wobec nich w okresach kryzysowych. Ta maksyma powinna być mottem CSR-owych działań pracodawców w okresie pandemii koronawirusa. Wcześniej czy później gospodarka wróci na normalne tory i potrzebni będą wartościowi pracownicy.

Patrz str. 14

Mienie dłużnika podlegające wyłączeniu z postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych

Grzegorz Piotrowicz

W polskim prawie upadłościowym przyjęto zasadę dwutorowości wyłączenia składników majątkowych z masy upadłości: obligatoryjnie z mocy prawa i fakultatywnie – z mocy uchwały zgromadzenia wierzycieli lub decyzji sędziego-komisarza. Regulacje dotyczące tego wyłączenia, zwłaszcza części wynagrodzenia za pracę osoby fizycznej, są szczególnie istotne w czasie epidemii koronawirusa.

Patrz str. 6

Spis treści



PODWYŻSZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO W SPÓŁCE AKCYJNEJ METODĄ KAPITALIZACJI REZERW

25

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Darowizna przedsiębiorstwa dla członków rodziny
w kontekście podatku od towarów i usług..... 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Grzegorz Piotrowicz

Mienie dłużnika podlegające wyłączeniu
z postępowań upadłościowych
i restrukturyzacyjnych..... 6

Dr hab. Krzysztof Walczak

Spółeczna odpowiedzialność biznesu
a optymalizacja kosztów zatrudnienia 14

Iwona Czauderna

Ulga na złe długi w VAT 18

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Justyna Kyć

Podwyższenie kapitału zakładowego
w spółce akcyjnej metodą
kapitalizacji rezerw 25

ARTYKUŁY I OPINIE

Mikołaj Stanisławski

Postępowanie dowodowe
w toku wznowieniowego
postępowania podatkowego..... 35

Drodzy Czytelnicy

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

W dniu 1 lipca 2020 r. zaczęła obowiązywać nowa matryca stawek VAT, której termin wejścia w życie wskutek epidemii koronawirusa opóźnił się o trzy miesiące. Ustawodawca postanowił zrezygnować z Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2008) i stosować w jej miejsce Nomenklaturę Scaloną lub Polską Klasyfikację Obiektów Budowlanych – w zakresie towarów oraz Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (PKWiU 2015) – dla usług. Nowelizacja przepisów VAT wprowadziła również istotną zmianę praktyczną, a mianowicie także od 1 lipca 2020 r. nabrały mocy prawnej Wiążące Informacje Stawkowe, wydawane już od 1 listopada 2019 r. przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Podatnicy mogą występować do organu podatkowego o decyzję dotyczącą określenia wysokości stawki VAT i wskazania klasyfikacji statystycznej konkretnych towarów i usług.

Zakwalifikowanie przez przedsiębiorców danego towaru lub świadczonej usługi do właściwego grupowania PKWiU, a w ślad za tym ustalenie należytej stawki VAT sprawiało im w praktyce bardzo dużo problemów, które potęgowały się, gdy chodziło o bardzo podobne wyroby, zawierające zbliżone składniki. Przykładowo w przypadku pieczywa czy też ciastek występowały trzy stawki VAT – 5, 8 oraz 23 proc. i trzeba było uwzględniać takie kryteria jak data minimalnej trwałości i termin przydatności do spożycia. Od 1 lipca br., w wyniku uproszczenia przepisów, wobec wszelkiego rodzaju pieczywa i ciastek obowiązuje jednolita stawka VAT w wysokości 5 proc. Wszystkie owoce (krajowe, tropikalne i cytrusowe) objęte zostały jedną, pięcioprocentową stawką. Jednakże nowa matryca nie usatysfakcjonuje zwolenników owoców morza, takich jak homary, ośmiornice, langusty, krewetki, ostrygi czy też małże, dla których stawka VAT wzrosła do 23 proc. Marnym pocieszeniem dla koneserów tych specjałów (ale także dla innych konsumentów-podatników) jest fakt, że w przypadku sławetnej musztardy stawka VAT została obniżona z 23 do 8 proc.

W dwudziestym trzecim numerze Biuletynu poruszamy kwestie dotyczące: podwyższenia kapitału zakładowego w spółce akcyjnej metodą kapitalizacji rezerw; postępowania dowodowego w toku wznowieniowego postępowania podatkowego; mienia dłużnika podlegającego wyłączeniu z postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych; ulgi na złe długi w VAT; społecznej odpowiedzialności biznesu i optymalizacji kosztów zatrudnienia; darowizny przedsiębiorstwa dla członków rodziny w kontekście podatku od towarów i usług.



*Życzę Państwu dużo zdrowia
i pożytecznej lektury!*

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

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

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, darowizna, przedsiębiorstwo, zbycie przedsiębiorstwa, współwłasność, składniki majątkowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

DAROWIZNA PRZEDSIĘBIORSTWA DLA CZŁONKÓW RODZINY W KONTEKŚCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej u.p.t.u.), jej przepisów nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jednakże fiskus wielokrotnie w wyjaśnieniach tej regulacji zwraca uwagę, że z uwagi na jej szczególny charakter powinna ona być interpretowana ściśle i stosowana wyłącznie, jeśli chodzi właśnie o zbycie – w przypadku wszelkich czynności, w ramach których ma miejsce przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Zbycie przedsiębiorstwa następuje wtedy, gdy cały jego majątek przechodzi na własność nabywcy, który kontynuuje działalność gospodarczą zbywcy. Zatem także przy darowiznie udziałów w składnikach majątku przedsiębiorstwa istotnym elementem w ocenie czy dojdzie do wyłączenia z opodatkowania VAT będzie realizacja (kontynuowanie) zadań gospodarczych przez potencjalnych nabywców.

1. Wprowadzenie

Sednem wydanej 20 czerwca 2020 r. przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej indywidualnej interpretacji podatkowej² była kwestia czy planowana przez właścicielkę przedsiębiorstwa darowizna jego składników majątku na rzecz dwóch córek będzie podlegała podatkowi od towarów i usług. Autorka wniosku jest czynnym podatnikiem VAT, a jej działalność gospodarcza dotyczy wynajmu oraz zarządzania nieruchomościami własnymi bądź dzierżawionymi. W skład przedsiębiorstwa wchodzi m.in.

budynki, grunty, *know-how*, tajemnice przedsiębiorstwa, umowy najmu, meble, sprzęt elektroniczny, telekomunikacyjny, oprogramowanie. Właścicielka przekaze w formie darowizny, wraz z mężem, całe przedsiębiorstwo dwóm córkom, które otrzymają udziały w wysokości po 1/2, przy czym tuż po tej darowiznie przestanie prowadzić działalność gospodarczą i nie zostawi sobie jakichkolwiek składników majątkowych tegoż przedsiębiorstwa. Wnioskodawczyni poinformowała, iż córki prowadzą własne przedsiębiorstwo w formie spółki jawnej (która

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

2. Sygn. 0112-KDIL1-2.4012.141.2020.3.PM.

również jest czynnym podatnikiem VAT) i po darowiznie włączą otrzymane przedsiębiorstwo do swojego i będą kontynuowały jego działalność. Zmianie ulegnie tylko przez krótki czas liczba właścicieli przedsiębiorstwa, lecz po aporcie będzie ono znowu wyłączną własnością jednego podmiotu, czyli spółki.

2. Przeniesienie przedsiębiorstwa na współwłasność

Zgodnie ze stanowiskiem właścicielki przedstawionym we wniosku, omawiana darowizna – w świetle art. 6 pkt 1 u.p.t.u. – nie powinna być opodatkowana, jeśli chodzi o VAT. Wnioskodawczyni przypominała, że zgodnie z art. 55¹ ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny³ (dalej k.c.) przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmującym m.in. własność nieruchomości lub ruchomości, prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych, tajemnice przedsiębiorstwa. W opisanym stanie zmieni się właściciel wszystkich składników majątkowych, ale „nie zmieni się ich substancja biznesowa (istota, funkcje i wzajemne powiązania). Przekazana masa będzie zdolna do kontynuowania działalności gospodarczej i faktycznie tak będzie wykorzystywana”. Wnioskodawczyni powołała się również na wyrok WSA w Białymstoku z 2 października 2019 r.⁴, zgodnie z którym „organizacyjna i funkcjonalna istota przedsiębiorstwa kreuje powstanie samodzielnej podmiotu gospodarczego, zdolnego do funkcjonowania w obrocie na niezmiennych zasadach, pomimo jego zbycia”.

Na współwłasność będzie przeniesione przedsiębiorstwo w myśl art. 55² k.c.⁵. W ocenie autorki wniosku transakcją zbycia jest także darowizna, również ta w częściach ułamkowych, a ponieważ jej przedmiotem są wszystkie składniki materialne i niematerialne przedsiębiorstwa, to jest ono przedsiębiorstwem w świetle art. 6 pkt 1 u.p.t.u.

3. Kontynuacja działalności przedsiębiorstwa przekazanego darowizną

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko wnioskodawczyni za nieprawidłowe i przypomniał, że zgodnie z art. 5 ust. 1 u.p.t.u. opodatkowaniu VAT podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, zaś w myśl art. 7 ust. 1 u.p.t.u. przez tę dostawę rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, zaś art. 7 ust. 2 u.p.t.u. stanowi, że tą dostawą jest również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, a w szczególności: 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, 2) wszelkie inne darowizny. Wskazał też, że „pojęcie »transakcja zbycia« należy rozumieć podobnie jak termin »dostawa towarów« w ujęciu art. 7 ust. 1 u.p.t.u., tj. że »zbycie« obejmuje wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, np. sprzedaż, zamianę, darowiznę, przeniesienie własności w formie wkładu niepieniężnego”.

Dyrektor KIS podkreślił, że kontynuacja działalności przez nabywcę jest warunkiem nieopodatkowania zbycia przedsiębiorstwa i przypomniał, że zgodnie z art. 195 k.c. własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom (współwłasność), zaś wg art. 196 § 1 k.c. współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączą. Organ podatkowy zwrócił uwagę, że działalności gospodarczej z wykorzystaniem majątku darowanego przedsiębiorstwa nie będzie prowadził żaden z nabywców – uczyni to dopiero podmiot trzeci, czyli spółka jawna, jaką tworzą córki i do której zamierzają przenieść otrzymane udziały. Wskazał też, że wskutek przekazania córkom współwłasności w wysokości po 1/2 udziału „nie występuje tu dostawa dla jednego podmiotu, np. podatnika VAT całości prowadzonego przedsiębiorstwa”.

Dyrektor KIS doprecyzował też, że każda z córek otrzyma w rzeczywistości tylko część tego przedsiębiorstwa (ułamek), a nie jego całość. Dlatego też uznał, iż „przedmiotem nieodpłatnego przekazania nie będzie przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c., lecz darowizna udziałów w poszczególnych jego składnikach. Wynika to z faktu, że udział nie posiada cechy fizycznej, samodzielności, jest to ułamek prawa własności, przynależny każdemu składnikowi przedsiębiorstwa. Wyodrębniony ułamek (w każdym z tych składników) nie umożliwia samodzielnej realizacji zadań gospodarczych”. W konkluzji interpretacji Dyrektor KIS stwierdził też, że darowiznę części ułamkowych przedsiębiorstwa należy traktować jako dostawę towarów zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy, która mieści się w zakresie przedmiotowym opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

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

4 Sygn. akt I SA/Bk 320/19.

5 Art. 552 k.c.: „Czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych”.



Grzegorz Piotrowicz

Partner w RB Restrukturyzacje. Adwokat wpisany na listę przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Katowicach, nr wpisu 977. Doradca restrukturyzacyjny. Założyciel i Partner Kancelarii Adwokackiej Remedies Piotrowicz Zawila sp. p. z siedzibą w Katowicach. Prowadząc działalność prawniczą świadczy usługi doradztwa prawnego na rzecz podmiotów gospodarczych z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego, prawa e-commerce oraz prawa restrukturyzacyjnego i upadłościowego. W ramach wykonywanego zawodu uczestniczy w wielu procesach gospodarczych i cywilnych, reprezentując swoich klientów przed sądami powszechnymi.

Słowa kluczowe: prawo, prawo upadłościowe, mienie, masa upadłości, dłużnik, upadłość, postępowanie upadłościowe, postępowanie restrukturyzacyjne, wierzyciele, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

MIENIE DŁUŻNIKA PODLEGAJĄCE WYŁĄCZENIU Z POSTĘPOWAŃ UPADŁOŚCIOWYCH I RESTRUKTURYZACYJNYCH

Z dniem ogłoszenia upadłości majątek upadłego staje się masą upadłości, która służy zaspokojeniu jego wierzycieli. Masa ta stanowi konglomerat praw przysługujących upadłemu i jest przedmiotem, a nie podmiotem stosunków prawnych¹. W skład masy upadłości wchodzi majątek należący do upadłego w dniu ogłoszenia upadłości oraz nabyty przez upadłego w toku postępowania upadłościowego, z wyjątkami określonymi w art. 63-67a ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe² (dalej: p.u.). Ustawodawca chroni w ten sposób dłużnika, celem zapewnienia minimum środków egzystencji jemu oraz osobom pozostającym na jego utrzymaniu, jak również ma na względzie interes osób trzecich, wobec których dłużnik pełnił pewne funkcje (np. administratora hipoteki). W skład masy upadłości nie wchodzi natomiast prawa i roszczenia o charakterze niemajątkowym, w tym m.in. roszczenia z tytułu ochrony, przysługujące w wypadku naruszenia praw podmiotowych bezwzględnych³ oraz prawa niezbywalne, np. służebność mieszkania jako służebność osobista. Upadły dysponuje samodzielnie mieniem niewchodzącym w skład masy upadłości.

1. Co nie wchodzi do masy upadłości?

Ustawodawca przyjął zasadę dwutorowości wyłączenia składników majątkowych z masy upadłości: obligatoryjnie z mocy prawa i fakultatywnie – z mocy uchwały zgromadzenia wie-

rzycieli lub decyzji sędziego komisarza⁴. Mając na uwadze zasadę jednolitości prawa ustawodawca przyjął, że wyłączeniu z masy upadłości podlega mienie, które jest wyłączone od egzekucji na podstawie innych ustaw – tj. Kodeksu postępowania cywilnego z 17 listopada

1 R. Adamus, P. Feliga [w:] *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe. System Prawa Handlowego*. T. 6, red. A. Hrycaj, 2020, wyd. 2, *Komentarz do art. 63 p.u.*, wyd. C.H. Beck, s. 792.

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 498.

3 Np. stosunek (prawo) członkostwa w spółdzielni nie wchodzi w skład masy upadłości (wyrok SN z 2 października 2014 r., sygn. akt IV CSK 22/14).

4 Art. 315 p.u.

1964 r.⁵ (dalej: k.p.c.) oraz Kodeksu pracy z 26 czerwca 1974 r.⁶ (dalej: k.p.) – w przypadku wynagrodzenia za pracę w części niepodlegającej zajęciu.

Zgodnie zatem z art. 63 p.u. nie wchodzi do masy upadłości:

- 1) mienie, które jest wyłączone od egzekucji według przepisów k.p.c.;
- 2) wynagrodzenie za pracę upadłego w części niepodlegającej zajęciu;
- 3) kwota uzyskana z tytułu realizacji zastawu rejestrowego lub hipoteki, jeżeli upadły pełnił funkcję administratora zastawu lub hipoteki, w części przypadającej zgodnie z umową powołującą administratora pozostałym wierzycielom;
- 4) środki pieniężne znajdujące się na rachunku będącym przedmiotem blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
- 5) inne składniki mienia upadłego, wyłączone uchwałą zgromadzenia wierzycieli.

2. Mienie wyłączone od egzekucji według przepisów k.p.c.

Kwestię wyłączenia składników majątkowych na tej podstawie regulują przede wszystkim przepisy art. 829 oraz 831-833 k.p.c., ale także wydane z mocy upoważnienia zawartego w art. 831 § 1 pkt 5 k.p.c. rozporządzenia ministrów finansów oraz sprawiedliwości z 4 lipca 1986 r. w sprawie określenia granic, w jakich świadczenia z ubezpieczeń osobowych i odszkodowania z ubezpieczeń majątkowych nie podlegają egzekucji sądowej⁷, art. 139-142 ustawy z 17 grudnia

1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych⁸ oraz ustawy z 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy⁹.

3. Wyłączenia wynikające bezpośrednio z przepisów k.p.c.

Art. 829 k.p.c. zawiera katalog składników mienia (ruchomości) niepodlegających egzekucji, które z mocy prawa nie wchodzi do masy upadłości. Pierwsza grupa¹⁰ to przedmioty urządzenia domowego, niezbędne dla dłużnika i jego domowników, w szczególności lodówka, pralka, odkurzacz, piekarnik lub kuchenka mikrofalowa, płyta grzewcza służąca podgrzewaniu i przygotowywaniu posiłków, łóżka, stół i krzesła w liczbie niezbędnej dla dłużnika i jego domowników oraz po jednym źródle oświetlenia na izbę, chyba że są to przedmioty, których wartość znacznie przekracza przeciętną wartość nowych przedmiotów danego rodzaju, jak również odzież – pościel, bielizna i ubranie codzienne, w liczbie niezbędnej dla dłużnika i jego domowników, a także ubranie niezbędne do pełnienia służby lub wykonywania zawodu. Ustawodawca wyłącza spod egzekucji również zapasy żywności i opału niezbędne dla dłużnika i będących na jego utrzymaniu członków jego rodziny na okres jednego miesiąca oraz zwierzęta gospodarskie – w liczbie: jedna krowa lub dwie kozy albo trzy owce potrzebne do wyżywienia dłużnika i będących na jego utrzymaniu członków jego rodziny wraz z zapasem paszy i ściółki do najbliższych zbiorów; niemniej jednak w dzisiejszych realiach przepis ten wydaje się anachroniczny.

Druga grupa¹¹ dotyczy środków niezbędnych do zarabkowania i obejmuje narzędzia i inne przedmioty niezbędne do osobistej pracy zarobkowej dłużnika oraz surowce niezbędne dla niego do produkcji na okres jednego tygodnia, z wyłączeniem jednak pojazdów mechanicznych. Trzecia grupa¹² wyłączeń dotyczy dłużnika pobierającego okresową stałą płacę i obejmuje pieniądze w kwocie, która odpowiada niepodlegającej egzekucji części płacy za czas do najbliższego terminu wypłaty, a u dłużnika nieotrzymującego stałej płacy lub u dłużnika, będącego osobą fizyczną wykonującą działalność gospodarczą – pieniądze niezbędne dla niego i jego rodziny na utrzymanie przez dwa tygodnie. Czwarta grupa¹³ dotyczy przedmiotów użytku osobistego i obejmuje przedmioty niezbędne do nauki, papiery osobiste, odznaczenia i przedmioty służące do wykonywania praktyk religijnych oraz przedmioty codziennego użytku, które mogą być sprzedane tylko znacznie poniżej ich wartości, a dla dłużnika mają znaczną wartość użytkową. Piąta grupa składników mienia¹⁴ obejmuje przedmioty niezbędne dłużnikowi z uwagi na stan zdrowia, tj. produkty lecznicze¹⁵ niezbędne do funkcjonowania podmiotu leczniczego w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej przez okres trzech miesięcy i niezbędne do jego funkcjonowania wyroby medyczne¹⁶ oraz przedmioty niezbędne ze względu na niepełnosprawność dłużnika lub członków jego rodziny.

Ustawodawca przewidział także szczególną regulację w stosunku do rolnika pro-

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1360 z późn. zm.

6 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1040 ze zm.

7 Dz.U. 1986 nr 26, poz. 128.

8 T.j. Dz.U. 2020 poz. 53 ze zm. – odesłanie z art. 833 § 4 i 5 k.p.c.

9 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1482 ze zm. Dotyczy zasiłków dla bezrobotnych, dodatków aktywizacyjnych, stypendiów oraz dodatków szkoleniowych.

10 Art. 829 pkt 1 i 11 oraz 2-3 k.p.c.

11 Art. 829 pkt 4 k.p.c.

12 Art. 829 pkt 5 k.p.c.

13 Art. 829 pkt 6 k.p.c.

14 Art. 829 pkt 8-9 k.p.c.

15 W rozumieniu przepisów ustawy z 6 września 2001 r. - Prawo farmaceutyczne (Dz.U. 2019 poz. 499, 399 i 959).

16 W rozumieniu przepisów ustawy z 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz.U. 2019 poz. 175, 447 i 534).

wadzącego gospodarstwo, pozwalającą na wyłączenie od egzekucji części składników tego gospodarstwa, w tym inwentarza żywego¹⁷. Z kolei na podstawie art. 831 k.p.c. nie podlegają egzekucji wierzytelności i środki pieniężne:

1) sumy i świadczenia w naturze, wyasygnowane na pokrycie wydatków lub wyjazdów w sprawach służbowych, jak również 50% kwot diet przysługujących z tytułu podróży służbowych,

2) sumy przyznane przez Skarb Państwa na specjalne cele (w szczególności stypendia, wsparcia), chyba że wierzytelność egzekwowana powstała w związku z urzędywstwieniem tych celów albo z tytułu obowiązku alimentacyjnego;

3) środki pochodzące z programów finansowanych z udziałem środków, o jakich mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁸, wypłacone w formie zaliczki, chyba że wierzytelność egzekwowana powstała w związku z realizacją projektu, na który środki te były przeznaczone;

4) prawa niezbywalne, chyba że możliwość ich zbycia wyłączono umową, a przedmiot świadczenia nadaje się do egzekucji albo wykonanie prawa może być powierzone komu innemu;

5) świadczenia z ubezpieczeń osobowych oraz odszkodowania z ubezpieczeń majątkowych, w granicach określonych w drodze rozporządzenia przez ministrów finansów i sprawiedliwości;

6) świadczenia z pomocy społecznej¹⁹;

7) wierzytelności przypadające dłużnikowi z budżetu państwa lub od Narodowego Funduszu Zdrowia z tytułu udzielania świadczeń opieki zdrowotnej²⁰ przed ukończeniem udzielania tych świadczeń, w wysokości 75% każdorazowej wypłaty, chyba że chodzi o wierzytelności pracowników dłużnika lub świadczeniodawców, o których mowa w art. 5 pkt 41 lit. a i b u.s.o.z;

8) sumy przyznane orzeczeniem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, jeżeli egzekwowana wierzytelność przysługuje Skarbowi Państwa;

9) świadczenie integracyjne²¹;

10) wierzytelności przysługujące spółdzielni mieszkaniowej wobec członków spółdzielni i osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługuje spółdzielcze prawo do lokalu albo własność lokalu, z tytułu opłat, o jakich mowa w art. 4 ustawy z 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych²², jak również środki będące w dyspozycji spółdzielni w związku z wnoszeniem tych opłat, chyba że wierzytelność egzekwowana powstała w związku z wykonaniem przez wierzyciela zobowiązań, jakie miały być zaspokojone z opłat, o których mowa w art. 4 tej ustawy.

4. Wynagrodzenie upadłego niewchodzące w skład masy upadłości

Wynagrodzenie za pracę upadłego w części niepodlegającej zajęciu nie wchodzi do masy upadłości. Wynagrodzenie ze stosunku pracy podlega szczególnej

ochronie, wynikającej z art. 87 § 3 k.p. I tak potrąceniu podlegać może jedynie połowa wynagrodzenia (a w przypadku egzekucji świadczeń alimentacyjnych wysokość potrąceń zostaje zwiększona do 3/5 wynagrodzenia). Wolna od potrąceń jest natomiast kwota minimalnego wynagrodzenia za pracę (art. 87 § 1 pkt 1 k.p.), ustalanego na podstawie odrębnych przepisów, przysługującego pracownikom zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu pracy, po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wpłat dokonywanych do pracowniczego planu kapitałowego, jeżeli pracownik nie zrezygnował z ich dokonywania – przy potrącaniu sum egzekwowanych na mocy tytułów wykonawczych na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne – jednak wyłącznie wówczas, gdy nie są egzekwowane świadczenia alimentacyjne²³.

Jeżeli pracownik jest zatrudniony w niepełnym wymiarze czasu pracy, kwoty wolne od zajęć ulegają zmniejszeniu proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy. Przepisy te są stosowane w postępowaniu egzekucyjnym na mocy art. 833 k.p.c., a w upadłościowym odpowiednio – na podstawie art. 63 ust. 1 pkt 1 p.u. w zw. z art. 833 k.p.c.

5. Obniżenie wynagrodzenia upadłego wskutek epidemii wirusa SARS-CoV-2

W celu ochrony pracowników narażonych na skutki obniżenia wynagrodzenia w związku z epidemią koronawirusa, ustawodawca przewidział działania osł-

17 Szczegóły zawiera rozporządzenie ministra sprawiedliwości z 5 lipca 2017 r. w sprawie określenia przedmiotów należących do rolnika prowadzącego gospodarstwo, które nie podlegają egzekucji (Dz.U. 2017 poz. 1385)

18 Dz.U. 2019 poz. 869.

19 W rozumieniu przepisów ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. 2018 poz. 1508, z późn. zm., dalej: u.p.s.).

20 W rozumieniu przepisów ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. 2018 poz. 1510, z późn. zm., dalej: u.s.o.z.).

21 W rozumieniu ustawy z 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (Dz.U. 2019 poz. 217 i 730).

22 Dz.U. 2018 poz. 845 i 1230 oraz z 2019 r. poz. 1309.

23 75% wynagrodzenia – przy potrącaniu zaliczek pieniężnych udzielonych pracownikowi; 90% wynagrodzenia – przy potrącaniu kar pieniężnych przewidzianych w art. 108 k.p.

nowe w art. 52 ustawy z 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2²⁴. Jeżeli z powodu podjętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działań służących zapobieganiu zarażeniu tym wirusem pracownikowi zostało obniżone wynagrodzenie lub członek rodziny pracownika utracił źródło dochodu, kwoty określone w art. 871 § 1 k.p. ulegają zwiększeniu o 25% na każdego nieosiągającego dochodu członka rodziny, którego pracownik ten ma na utrzymaniu. W konsekwencji, w wypadku zaistnienia opisanych powyżej okoliczności, w okresie epidemii zwiększeniu ulegnie kwota wynagrodzenia wolna od zajęć, zatem także i pozostająca poza masą upadłości część wynagrodzenia upadłego.

6. Szczególne regulacje dla upadłych będących osobami fizycznymi

Od 1 stycznia 2019 r. zarówno przepisy o limicie potrąceń (1/2 oraz 3/5), jak i o kwocie wolnej od potrąceń w wysokości minimalnego wynagrodzenia, mają zastosowanie także do świadczeń powtarzających się, których celem jest zapewnienie utrzymania albo stanowiących jedyne źródło dochodu dłużnika będącego osobą fizyczną – w większości przypadków umowa o świadczenie usług podobna do umowy, zawierana na podstawie art. 750 k.c. W tym zakresie doszło jednak do zmiany określenia kategorii świadczenia, które podlega wyłączeniu. Poprzednio ochronie podlegały wszystkie świadczenia powtarzające się, których celem jest zapewnienie utrzymania, zaś aktualnie – o świadczeniach powtarzających się, których celem jest zapewnienie utrzymania albo stanowiących jedyne źródło dochodu dłużnika będącego osobą fizyczną.

Obowiązująca od 24 marca 2020 r. nowelizacja prawa upadłościowego, wprowadzona ustawą z 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy – Prawo upadłościowe zwiększyła ochronę upadłych będących osobami fizycznymi²⁵. W przypadku ogłoszenia upadłości osoby fizycznej, na której utrzymaniu nie pozostają inne osoby, do masy upadłości nie wchodzi także część dochodu upadłego, która łącznie z dochodami wyłączonymi z masy upadłości na podstawie ust. 1 odpowiada kwocie stanowiącej 150% kwoty określonej w art. 8 ust. 1 pkt 1 u.p.s.

W przypadku ogłoszenia upadłości osoby fizycznej, na której utrzymaniu pozostają inne osoby, do masy upadłości nie wchodzi także część dochodu upadłego, która łącznie z dochodami wyłączonymi z masy upadłości na podstawie ust. 1 odpowiada iloczynowi liczby osób pozostających na utrzymaniu upadłego oraz upadłego i 150% kwoty określonej w art. 8 ust. 1 pkt 2 u.p.s.

Ustawodawca przewidział także specjalny instrument wsparcia dla upadłych w trudnej sytuacji zdrowotnej czy rodzinnej – sędzia-komisarz na wniosek upadłego lub syndyka może w inny sposób określić część dochodu upadłego, która nie wchodzi do masy upadłości zgodnie z ust. 1a lub 1b, biorąc pod uwagę szczególne potrzeby upadłego i osób pozostających na jego utrzymaniu, w tym ich stan zdrowia, potrzeby mieszkaniowe oraz możliwości ich zaspokojenia.

7. Dochody z zastawu lub hipoteki

Nie wchodzi w skład masy upadłości kwota uzyskana z tytułu realizacji zastawu rejestrowego lub hipoteki, jeżeli upadły pełnił funkcję administratora zastawu lub

hipoteki, w części przypadającej zgodnie z umową powołującą administratora pozostałym wierzycielom. Takie rozwiązanie ma na celu ochronę uprawnionych z tytułu zastawu lub hipoteki, które nie powinny ponosić negatywnych konsekwencji działań upadłego.

Jeśli chodzi o rachunek podmiotu kwalifikowanego, to nie wchodzi w skład masy upadłości także środki pieniężne znajdujące się na rachunku będącym przedmiotem blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

8. Wyłączenie składników przez zgromadzenie wierzycieli lub sędziego-komisarza

Uchwała zgromadzenia wierzycieli może wyłączyć z masy upadłości inne składniki mienia upadłego. Instrument ten jest przydatny w przypadku trudnych do zbycia z rynkowego punktu widzenia ruchomości oraz udziałów w nieruchomości wyrażonych w niewielkim ułamku. O wyłączeniu takich składników mienia zadecydować będzie mogło zgromadzenie wierzycieli w drodze uchwały, którzy jako uczestnicy postępowania, których prawa winny być szczególnie respektowane – będą mogli wypowiedzieć się w kwestii zasadności kontynuacji prób zbywania trudnych do zbycia składników majątku. Uchwała zgromadzenia wierzycieli w omawianej kwestii zapada większością głosów wierzycieli mających przynajmniej dwie trzecie ogólnej sumy uznanych wierzytelności²⁶. Jednakże uchwała zgromadzenia wierzycieli nie jest jedynym sposobem na wyłączenie nieruchomości z masy upadłości. Zgodnie bowiem z art. 315 p.u. sędzia-komisarz może wyłączyć określone składniki majątku z masy upadłości, w tym nieruchomości lub jej ułamkową część, jeżeli nie można ich zbyć z zachowaniem przepi-

24 Dz.U. 2020 poz. 875.

25 Art. 63 ust. 1a-1d p.u.

26 Art. 199 ust. 2 p.u.

sów ustawy, a dalsze pozostawianie tych składników majątku w masie upadłości będzie niekorzystne dla wierzycieli z uwagi na obciążenie masy upadłości związanymi z tym kosztami. Rozwiązanie to ma zapobiegać nadmiernemu przedłużaniu postępowania upadłościowego i umożliwić jego zakończenie, co dla upadłych konsumentów oznaczać będzie ustalenie planu spłaty i możliwość oddłużenia.

Regulacja ta zastąpiła dotychczasowe rozwiązanie, polegające na przekazywaniu trudno zbywalnych nieruchomości gminie albo Skarbowi Państwa, co nie sprawdziło się w praktyce i prowadziło do wydłużania postępowań z uwagi na pozostawianie w masie upadłości potencjalnie wartościowych składników majątku. W brzmieniu obowiązującym do 7 października 2019 r. sędzia-komisarz mógł zezwolić syndykowi – w określonych okolicznościach – na zawarcie umowy przekazania nieruchomości gminie albo Skarbowi Państwa.

W przypadku upadłości konsumenckich często skomplikowana sytuacja majątkowa i rodzinna sprawia, że zarówno dla upadłego, jak i dla wierzycieli korzystniejszym rozwiązaniem jest odstąpienie od likwidacji określonych składników mienia, zakończenie postępowania i przejście do fazy realizacji planu spłat. Warunkiem skorzystania z mechanizmu przewidzianego w art. 315 p.u. będzie stwierdzenie, że konkretny składnik majątku upadłego nie może zostać zbyty z zachowaniem przepisów ustawy (brak jest chętnych na jego nabycie, chociaż podejmowano próby sprzedaży), a przy tym przedłużanie postępowania będzie niekorzystne dla wierzycieli (z uwagi na konieczność ponoszenia kosztów obsługi masy upadłości).

Po wydaniu przez sędziego-komisarza postanowienia o wyłączeniu określonych składników majątku z masy upadłości, upadły odzyskuje od razu prawo zarządzania oraz możliwość korzystania i rozporządzania tymi przedmiotami, bez konieczności oczekiwania na umorzenie lub zakończenie postępowania upadłościowego. Wszystkie rzeczy i prawa wyłączone z masy upadłości powinny zatem być wydane upadłemu, który jest ich właścicielem. Należy pamiętać, że wyjątkowo, po bezskutecznych próbach sprzedaży rzeczy i po bezskutecznym wezwaniu upadłego do ich odbioru, wraz z pouczeniem o skutkach zwłoki w ich odbiorze, dopuszczalne jest zezwolenie na zniszczenie rzeczy ruchomych²⁷.

Wątpliwości wzbudza w praktyce rozumienie pojęcia rzeczy, których nie można zbyć. Wydaje się, że w tym przypadku wykładnia celowościowa prowadzi do wniosku, że chodzi o rzeczy, na które nie można znaleźć nabywcę, mimo ponawiania prób ich zbycia, nie zaś rzeczy wyłączone z powszechnego obrotu (np. broń i amunicja), podlegające szczególnym uregulowaniom²⁸.

Na postanowienie sędziego-komisarza o wyłączeniu z masy upadłości niezbywalnych rzeczy ruchomych albo o zezwoleniu na ich zniszczenie, przysługuje zażalenie, które służy obecnie na postanowienie o wyłączeniu z masy upadłości każdego składnika tej masy.

9. Ochrona środków o przeznaczeniu specjalnym

Szczegółnej ochronie poprzez wyłączenie z masy upadłości podlegają także środki na pomoc socjalną dla pracowników

upadłego i ich rodzin, stanowiące zgromadzone na odrębnym rachunku bankowym środki pieniężne zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, tworzonego na podstawie przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, wraz z przypadającymi po ogłoszeniu upadłości kwotami pochodzącymi ze zwrotu udzielonych pożyczek na cele mieszkaniowe, wpłatami odsetek bankowych od środków tego funduszu oraz opłatami pobieranymi od korzystających z usług i świadczeń socjalnych finansowanych z tego funduszu, organizowanych przez upadłego²⁹. Co do zasady zarządza nimi upadły, chyba że został ustanowiony likwidator, kurator bądź przedstawiciel albo reprezentant upadłego ustanowiony na podstawie przepisów o przedsiębiorstwach państwowych, wydającą zgromadzone na odrębnym rachunku bankowym funduszu środki na cele i według zasad określonych w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

10. Umowa o subpartycypację

W skład masy upadłości upadłego będącego stroną umowy o subpartycypację, o której mowa w art. 183 ust. 4 ustawy z 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi³⁰, nie wchodzi wierzytelności będące przedmiotem tej umowy. Fundusz sekurytyzacyjny wstępuje w prawa upadłego z tytułu wierzytelności podlegających wyłączeniu zgodnie z ust. 1 oraz zabezpieczeń tych wierzytelności. Syndyk przekazuje funduszowi sekurytyzacyjnemu świadczenia otrzymane od dłużników z tytułu wierzytelności, o których mowa w ust. 1, oraz dłużników z tytułu zabezpieczeń tych wierzytelności³¹.

27 Art. 366 ust. 1 p.u.

28 Tak P. Zimmerman [w:] *Komentarz. Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 649; odmiennie natomiast A. Świderek [w:] D. Zienkiewicz, *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz*, s. 684.

29 Art. 64 p.u.

30 T.j. Dz.U. 2020 poz. 95.

31 Art. 65a p.u.

11. Mienie uczestnika systemu płatności

W skład masy upadłości uczestnika systemu płatności lub systemu rozrachunku papierów wartościowych nie wchodzi mienie upadłego wymienione w art. 80 p.u., a także inne aktywa niezbędne do wykonania obowiązków wynikających z uczestnictwa w systemie, które powstały przed ogłoszeniem upadłości, z zastrzeżeniem, że mienie pozostałe po wykonaniu obowiązków wynikających z uczestnictwa w systemie wchodzi do masy upadłości³².

Przedmiot zabezpieczenia ustanowionego w związku z uczestnictwem w systemie płatności lub systemie rozrachunku papierów wartościowych na rzecz podmiotu prowadzącego ten system lub na rzecz uczestnika tego systemu, nie wchodzi do masy upadłości uczestnika tego systemu lub uczestnika współpracującego z nim systemu interoperacyjnego, który ustanowił to zabezpieczenie, niebędącego uczestnikiem podmiotu prowadzącego system interoperacyjny współpracujący z tym systemem, jakiegokolwiek innego podmiotu, który ustanowił to zabezpieczenie – w razie ogłoszenia upadłości któregośkolwiek z nich³³. Przedmiot zabezpieczenia ustanowionego na rzecz Narodowego Banku Polskiego, banku centralnego innego państwa członkowskiego lub Europejskiego Banku Centralnego, przez podmiot dokonujący operacji z tymi bankami lub przez jakikolwiek inny podmiot, nie wchodzi do masy upadłości w razie ogłoszenia upadłości któregośkolwiek z nich.

12. Rozstrzygnięcie wątpliwości co do składu masy upadłości

Podstawowym zadaniem syndyka w ramach postępowania upadłościowego

jest ustalenie składu masy upadłości, które następuje przez sporządzenie spisu inwentarza oraz spisu należności. W spisie inwentarza syndyk ujmuje prawa, objęte ruchomości, nieruchomości oraz środki pieniężne zgromadzone w kasie i na rachunkach bankowych. Spis należności sporządza się na podstawie ksiąg upadłego oraz dokumentów bezspornych. Domniemywa się, że rzeczy znajdujące się w posiadaniu upadłego w dniu ogłoszenia upadłości należą do majątku upadłego. Wątpliwości co do tego, które z przedmiotów należących do upadłego wchodzi w skład masy upadłości, rozstrzyga sędzia-komisarz na wniosek syndyka, upadłego lub wierzyciela. Na postanowienie sędziego-komisarza zażalenie przysługuje wnioskodawcy, upadłemu i wierzycielom.

Co do zasady składniki mienia, które nie należą do majątku upadłego, podlegają wyłączeniu z masy upadłości. Syndyk przy sporządzaniu spisu inwentarza i spisu należności bazuje na księgach upadłego i dokumentach bezspornych³⁴. Jeżeli z dokumentów wynika, że konkretny składnik mienia stanowi własność osoby trzeciej, gdyż jest przedmiotem najmu, dzierżawy czy leasingu przez upadłego, to nie powinien on podlegać wciągnięciu do spisu. Taki składnik mienia powinien zostać wydany uprawnionemu stosownie do treści stosunku prawnego wiążącego upadłego z osobą uprawnioną albo stosownie do wynikających z przepisów prawa roszczeń powstających na podstawie określonego stanu faktycznego. Natomiast jeżeli syndyk umieścił składnik mienia w spisie albo tytuł prawny do tego składnika mienia jest sporny, wówczas osoba roszcząca sobie tytuł prawny do tego składnika masy upadłości powin-

na złożyć wniosek o wyłączenie z masy składnika mienia upadłego.

Prawo upadłościowe stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów Kodeksu cywilnego³⁵ o roszczeniach windykacyjnych właściciela niebędącego posiadaczem rzeczy³⁶. Przepisów o wyłączeniu z masy upadłości nie stosuje się do rzeczy, wierzytelności i innych praw majątkowych przeniesionych przez upadłego na wierzyciela w celu zabezpieczenia wierzytelności. Do tych przedmiotów oraz do zabezpieczonych w ten sposób wierzytelności stosuje się odpowiednio przepisy ustawy dotyczące zastawu i wierzytelności zabezpieczonych zastawem³⁷.

Zasadę wyrażoną w treści art. 70 p.u. uzupełnia zasada surogacji. Polega ona na tym, że w razie zbycia przez upadłego mienia, które podlega wyłączeniu, świadczenie otrzymane za zbyte mienie wydaje się osobie, do której mienie to należało, jeżeli świadczenie jest wyodrębnione w masie upadłości³⁸. Ponadto w razie zbycia przez syndyka mienia, które podlegało wyłączeniu, osoba, do której prawo to należało, może żądać wydania świadczenia wzajemnego uzyskanego w zamian za to mienie, a także odszkodowania. Z kolei, jeżeli świadczenie nie zostało spełnione przed zgłoszeniem żądania wydania, prawo do świadczenia przechodzi na mającego prawo do wyłączonego mienia.

13. Wyłączenie składnika z masy upadłości

Osoba, której przysługuje prawo do mienia podlegającego wyłączeniu, może żądać jego wydania lub świadczenia wzajemnego za jednoczesnym zwrotem

32 Art. 66 p.u.

33 Art. 67 p.u.

34 Art. 69 ust. 1 p.u.

35 Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1145.

36 Art. 222 § 1 k.c.

37 Art. 70¹ p.u.

38 Art. 71 ust. 1 p.u.

wydatków na utrzymanie tego mienia lub na uzyskanie świadczenia wzajemnego poniesionych przez upadłego lub z masy upadłości³⁹. We wniosku o wyłączenie z masy upadłości należy zgłosić wszelkie twierdzenia, zarzuty i dowody na ich poparcie pod rygorem utraty prawa powoływania ich w toku dalszego postępowania, chyba że powołanie ich we wniosku było niemożliwe⁴⁰.

Sędzia-komisarz rozpoznaje wniosek o wyłączenie z masy upadłości w terminie jednego miesiąca od dnia jego złożenia po wysłuchaniu syndyka, nadzorcy sądowego albo zarządcy.

Postanowienie w przedmiocie wyłączenia z masy upadłości wymaga uzasadnienia. Na postanowienie o wyłączeniu z masy upadłości przysługuje zażalenie upadłemu i wierzycielom. W razie oddalenia wniosku o wyłączenie z masy upadłości wnioskodawca może w drodze powództwa żądać wyłączenia mienia z masy upadłości. Powództwo takie wnosi się do sądu upadłościowego w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia sędziego-komisarza o odmowie wyłączenia z masy upadłości.

14. Powództwo o wyłączenie

Powództwo może być oparte wyłącznie na twierdzeniach i zarzutach zgłoszonych we wniosku o wyłączenie z masy upadłości. Inne twierdzenia i zarzuty mogą być zgłoszone tylko wtedy, gdy powód wykaże, że ich wcześniejsze zgłoszenie było niemożliwe. Niezależnie od wyniku sprawy sąd obciąży powoda kosztami procesu, jeżeli powołał nowe dowody istotne

dla rozstrzygnięcia sprawy, których nie zgłosił we wniosku o wyłączenie. Sąd może zabezpieczyć powództwo przez ustanowienie zakazu zbywania lub obciążania mienia objętego żądaniem wyłączenia z masy upadłości⁴¹.

Przepis ten odnosi się do sytuacji, gdy uprawnionemu do wyłączenia ma być wydana sama rzecz ulegająca wyłączeniu lub ma być wydane świadczenie wzajemne otrzymane za taką rzecz przez upadłego albo przez masę upadłości, należy jednak uznać, że znajduje on zastosowanie także w wypadku, gdy na rzecz uprawnionego nastąpiło przejście wierzytelności przysługującej w stosunku do nabywcy rzeczy⁴².

15. *Ius retentionis*

Powyższy przepis wzmacnia prawo zatrzymania rzeczy, służące masie upadłości na podstawie art. 461 § 1 k.c. (*ius retentionis*), skoro masa upadłości może je wykonać także wtedy, gdy obowiązek wydania rzeczy wynika z czynu niedozwolonego, albo gdy chodzi o zwrot rzeczy wynajętych, wypożyczonych lub użyczonych (*lege non distinguente*)⁴³. Uzasadnieniem takiego rozwiązania jest dążenie do szybszego uzyskania funduszy, które mogą być przeznaczone na zaspokojenie wierzycieli.

Realizacja prawa zatrzymania nie jest uzależniona od uprzedniego ustalenia wyrokiem sądowym roszczenia o zwrot wydatków, gdyż uzależnienie skorzystania z tego prawa od posiadania przez syndyka masy upadłości tytułu egzekucyjnego czyniłoby ten przepis zbędnym,

gdyż syndyk mógłby w drodze egzekucji zrealizować przysługujące masie upadłości roszczenie o zwrot wydatków na utrzymanie rzeczy lub na uzyskanie świadczenia wzajemnego⁴⁴. Prawo zatrzymania przewidziane w art. 72 p.u. dotyczy zarówno wydatków koniecznych, jak i użytecznych⁴⁵. Zwrot wydatków, poniesionych na utrzymanie rzeczy lub na uzyskanie świadczenia wzajemnego, ma nastąpić do rąk syndyka masy upadłości bez względu na to, kto te wydatki poniósł, tj. czy poniósł je upadły, czy też syndyk z funduszy masy. Jeśli bowiem poniósł je upadły, to jego roszczenie o zwrot wydatków stanowi na skutek ogłoszenia upadłości część składową masy, bez względu na to, czy powstało przed, czy po ogłoszeniu upadłości.

16. Podsumowanie

W polskim prawie upadłościowym przyjęto zasadę dwutorowości wyłączenia składników majątkowych z masy upadłości: obligatoryjnie z mocy prawa i fakultatywnie – z mocy uchwały zgromadzenia wierzycieli lub decyzji sędziego-komisarza. Mechanizmy obligatoryjne mają chronić upadłego celem zapewnienia jemu i pozostałym na jego utrzymaniu osobom minimum środków egzystencji, jak również mają na względzie interes osób trzecich, wobec których dłużnik pełnił pewne funkcje, np. administratora hipoteki. Mechanizmy fakultatywne mają służyć indywidualnemu potraktowaniu sytuacji upadłego, z uwzględnieniem zabezpieczenia interesów jego wierzycieli. Regulacje dotyczące wyłączenia z masy upadłości składników majątkowych,

39 Art. 72 p.u.

40 Art. 73 p.u.

41 Art. 74 p.u.

42 Art. 71 ust. 3 p.u.

43 S. Gurgul, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*. Wyd. 12, Warszawa 2020.

44 Uzasadnienie orzeczenia Sądu Najwyższego z 15 kwietnia 1948 r., sygn. akt Wa C 73/48, OSN 1949, Nr 1, poz. 22.

45 Uchwała Sądu Najwyższego z 11 października 1990 r., sygn. akt III CZP 58/90, OSN 1991, Nr 5-6, poz. 57.

w szczególności części wynagrodzenia za pracę osób fizycznych, nabierają szczególnego znaczenia w czasie epidemii wirusa SARS-CoV-2 i potencjalnego, gwałtownego wzrostu liczby osób zagrożonych upadłością – zarówno fizycznych, jak i prawnych.

Co do zasady składniki mienia, które nie należą do majątku upadłego, podlegają wyłączeniu z masy upadłości, niemniej jednak przy sporządzeniu spisu inwentarza lub spisu należności może dojść do ujęcia w nich składników majątkowych, które podlegają wyłączeniu. Osoba, której przysługuje prawo do mienia

podlegającego wyłączeniu, może żądać jego wydania lub świadczenia wzajemnego. Realizacji tego uprawnienia służą dwa instrumenty: wniosek o wyłączenie z masy upadłości, a w razie jego oddalenia – powództwo o wyłączenie z masy upadłości.

Summary

Grzegorz Piotrowicz

Debtor's property subject to exclusion from bankruptcy and restructuring proceedings

The Polish bankruptcy law adopts the principle of two-pronged exclusion of assets from the bankruptcy estate: obligatorily by law and optionally – by virtue of a resolution of the meeting of creditors or a decision of a judge commissioner. Obligatory mechanisms are designed to protect the debtor to ensure a minimum subsistence, as well as protecting the interests of other persons, for whom the debtor performed certain functions. Optional mechanisms are to serve the individual treatment of the bankrupt's situation, including securing the interests of its creditors. Regulations regarding the exclusion from the bankruptcy estate of assets, in particular part of remuneration for work, being a natural person, are of particular importance during the SARS-CoV-2 virus epidemic and the potential rapid increase in the number of both natural and legal entities threatened by bankruptcy.



Dr hab. Krzysztof Walczak

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, doktorem habilitowanym nauk prawnych i adiunktem na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego. Od prawie 30 lat prowadzi działalność konsultingową. Specjalizuje się głównie w tematyce współpracy pracodawców ze związkami zawodowymi, wynagradzania i motywowania, a także fuzji, przejęć i restrukturyzacji zatrudnienia. Prowadzi zajęcia na studiach podyplomowych i MBA m.in. na Uniwersytecie Jagiellońskim, Uniwersytecie Łódzkim, Uniwersytecie Adama Mickiewicza w Poznaniu, Akademii L. Koźmińskiego, SGH, Uniwersytecie SWPS. Jest autorem i redaktorem wielu publikacji książkowych, m.in. takich jak „Zasady wynagradzania za pracę u pracodawców - przedsiębiorców w świetle autonomicznych źródeł prawa pracy”, „Zbiorowe prawo pracy. Komentarz”, „Komentarz do Kodeksu pracy”, „Prawo pracy (dla sędziów i pełnomocników)”. Jest członkiem Rady Programowej Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Kadrami oraz Centrum Nietypowych Stosunków Zatrudnienia Uniwersytetu Łódzkiego.

Słowa kluczowe: prawo pracy, pracodawcy, pracownik, koszty zatrudnienia, restrukturyzacja zatrudnienia, CSR, koronawirus, Kodeks pracy, przestój, urlopy, prawo zakładowe, porozumienia, związki zawodowe, optymalizacja, pandemia,

SPÓŁECZNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ BIZNESU A OPTYMALIZACJA KOSZTÓW ZATRUDNIENIA

Konieczność optymalizacji kosztów zatrudnienia nie budzi wątpliwości zwłaszcza obecnie, w okresie pandemii koronawirusa. Na czym jednak ma ona polegać – czy pracodawcy powinni patrzeć tylko na krótkotrwałe efekty, a więc jak najszybciej zwolnić pracowników, dla których aktualnie nie mają pracy? Czy też powinni brać pod uwagę doświadczenia z poprzednich kryzysów, które pokazują, że zarówno demografia, jak i „zła” fama o pracodawcach niedbających o zatrudnionych w czasie zawirowań mają bezpośredni wpływ na trudność w znalezieniu chętnych do pracy? Odpowiedź na te pytania wiąże się też z podejściem konkretnej organizacji do kwestii społecznej odpowiedzialności biznesu (ang. *Corporate Social Responsibility* – CSR) i marketingu kadrowego, które zwłaszcza w ostatnich latach tzw. rynku pracownika nabrały szczególnego znaczenia.

1. Wprowadzenie

Dobrego pracodawcę poznaje się nie po tym, jak zatrudnia pracowników w czasie prosperity, ale jak zachowuje się w stosunku do nich w okresach kryzysowych. Ta maksyma powinna być mottem CSR-owych działań pracodawców w okresie pandemii koronawirusa. Należy bowiem pamiętać, że wcześniej czy później gospodarka wróci na normalne tory i wówczas wartościowi

pracownicy staną się znowu „najważniejszym zasobem” organizacji decydującym o jej być albo nie być. Co jednak oznacza w praktyce takie podejście? Otóż na pierwszym miejscu należy walczyć za wszelką cenę o utrzymanie miejsc pracy. Narzędzia prawne do obniżania kosztów zatrudnienia bez samej redukcji liczby pracowników daje wszystkim podmiotom, niezależnie od ich sytuacji ekonomicznej, ustawa z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy¹ – dalej k.p.

¹ T.j. Dz.U. 2019 poz. 1040 ze zm.

2. Przeszłość wynikający z k.p.

Jeżeli chodzi o szybkość wprowadzenia rozwiązań optymalizujących koszty zatrudnienia, to na pierwszym miejscu należy wymienić wynikający z art. 81 k.p. przeszłość, dla którego wprowadzenia nie jest wymagane uzyskanie zgody partnera społecznego. Choć oczywiście kwestia ta powinna być przedmiotem konsultacji zarówno ze związkami zawodowymi, jak i radą pracowników (o ile oczywiście takie przedstawicielstwa funkcjonują w zakładzie pracy). W takim przypadku pracownik chociaż nie wykonuje pracy, to jednak pozostaje w gotowości do jej wykonywania i w każdym momencie może być do niej wezwany, w zamian za co pracodawca wypłaca mu wynagrodzenie wynikające z jego osobistego zaszerogowania, określonego stawką godzinową lub miesięczną, a jeżeli taki składnik wynagrodzenia nie został wyodrębniony przy określaniu warunków wynagradzania – 60% wynagrodzenia. Nie ma natomiast obowiązku wypłacania innych dodatków i świadczeń wynikających z prawa zakładowego czy też z samych umów o pracę. W każdym przypadku wynagrodzenie to nie może być jednak niższe od wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalanego na podstawie ustawy z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę².

Można zatem zauważyć, że „optymalność” takiego działania zachodzi jedynie w sytuacji, gdy wynagrodzenie pracowników jest wieloskładnikowe, a wartość innych niż płaca zasadnicza elementów jest istotna. W przeciwnym przypadku przeszłość może stanowić rozwiązanie jedynie w krótkim okresie, bowiem w prak-

tyce oszczędności z jego wprowadzenia są raczej symboliczne.

3. Wykorzystanie zaległych urlopów

Pewnym rozwiązaniem „oszczędnościowym” jest wysłanie pracowników na zaległe urlopy. Na początku pandemii koronawirusa wielu pracodawców skorzystało z tej możliwości, mimo iż jej legalność budziła pewne wątpliwości. Ostatecznie praktyka ta została potwierdzona w art. 15 gc ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem covid-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych³ (dalej: uCOVID-19), który stanowi, że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii, ogłoszonego z powodu COVID-19, pracodawca może udzielić pracownikowi, w terminie przez siebie wskazanym, bez uzyskania zgody pracownika i z pominięciem planu urlopów, urlopu wypoczynkowego niewykorzystanego przez pracownika w poprzednich latach kalendarzowych, w wymiarze do 30 dni urlopu, a pracownik jest obowiązany taki urlop wykorzystać.

4. Zawieszenie prawa zakładowego

Niewątpliwie wpływ na „optymalizację” kosztów zatrudnienia ma możliwość zawieszenia stosowania w całości lub w części prawa zakładowego określającego prawa i obowiązki stron stosunku pracy. „Operacja” ta wymaga jednak więcej czasu, bowiem zgodnie z art. 91 oraz 241²⁷ k.p. związane jest to z koniecznością zawarcia porozumienia z przedstawicielstwem pracowników i poinformowania właściwego okręgowego inspektora pracy. Zawieszenie to

nie może trwać dłużej niż przez 3 lata, ale co najważniejsze w tym okresie, nie stosuje się z mocy prawa wynikających z tych przepisów warunków umów o pracę. Zatem w praktyce pracownicy zostają pozbawieni z dnia na dzień swoich uprawnień wynikających z zawieszonych przepisów, jedynie przy założeniu, że nie dotyczy to uregulowań k.p. oraz przepisów innych ustaw i aktów wykonawczych.

5. Zmiana prawa zakładowego

Kolejnym możliwym działaniem „oszczędnościowym” jest zmiana prawa zakładowego albo w porozumieniu ze związkami zawodowymi albo też przy braku akceptacji partnera społecznego jednostronnie przez pracodawcę. Po dokonaniu tej zmiany należy pracownikom zaproponować porozumienia zmieniające albo przy odmowie ich podpisania – wypowiedzenia zmieniające. Jednak w tym ostatnim przypadku, jak wskazuje wyrok SN z 10 października 2019 r.⁴, rozwiązanie umowy o pracę na skutek nieprzyjęcia nowych warunków zatrudnienia objęte jest zwolnieniem grupowym w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracownika⁵ (dalej: u.z.g.) Tak więc w ostateczności procedura ta może doprowadzić do zwolnienia pracowników, mimo iż pracodawca tego nie planował.

6. Optymalizacja kosztów zatrudnienia na podstawie uCOVID-19

Wskazane wyżej narzędzia prawne, mające na celu utrzymanie miejsc pracy dotyczą wszystkich podmiotów zatrud-

2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2177 ze zm.

3 Dz.U. 2020 poz. 374 i 567.

4 Sygn. akt I PK 196/18.

5 Dz.U. 2018 r. poz. 1969 ze zm.

niających pracowników, bez względu na ich aktualną sytuację ekonomiczną. Natomiast w okresie trwania pandemii koronawirusa ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie na mocy uCOVID-19 szczególnych uregulowań wobec podmiotów, które w następstwie wystąpienia COVID-19 zanotowały spadek obrotów lub też spadek przychodów i w związku z tym wystąpił u nich istotny wzrost obciążenia funduszu wynagrodzeń. W stosunku do tych podmiotów istnieje możliwość uzyskania wsparcia finansowego od państwa w celu utrzymania miejsc pracy. Co ciekawe, ustawodawca po raz pierwszy w tak wyraźny sposób rozszerzył zakres podmiotowy osób, na których wynagrodzenia można otrzymać dofinansowanie, bowiem zgodnie z art. 15g ust. 4 uCOVID-19 termin „pracownik” oznacza nie tylko pracownika w rozumieniu art. 2 k.p. czy pracownika tymczasowego, ale również osobę, która zgodnie z przepisami polskiego prawa jest zatrudniona na podstawie umowy o pracę nakładczą lub umowyzleczenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z ustawą z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny⁶ stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, jeżeli z tego tytułu podlega obowiązkowi ubezpieczeń: emerytalnemu i rentowemu.

Niezależnie od działań wspieranych finansowo przez państwo, w uCOVID-19 przewiduje się w stosunku do pracodawców, u których miał miejsce spadek obrotów, a którzy mimo to chcieliby utrzymać miejsca pracy, szczególne instytucje prawne. Pierwszą z nich jest możliwość ograniczenia nieprzerwanego odpoczynku dobowego (art. 132 § 1 k.p.) do nie mniej niż 8 godzin, i nieprzerwanego odpoczynku tygodniowego (art. 133 § 1 k.p.) do nie mniej niż 32 godzin, obejmujących co najmniej 8 godzin nieprzerwanego odpoczynku dobowego.

Aby jednak prawo do wypoczynku zostało pracownikowi zrekompensovane, ustawodawca wprowadził nowy termin „równoważny okres odpoczynku” w wymiarze różnicy między 11 godzinami a liczbą godzin krótszego wykorzystanego przez pracownika okresu odpoczynku, którego należy udzielić pracownikowi w okresie nie dłuższym niż 8 tygodni. Wprowadzenie tej nowej organizacji czasu pracy nie wymaga współdziałania partnera społecznego.

Natomiast w przypadku chęci przedłużenia dobowego wymiaru czasu pracy, nie więcej jednak niż do 12 godzin, w okresie rozliczeniowym nieprzekraczającym 12 miesięcy oraz stosowania mniej korzystnych warunków zatrudnienia pracowników niż wynikające z umów o pracę, niezbędne jest zawarcie porozumienia z przedstawicielstwem pracowników. Ponieważ regulacje wynikające z uCOVID-19 są ostatnio bardzo szeroko omawiane, zatem nie będą przedmiotem dalszych analiz.

7. Obowiązki pracodawców w przypadku zwolnień większej liczby pracowników, wynikające z prawa powszechnego

Jeżeli jednak nawet te wyżej wskazane działania nie dadzą spodziewanych rezultatów i pracodawca musi podjąć decyzję o rozstaniu się z określoną grupą zatrudnionych, to wówczas od strony formalnoprawnej – tam, gdzie jest to zasadne ze względu na liczbę zatrudnionych – należy skorzystać z przepisów u.z.g. Jeżeli działania pracodawcy będą ograniczały się do prostego stosowania zawartych w ustawie wymogów, trudno będzie uznać to za coś niezwykłego, czym można by się pochwalić jako wyróżnik w stosunku do innych. Natomiast

w pewnym zakresie wyrazem realizacji tej strategii może być właściwe przeprowadzenie zwolnień monitorowanych, o którym mowa w art. 70 ustawy z 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy⁷.

Przepis ten stanowi bowiem, że niezależnie od przeprowadzenia zwolnień grupowych, o których mowa w u.z.g., pracodawca zamierzający zwolnić co najmniej 50 pracowników w okresie 3 miesięcy jest obowiązany uzgodnić z powiatowym urzędem pracy, właściwym dla siedziby tego pracodawcy lub właściwym ze względu na miejsce wykonywania pracy, zakres i formy pomocy dla zwalnianych pracowników, w tym pracowników niepełnosprawnych, dotyczące w szczególności:

1. pośrednictwa pracy;
2. poradnictwa zawodowego;
3. szkoleń.

Przy czym program ten ma być skierowany nie tylko do pracowników przewidzianych do zwolnienia lub będących w trakcie wypowiedzenia, ale także do byłych pracowników w okresie 6 miesięcy po rozwiązaniu stosunku pracy lub stosunku służbowego. Program może być realizowany przez powiatowy urząd pracy, agencję zatrudnienia lub instytucję szkoleniową. A ponieważ może on być finansowany również przez pracodawcę, zatem jego zaangażowanie lub brak będzie stanowił o realizacji lub braku CSR.

8. Podsumowanie

Niezależnie od realizacji wskazanych wyżej przepisów, aby pokazać się jako dobry pracodawca, który w przyszłości będzie miał atuty przyciągające najlep-

6 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1145 i 1495.

7 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1482 ze zm.

szych kandydatów do pracy, należy jednak zrobić coś więcej. Sposobów takiego działania jest wiele i można wśród nich wymienić takie, jak chociażby Programy Dobrowolnych Odejść (zwane

potocznie PDO) czy Programy Uutplacemementowe. Wprowadzenie każdego z nich wymaga jednak odpowiedniego przygotowania i przeanalizowania ich plusów i minusów, bowiem do różnych

organizacji należy stosować różne scenariusze związane ze specyfiką ich działalności, a także osób zatrudnianych. Programy te przedstawimy szerzej w kolejnych wydaniach Biuletynu.

Summary

Dr hab. Krzysztof Walczak

CSR and employment cost optimization

Optimizing employment costs does not always require firing employees. It is true that this is often the fastest way to reduce costs. However, after a crisis period, the employer will have to find new employees and then it may turn out that he will not have people willing to work. That is why it is so important to apply CSR principles even during a period of crisis and keep jobs as long as possible



Iwona Czauderna

Doradca podatkowy, prawniczka. Absolwentka Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego w Lublinie. Prowadzi kancelarię doradztwa podatkowego. Zdołała doświadczenie zawodowe podczas współpracy z podmiotami świadczącymi doradztwo podatkowe, a także jako pracownica organów podatkowych. Autorka licznych publikacji o tematyce podatkowej. Specjalizuje się w opodatkowaniu podmiotów gospodarczych.

Słowa kluczowe: podatki, VAT, podatek od towarów i usług, ulga na złe długi, podatek naliczony, VAT należny, faktura, wierzytelność, ściąganie wierzytelności, dłużnik, wierzyciel, korekta, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ULGA NA ZŁE DŁUGI W VAT

Przepisy ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej u.p.t.u.) pod określonymi warunkami pozwalają podatnikowi wystawiającemu fakturę na skorygowanie należnego VAT dotyczącego wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Potocznie ta korekta jest nazywana „ulgą na złe długi”. Dzięki zastosowaniu tej procedury podatnik może otrzymać od fiskusa zwrot zapłaconego wcześniej VAT od wystawionych faktur VAT, których kontrahenci (dłużnicy) nie zapłacili. Ulga na złe długi z jednej strony polega na uzyskaniu przez wierzyciela prawa do „odzyskania” części należności w wysokości odprowadzonego należnego VAT, natomiast z drugiej skutkuje zobowiązaniem dłużnika do skorygowania podatku zawartego w fakturze dokumentującej nieopłaconą transakcję, który został przez niego wcześniej odliczony.

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z obowiązującymi przepisami u.p.t.u., do końca 2018 r. dłużnik musiał skorygować podatek naliczony, jeśli nie zapłacił kwot wynikających z faktur w ciągu 150 dni od terminu zapłaty – bez względu na to, czy wierzyciel skorzystał z ulgi na złe długi, czy nie. Nieściągalność wierzytelności uważano za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności, określonego w umowie lub na fakturze. W ramach uproszczeń dla przedsiębiorców, obowiązujących od 1 stycznia 2019 r., wprowadzono również zmiany w zakre-

sie ulgi na złe długi w VAT. Najistotniejsza zmiana w tym zakresie dotyczy skrócenia terminu do uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności ze 150 dni do 90 dni.

2. Skrócenie terminu do skorzystania przez wierzycieli z ulgi na złe długi

Przepis art. 89a ust. 1a u.p.t.u. od 1 stycznia 2019 r. brzmi następująco: „Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności, określonego w umowie lub na fakturze”. Zatem zmiana pozwala na zmniejszenie pod-

¹ T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

stawy opodatkowania oraz związanego z nią podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku niezapłaconych wierzytelności (które nie zostały także zbyte), od których terminu płatności upłynęło już 90 dni (wcześniej było to 150 dni). Jak zaznaczył ustawodawca w uzasadnieniu tej zmiany, celem jej wprowadzenia było upowszechnienie możliwości skorzystania z niej przez wierzyciela, który nie otrzymał swojej należności z tzw. ulgi na złe długi, przez skrócenie terminu dającego możliwość dokonania korekty przez wierzyciela.

Analogicznej zmiany dokonano również po stronie dłużnika (art. 89b ust. 1-2 u.p.t.u.). Polega ona na skróceniu terminu ze 150 do 90 dni na dokonanie przez niego obowiązkowej korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z faktury w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z tej faktury. Zmiany w art. 89b ust. 1-2 u.p.t.u. nakładają na dłużnika obowiązek dokonania takiej korekty, pozostawiając możliwość uniknięcia tego obowiązku w przypadku uregulowania należności odpowiednio w całości lub w części, bądź gdy dłużnik jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji.

W ocenie ustawodawcy wprowadzone zmiany w zakresie skrócenia terminu do skorzystania z ulgi na złe długi po stronie wierzyciela niewątpliwie pozytywnie wpłyną na jego kondycję finansową, uwalniając (wcześniej) dodatkowe środki finansowe. W przypadku dłużnika skrócenie terminu spowoduje natomiast dodatkową mobilizację w spłacie wierzytelności, co w ostatecznym rozrachunku przełoży się na zmniejszenie zatorów płatniczych w obrocie gospodarczym. Krótszy termin dotyczący uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności odnosi się przede wszystkim do wierzytelności

powstałych od 1 stycznia 2019 r. Z przepisów przejściowych, zawartych w ustawie z 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym² odnoszących się do zmian w u.p.t.u. w zakresie ulgi na złe długi wynika, że ten nowy termin (90 dni) ma być stosowany również do wierzytelności powstałych przed 1 stycznia 2019 r., których nieściągalność została uprawdopodobniona po 31 grudnia 2018 r.

Przykład

Spółka wystawiła fakturę z terminem płatności na 10 stycznia 2019 r. Do kwietnia 2019 r. kontrahent nie zapłacił za wykonane usługi. Przedsiębiorca zamierza skorzystać z ulgi na złe długi. Od terminu płatności faktury minęło 90 dni (10 kwietnia 2019 r.). Spółka może więc skorzystać z nowego brzmienia art. 89a ust. 1a u.p.t.u. i dokonać korekty podstawy opodatkowania w deklaracji składanej za kwiecień 2019 r.

3. Pojęcie ulgi na złe długi

Zgodnie z ogólnymi zasadami rozliczania należnego zobowiązania z tytułu VAT, sprzedawca jest zobowiązany do natychmiastowego ujęcia w prowadzonej dokumentacji (ewidencji, rejestrach) wystawionej faktury VAT, potwierdzającej fakt dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu, i rozliczenia VAT wynikającego z tego tytułu w rozliczeniu co do zasady za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Zatem niezależnie od tego, czy należność wynikająca z wystawionej faktury zostanie przez jej odbiorcę (nabywcę towaru lub usługi) zapłacona czy też nie, podatnik jest zobowiązany do rozliczenia i uregulowania wynikającego z niej zobowiązania wobec budżetu państwa (podatku należnego VAT).

W przypadku gdy należności wynikające z wystawionych przez sprzedawcę faktur VAT są regulowane przez ich odbiorcę (nabywcę towarów i usług) terminowo, to rozliczenie i uiszczenie należnego zobowiązania podatkowego przez sprzedawcę oraz zapłata należności przez nabywcę mają często miejsce w tym samym okresie rozliczeniowym, a więc należny VAT jest regulowany przez dostawcę ze środków otrzymanych od nabywcy.

Problem pojawia się wówczas, gdy dostawca nie otrzymuje zapłaty. W takiej sytuacji nie dość, że ponosi on konkretne koszty, które nie przynoszą przychodu, to ponadto po jego stronie powstaje jeszcze obowiązek uiszczenia z własnych środków należnego VAT.

4. Korzyści dla wierzyciela, wynikające z ulgi na złe długi

Zastosowanie procedury ulgi na złe długi pozwala, po spełnieniu określonych warunków, na skorygowanie VAT należnego wynikającego z faktur nieopłaconych przez odbiorców. Stosownie do treści obecnie obowiązującego przepisu art. 89a ust. 1 u.p.t.u., podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona.

Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta podatku należnego może dotyczyć także kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności odpisanej jako nieściągalna lub której nieściągalność została uprawdopodobniona.

² Dz.U. 2018 poz. 2244.

5. Zasady korzystania z ulgi na złe długi przez wierzyciela

Dokonanie korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego (czyli skorzystanie z ulgi na złe długi) jest możliwe po spełnieniu warunków przedstawionych w art. 89a ust. 2 u.p.t.u. Na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, muszą być spełnione następujące warunki:

- 1) dostawa towaru (lub świadczenie usług) jest dokonana na rzecz podatnika VAT czynnego, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne³, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 2) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:
 - a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
 - b) dłużnik nie jest w trakcie wyżej wymienionego postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
- 3) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły dwa lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Główną przeszkodą skorzystania z ulgi na złe długi przez wierzyciela jest to, że dłużnik często na dzień korekty może już być w upadłości lub w trakcie likwidacji. Dlatego przed skorzystaniem z ulgi warto się upewnić, czy nie wystąpiły powyższe przesłanki. Warunek skorzystania z ulgi na złe długi, który wymaga, aby na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się

korekty, dłużnik nie był w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji, jest przyczyną licznych sporów pomiędzy podatnikami a organami, i na jego tle pojawiły się wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W konsekwencji NSA postanowieniem z 6 grudnia 2018 r.⁴ skierował do TSUE następujące pytania prejudycjalne:

- 1) czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE⁵ – w szczególności art. 90 ust. 2 tej dyrektywy – przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, zezwalają na wprowadzenie w prawie krajowym ograniczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony status podatkowy dłużnika i wierzyciela?
- 2) w szczególności czy prawo unijne nie stoi na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorzystania z „ulgi na złe długi” pod warunkiem, że w dacie wykonania usługi/dostawy towarów oraz w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej w celu skorzystania z tej ulgi: – dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego albo w likwidacji? – wierzyciel i dłużnik są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni?

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez NSA (Polska) 24 kwietnia 2019 r. – w sprawie E. Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów⁶ czeka na rozstrzygnięcie przez TSUE. Ponadto obecnie nie ma wymogu powiadamiania przez wierzyciela dłużnika o zamiarze skorygowania podatku należnego od wierzytelności, których nie-

ściągalność została uprawdopodobniona. W konsekwencji wierzyciel nie musi czekać na otrzymanie zawiadomienia od dłużnika. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na wyrok WSA w Białymstoku z 22 kwietnia 2015 r.

Orzeczenie

Przepis art. 89a ust. 1 u.p.t.u. nie uzależnia możliwości dokonania odliczenia od wiedzy podatnika, tylko od stanu faktycznego zaszłego na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji. To oznacza, że jeżeli skarżąca nie wiedziała o ogłoszeniu upadłości dłużnika w dniu składania deklaracji, powinna dokonać korekty w miesiącu, w którym się o tym dowiedziała⁷.

6. Korekta VAT należnego

Korekta może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem, że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie. W przypadku gdy po złożeniu deklaracji, w której dokonano korekty, należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel jest zobowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części. Wraz z deklaracją podatkową, w której podatnik (wierzyciel) dokonuje korekty, powinien on złożyć zawiadomienie o tej korekcie właściwemu dla niego naczelnikowi US, wraz z podaniem kwoty korekty oraz da-

3 T.j. Dz.U. 2020 poz. 814.

4 Sygn. akt I FSK 2261/15, Legalis.

5 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347/1.

6 C-335/19, Legalis.

7 Sygn. akt I SA/Bk 214/15, Legalis.

nych dłużnika. Podatnik powinien złożyć zawiadomienie na formularzu VAT-ZD „Zawiadomienie o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego”.

Należy zauważyć, że postanowienia art. 89a ust. 3 u.p.t.u. precyzują wyłącznie najwcześniejszy okres rozliczeniowy, w jakim może zostać rozliczona ulga na złe długi. Nie wyznacza natomiast końcowych ram czasowych dla skorzystania z tego prawa, co oznacza, że nawet jeżeli wierzyciel z różnych względów nie ujął ulgi w rozliczeniu za najwcześniejszy okres, może to uczynić w rozliczeniu za kolejny okres rozliczeniowy. Jedynym ograniczeniem czasowym dla skorzystania z ulgi na złe długi jest ograniczenie określone w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., zgodnie z którym z ulgi na złe długi można skorzystać, jeżeli od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły dwa lata, licząc od końca roku, w którym ta faktura została wystawiona.

Przykład

Firma wystawiła fakturę za wykonane usługi z terminem płatności do 31 października 2018 r. Jednak kontrahent nie zapłacił wynikającej z niej należności. Mając na uwadze, że od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona, firma do końca 2020 r. ma czas na korektę podstawy opodatkowania i podatku należnego.

W przypadku gdy po dokonaniu stosownej korekty podatku należnego należność uznana za nieściągalną zostanie przez dłużnika uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel jest zobowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania

należności podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

7. Skutki dla dłużnika niezapłacenia należności w terminie 90 dni od daty płatności

Niezapłacenie przez kontrahenta (dłużnika) podatku wynikającego z faktury wywołuje skutki podatkowe również u tego dłużnika. W przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług w Polsce w terminie 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności, określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest zobowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury – w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 90. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze (art. 89b ust. 1 u.p.t.u.). Korekty należy dokonać w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 90. dzień od dnia upływu terminu płatności. Dłużnik musi skorygować podatek naliczony, jeśli nie zapłaci kwot wynikających z faktur – bez względu na to, czy wierzyciel skorzysta z ulgi na złe długi, czy też nie.

Przykład

Kontrahent otrzymał fakturę na kwotę 6 150 zł (w tym 1 150 zł VAT) z terminem płatności do 31 stycznia 2020 r. Jednak kontrahent nie zapłacił tej faktury przed upływem 90 dni, tj. do 1 maja 2020 r. A zatem odliczony podatek naliczony w kwocie 1 150 zł powinien wykazać jako należny w deklaracji za maj 2020 r.

Jeśli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 90. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności, to nie ma obowiązku korygowania podatku naliczonego. W przypadku częściowego uregulowania należności w terminie 90 dni od dnia upływu terminu

jej płatności, określonego w umowie lub na fakturze, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

Przykład

Dłużnik nie zapłacił za fakturę wystawioną na kwotę 12 300 zł (w tym 2 300 zł VAT) z terminem płatności do 31 stycznia 2020 r. w ciągu 90 dni po tym terminie płatności (tj. do 1 maja 2020 r.). Jednak do końca maja 2020 r. zapłacił połowę należności – 6 150 zł (w tym 1 150 zł VAT). A zatem w rozliczeniu za maj 2020 r. dłużnik powinien dokonać korekty podatku naliczonego odliczonego z niezapłaconej faktury, jednak dokona korekty w kwocie 1 150 zł, ponieważ przed upływem okresu rozliczeniowego, w którym upłynęło 90 dni, licząc od terminu płatności faktury, zapłacił połowę kwoty wynikającej z faktury.

Ponadto dłużnik nie musi korygować naliczonego VAT, gdy w ostatnim dniu miesiąca, w którym upływa 90. dzień od dnia upływu terminu płatności, jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji (art. 89b ust. 1b u.p.t.u.). Przepis art. 89b ust. 1b u.p.t.u. obowiązujący od 1 lipca 2015 r. wyjaśnił sporną kwestię dotyczącą tego, czy syndyk masy upadłościowej jest zobowiązany dokonywać korekty deklaracji w zakresie odliczenia podatku naliczonego powstałego przed ogłoszeniem upadłości.

Orzeczenie

Zarówno wykładnia systemowa, jak i celowościowa sprzeciwia się nałożeniu na dłużnika pozostającego w stanie upadłości obowiązku dokonania korekty, o której mowa w art. 89b u.p.t.u., jeżeli w dniu dokonania korekty postępowanie upadłościowe już się toczyło. Podatnik (dłużnik) pozostający w upadłości w ogóle nie jest zobowiązany do odpowiednie-

8 Wyrok NSA z 26 lipca 2015 r., sygn. akt I FSK 1494/13, Legalis.

go pomniejszenia podatku naliczonego zgodnie z art. 89b ust. 1 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r.) w związku z tym, że pozostawał w stanie upadłości⁹.

8. Sankcja w uldze na złe długi a dodatkowe zobowiązanie

Do 31 grudnia 2016 r. obowiązywał przepis art. 89b ust. 6 u.p.t.u., zgodnie z którym organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej miał możliwość nakładania na dłużnika sankcji (dodatkowego zobowiązania podatkowego) w sytuacji naruszenia przez niego obowiązku dokonania korekty podatku naliczonego. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe za niedokonywanie korekty podatku naliczonego było ustalane w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur, który nie został skorygowany. Warto zaznaczyć, że w stosunku do osób fizycznych, które za ten czyn (tzn. nieskorygowania podatku naliczonego) ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe, nie ustalało się dodatkowego zobowiązania.

Przykład

Kontrahent otrzymał fakturę na kwotę 6 150 zł (w tym 1 150 zł VAT) z terminem płatności do 30 września 2016 r. Kontrahent nie zapłacił tej faktury przed upływem 150 dni, tj. do 27 lutego 2017 r. Zatem odliczony podatek naliczony w kwocie 1 150 zł powinien wykazać jako należny w deklaracji za luty 2017 r. Jednak podatnik nie dokonał korekty podatku naliczonego za luty 2017 r. Zatem w przypadku kontroli organ podatkowy nałoży na dłużnika sankcję w wysokości 30% odliczonego podatku – ta sankcja wyniesie: $1\,150\text{ zł} \times 30\% = 345\text{ zł}$.

Od 1 stycznia 2017 r. obowiązują zmiany w VAT wprowadzone ustawą z 7 lipca

2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁹. W wyniku tej nowelizacji usunięto ust. 6 w art. 89b u.p.t.u., który dotyczył sankcji za naruszenie obowiązków związanych z ulgą na złe długi. Powyższe wiąże się z wprowadzeniem od 1 stycznia 2017 r. sankcji podatkowych za nierzetelne rozliczanie podatku, skutkujące zaniżeniem zobowiązania podatkowego lub zawyżeniem podatku naliczonego nad należnym, przewidzianym do zwrotu lub do rozliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 112b i art. 112c u.p.t.u.). Nie jest bowiem zasadne obciążanie podatnika obiema sankcjami. Sankcje określone w art. 112b i art. 112c u.p.t.u. stosuje się począwszy od okresu rozliczeniowego od 1 stycznia 2017 r.

Wynikające z przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2016 r. sankcje za naruszenie obowiązków wynikających z art. 89b ust. 1 u.p.t.u. (związane z koniecznością skorygowania w określonych w tym przepisie okolicznościach odliczonej kwoty podatku wynikającej z faktury, z której należność nie została uregulowana) są nadal stosowane w odniesieniu do okresów rozliczeniowych przypadających przed 1 stycznia 2017 r. Zatem do okresów rozliczeniowych przypadających przed 1 stycznia 2017 r. przepis art. 89b ust. 6 u.p.t.u. stosuje się w brzmieniu sprzed nowelizacji.

9. Instrukcja skorzystania z ulgi na złe długi

W celu skorzystania z ulgi na złe długi należy wykonać następujące czynności:

1) krok 1 – przejrzeć wszystkie stare, niezapłacone faktury (wierzytelności), od których upłynęło już 150 dni (po zmianach – 90 dni) od terminu ich płatności, i sprawdzić czy od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie

upłynęły dwa lata, począwszy od końca roku, w którym zostały wystawione;

2) krok 2 – sprawdzić czy w dniu dokonania dostawy towaru lub świadczenia usługi dłużnik był podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny i nie był w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub likwidacji;

3) krok 3 – sprawdzić czy na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty podatku należnego, dłużnik nadal jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

4) krok 4 – dokonać korekty należnego zobowiązania podatkowego (tzn. skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny);

5) krok 5 – wraz z deklaracją podatkową, w której dokonano korekty, zawiadomić o tej korekcie właściwego miejscowo dla wierzyciela naczelnika US na formularzu VAT-ZD wraz z podaniem kwoty korekty oraz danych dłużnika;

6) krok 6 – jeśli po dokonaniu korekty należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel powinien zwiększyć podstawę opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta.

10. Wyjaśnienia do wzoru VAT-ZD – zawiadomienie o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego

10.1. Wzór VAT-ZD (1)

Wzór zawiadomienia VAT-ZD został zamieszczony w rozporządzeniu ministra finansów z 14 grudnia 2012 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego¹⁰ i ma być stosowany do

9 Dz.U. 2016 poz. 1052.

czasu wejścia w życie nowelizacji u.p.t.u. dokonanej ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹¹ (dalej z.u.p.t.u.19). Termin ten przewidziano na 1 lipca 2020 r.

10.2. Podmiot składający VAT-ZD

Formularz VAT-ZD stanowi załącznik do deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D i jest składany przez wierzyciela, który w wyżej wymienionej deklaracji pomniejszył podstawę opodatkowania oraz należny VAT na podstawie art. 89a u.p.t.u., a zatem skorzystał z ulgi na złe długi.

10.3. Termin złożenia VAT-ZD

Formularz VAT-ZD składa się w terminie składania deklaracji VAT, w której podatnik dokonuje korekty podatku należnego na podstawie art. 89a u.p.t.u.

10.4. Miejsce składania VAT-ZD

Miejszem składania VAT-ZD jest US właściwy dla podatnika (wierzyciela), w którym składa on deklarację VAT.

10.5. Dane zawarte w zawiadomieniu

W części A zawiadomienia VAT-ZD podatnik (wierzyciel) zamieszcza dane identyfikacyjne dotyczące jego samego. Natomiast w części B zawiadomienia podatnik zamieszcza dane identyfikacyjne dotyczące dłużnika oraz informacje dotyczące kwoty korekt podstawy opodatkowania i podatku należnego (numer faktury i datę jej wystawienia, datę upływu terminu płatności, kwotę korekty podstawy opodatkowania oraz kwotę korekty podatku należnego).

11. Planowane zmiany dotyczące ulgi na złe długi

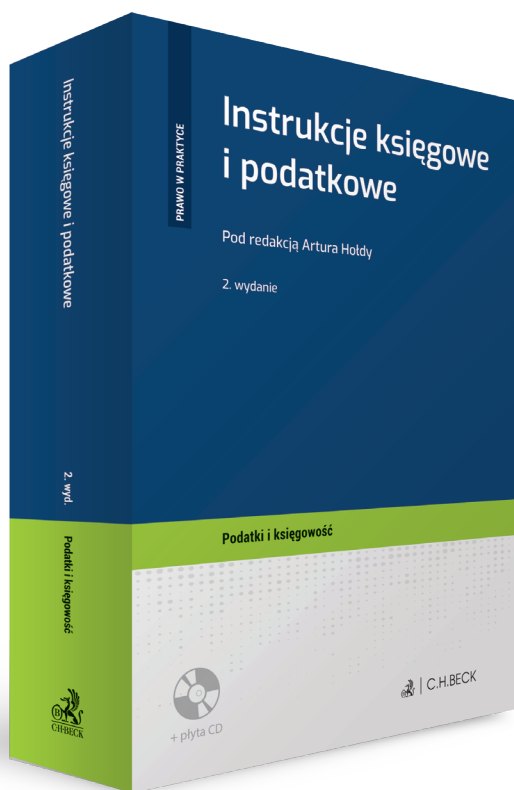
W art. 1 pkt 13 z.u.p.t.u.19 wprowadzono zmiany w zakresie ulgi na złe długi. Wprowadzono nowe brzmienie art. 89a ust. 5 i wykreślono ust. 8 u.p.t.u. Po zmianie art. 89a ust. 5 u.p.t.u. brzmi następująco: „Wierzyciel informuje o korekcie, o której mowa w ust. 1, właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego w deklaracji podatkowej, w której dokonuje tej korekty”. Zmiana ta zacznie obowiązywać od 1 lipca 2020 r.

Zgodnie z dotychczasowym brzmieniem art. 89a ust. 5 u.p.t.u. wierzyciel jest obowiązany wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty, zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty i danych dłużnika (zawiadomienie VAT-ZD). Po wejściu w życie ww. zmian nie będzie już wymogu dołączania zawiadomienia. W wyniku zmiany informacja na temat korzystania przez wierzyciela z ulgi na złe długi wobec konkretnych faktur będzie wynikała już z samej struktury nowego pliku JPK_VAT, stąd zrezygnowano z konieczności dołączania dodatkowych załączników do deklaracji. Stanowi to uproszczenie dla podatników w sposobie rozliczania VAT. Zmiana miała wejść w życie od 1 kwietnia 2020 r., jednak w związku z trwającą epidemią, na podstawie art. 58 ustawy z 31 marca 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie systemu ochrony zdrowia związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, termin wejścia nowelizacji przesunięto na 1 lipca 2020 r.

10 Dz.U. 2012 poz. 1451.
11 Dz.U. 2019 poz. 1520.



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



Instrukcje księgowe i podatkowe

2020 r. | 1600 str. | 199 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

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

Publikacja zawiera:

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

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

www.ksiegarnia.beck.pl

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



PODWYŻSZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO W SPÓŁCE AKCYJNEJ METODĄ KAPITALIZACJI REZERW

Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków własnych spółki (tzw. podwyższenie kapitału metodą kapitalizacji rezerw, „papierowe” podwyższenie¹) polega na przeksięgowaniu środków finansowych wykazanych w bilansie spółki pod pozycją kapitałów rezerwowych i z kapitału zapasowego na kapitał podstawowy. Jednocześnie kwota środków zgromadzonych w kapitałach rezerwowych, które mogą być przeznaczone przez spółkę na podwyższenie kapitału zakładowego, jest ograniczona. W myśl art. 442 § 1 zd. 2 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych² (dalej: k.s.h.) spółka nie może bowiem wykorzystać w tym celu takiej części kapitałów, która odpowiada niepokrytym stratom oraz akcjom własnym. Chodzi przy tym o te kapitały, które mogą być przeznaczone do podziału³. W odniesieniu do spółki akcyjnej regulację dotyczącą podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki zawiera art. 442 k.s.h. Choć regulacja ta *prima facie* zdaje się być wyczerpująca, to w doktrynie można dostrzec rozbieżności co do praktycznych aspektów stosowania tejże instytucji. Stanowisko doktryny jest prezentowane w niniejszym opracowaniu, którego celem jest także wskazanie wątpliwości interpretacyjnych związanych z omawianym przepisem.

1. Źródła sfinansowania podwyższenia kapitału zakładowego

Mając na uwadze to, jak dotkliwe są konsekwencje prawne w przypadku niezastosowania lub błędnego zastosowania przepisów o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki, warto przyrzeć się bliżej tej

instytucji. Uchwała walnego zgromadzenia o podwyższeniu kapitału zakładowego, w której na to podwyższenie przeznaczono środki, jakie według art. 442 § 1 k.s.h. nie mogą być przeznaczone na ten cel, jest sprzeczna z ustawą i podlega zaskarżeniu na podstawie art. 425 k.s.h. Sąd rejestrowy może i powinien odmówić wpisania do rejestru podwyższenia

Justyna Kyć

Menedżer, radca prawny w Departamencie Prawnym. Od 2017 r. związana z Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w obsłudze klientów korporacyjnych, w szczególności w zakresie sporządzania i negocjacji umów handlowych oraz świadczenia bieżącego doradztwa prawnego. Jej doświadczenie obejmuje obsługę klientów z wielu branż, w tym również podmiotów z sektora publicznego. Posiada też bogate doświadczenie w prowadzeniu sporów i reprezentacji klientów przed sądami powszechnymi oraz administracyjnymi. W Kancelarii Russell Bedford zajmuje się przede wszystkim sprawami z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego oraz kompleksową obsługą transakcji M&A. Jest absolwentką Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach oraz Międzywydziałowych Studiów Europejskich w College of Europe/Collège d'Europe w Brugii (Natolin Campus). Ukończyła także studia podyplomowe z zakresu mówień publicznych, prowadzone przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie. Od 2018 r. słuchaczka Centrum Prawa Francuskiego i Europejskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego we współpracy z Université de Poitiers. Od 2015 r. członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Katowicach.

Słowa kluczowe: prawo, spółka akcyjna, kapitał zakładowy, kapitały własne, kapitał rezerwowy, kapitał zapasowy, podwyższenie kapitału, kapitalizacja rezerw, środki spółki, Kodeks spółek handlowych, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 301-633 Kodeksu spółek handlowych*, Lex/el. 2020.

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

3 I.B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 3, Warszawa 2020.

kapitału zakładowego, którego podstawą miałyby być taka uchwała⁴. Art. 442 § 1 k.s.h. w brzmieniu obowiązującym od 15 stycznia 2004 r. znacząco rozszerzył rodzaje kapitałów (funduszy), które mogą zostać wykorzystane na podwyższenie tego kapitału. Przed nowelizacją z 2003 r. na ten cel mogły zostać użyte jedynie kapitały utworzone z zysku. Aktualnie art. 442 k.s.h. stanowi, że „Walne zgromadzenie może podwyższyć kapitał zakładowy, przeznaczając na to środki z kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku, jeżeli mogą być one użyte na ten cel (podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki), w tym także z kapitałów rezerwowych utworzonych w przypadku określonym w art. 457 § 2, kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku, które zgodnie ze statutem nie mogą być przeznaczone do podziału między akcjonariuszy oraz z kapitału zapasowego. Należy jednakże pozostawić taką część kapitałów, które mogą być przeznaczone do podziału, jaka odpowiada niepokrytym stratom oraz akcjom własnym”.

W praktyce, z uwagi na redakcję art. 442 § 1 k.s.h., ustalenie konkretnej kwoty kapitałów własnych, która może być przeznaczona na podwyższenie kapitału zakładowego, może budzić wątpliwości. Mogłoby się wydawać, że określenie „w tym także”, jakie występuje po „środkach z kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku, jeżeli mogą być one użyte na ten cel”, prowadzi do wniosku, że wszystkie pozostałe środki, o jakich mowa w art. 442 § 1 k.s.h., stanowią jedynie przykłady ogólnej kategorii środków z kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku, które mogą być użyte na cel omawianego podwyższenia, a w ślad za tym, że muszą się w tej kategorii mieścić.

Nie jest to jednak wniosek uprawniony. Po sformułowaniu „w tym” w art. 442 § 1 zdanie pierwsze k.s.h. wymienione zostały bowiem nie tylko środki z kapitałów rezerwowych (wskazano bowiem również środki z kapitału zapasowego) i nie tylko z tych kapitałów rezerwowych, które utworzone zostały z zysku (wymienione są także środki z kapitału rezerwowego, o którym mowa w art. 457 § 2 k.s.h., a więc pochodzące z obniżenia kapitału zakładowego). Językowa wykładnia omawianego przepisu nie prowadzi zatem do jednoznacznych rezultatów⁵. Wobec wątpliwości, jakie powstają na gruncie wykładni logiczno-językowej art. 442 § 1, przy rozstrzyganiu zasygnalizowanej kwestii trzeba posiłkować się wykładnią funkcjonalną.

Wprowadzenie ograniczeń dotyczących przekazania środków własnych na podwyższenie kapitału zakładowego może służyć dwóm celom: po pierwsze ochronie interesów akcjonariuszy przed definitywnym wyłączeniem możliwości przeznaczenia na wypłatę dywidendy środków z określonych kapitałów, a po drugie wyłączeniu możliwości pozornej kapitalizacji, która polegałaby na przekazaniu na podwyższenie kapitału zakładowego środków z kapitałów własnych, jakie nie mają pokrycia w wartości aktywów netto spółki. Żaden z powyższych względów nie uzasadnia przyjęcia interpretacji, że na podwyższenie kapitału zakładowego mogą zostać użyte wyłącznie środki z kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku⁶.

W konsekwencji, w doktrynie przyjmuje się, że kapitały wyliczone w art. 442 § 1 zdanie pierwsze k.s.h. po zwrocie „w tym także” stanowią

dodatkowe źródła sfinansowania podwyższenia kapitału zakładowego, niezależnie od tego, czy zostały utworzone z zysku oraz czy regulacje dotyczące tych kapitałów (inne niż art. 442 § 1 k.s.h.) dopuszczają taką możliwość; wynika ona bowiem wprost z art. 442 § 1 k.s.h.⁷.

2. Pozostałe warunki dokonania podwyższenia kapitału zakładowego

Ponadto podstawowym warunkiem dokonania podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki jest posiadanie odpowiednich kwot na wskazanych w art. 442 § 1 k.s.h. kapitałach rezerwowych lub na kapitale zapasowym. Jest to warunek konieczny, ale nie jedyny, determinujący dopuszczalność podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki. Należy również pamiętać o tym, że uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki może być podjęta wyłącznie wówczas, kiedy sprawozdanie finansowe spółki za poprzedni rok obrotowy wykazuje zysk, a sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego nie zawiera istotnych zastrzeżeń dotyczących sytuacji finansowej spółki (art. 442 § 2 k.s.h.)⁸. Wskazywane przepisy nie uzależniają podjęcia takiej uchwały od wykazania realiów rynkowych czy koniunktury⁹.

Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki jest jednym z trybów zwykłego podwyższenia kapitału zakładowego i jako takie dokonywane jest w trybie zmiany statutu. Z tego też względu, oprócz regulacji zawartych w art. 442-443 k.s.h., stosuje się do niego przepisy ogólne, dotyczące zmiany statutu i zwykłego podwyższenia kapitału zakładowego, z wyjątkiem tych, których zastosowanie byłoby nie do pogodze-

4 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych. Tom III B. Spółka akcyjna. Komentarz*. Art. 393-490, Warszawa 2016.

5 M. Dumkiewicz, *Kodeks spółek handlowych, Komentarz*, 2020.

6 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

7 M. Dumkiewicz, *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

8 Wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie - XX Wydział Gospodarczy z 15 marca 2018 r., sygn. akt XX GC 879/16, Legalis nr 2127398.

9 *Ibidem*.

nia ze specyfiką tej instytucji (tj. art. 431 § 2, 3a, 5 i 6, art. 432 § 1 pkt 6 i 7, § 2, 3 i 4, art. 433 k.s.h., przepisów o subskrypcji akcji). Wyłączenie zastosowania tych przepisów wynika z regulacji zawartych w art. 442-443 k.s.h., które stanowią *legis specialis*. Stosowane są także przepisy ustanawiające wymogi dla podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego (art. 402, 415, 419 § 2 k.s.h.)¹⁰.

Środki przeniesione przez spółkę na pokrycie podwyższonego kapitału zakładowego nie są ani wkładami pieniężnymi, ani niepieniężnymi¹¹. Kapitalizacja sprowadza się do przeksięgowania po stronie pasywów pozycji, które wcześniej występowały jako kapitał zapasowy lub kapitały rezerwowe na pozycję kapitału zakładowego, bez przyrostu aktywów (bo podwyższeniu kapitału nie towarzyszy zarazem pokrycie przez akcjonariuszy nowo wyemitowanych akcji). Uczestnikami podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki mogą być wyłącznie jej dotychczasowi akcjonariusze¹². Przesunięcie środków z kapitału zapasowego do kapitału zakładowego jest jednym ze sposobów jego podwyższenia i nie wymaga uzasadnienia. W praktyce podwyższenie kapitału zakładowego spółki sprowadza się do przeksięgowania po stronie pasywów pozycji, które wcześniej znajdowały się w kapitale zapasowym na pozycję kapitału zakładowego, ale bez przyrostu aktywów. Jest to czynność faktyczna, skutkująca przysporzeniem po stronie akcjonariuszy, bowiem po stronie akcio-

nariuszy (...) zwiększa się nieodpłatnie nominalną wartość akcji¹³.

Z wyrażonej w art. 442 § 1 k.s.h. zasady, według której walne zgromadzenie może podwyższyć kapitał zakładowy, przeznaczając na ten cel środki z innych kapitałów własnych spółki wskazanych w tym przepisie, wynika m.in., że:

1) dokonanie podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki nie wymaga upoważnienia zawartego w statucie¹⁴;

2) statut nie może wyłączyć kompetencji walnego zgromadzenia do podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki (por. art. 304 § 3 k.s.h.); ograniczenie możliwości dokonywania takiego podwyższenia może natomiast polegać na wprowadzeniu do statutu szczególnych wymogów dotyczących kwalifikowanej większości głosów, wymaganej dla podjęcia uchwały w tej sprawie, nie ma bowiem przeszkód, by ustalono dla takiej uchwały dalej idące wymogi dotyczące większości głosów niż dla uchwały dotyczącej podwyższenia kapitału zakładowego pokrywanego wkładami (por. art. 415 § 5 k.s.h.)¹⁵;

3) statut nie może przewidywać, że omawiane podwyższenie kapitału zakładowego będzie następować „automatycznie”, tj. bez konieczności podejmowania przez walne zgromadzenie uchwały w tej sprawie (np. „automatyczne” przeniesienie części środków z kapitału zapasowego na kapitał zakładowy po uzyskaniu określonego poziomu kapitału zapasowego)¹⁶;

4) statut nie może przyznać zarządowi kompetencji do podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki (zasadę tę potwierdza dodatkowo art. 444 § 5 k.s.h.)¹⁷.

Statut nie może wyłączyć też zasady, że akcje emitowane w ramach podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki przypadają akcjonariuszom proporcjonalnie do ich udziałów w dotychczasowym kapitale zakładowym (art. 443 § 1 k.s.h.)¹⁸. Regulacja art. 442 i 443 k.s.h. ma charakter wyczerpujący i w związku z tym, zgodnie z art. 304 § 4 k.s.h., statut nie może wprowadzać dodatkowych (uzupełniających) regulacji dotyczących podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki¹⁹.

3. Cele podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki

Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki może mieć na celu silniejsze związanie środków spółki, polegające na ograniczeniu możliwości przeznaczenia środków z kapitałów własnych spółki do podziału między akcjonariuszy²⁰. Wynika to z tego, że:

1) środki przeniesione do kapitału zakładowego będą mogły być wypłacone akcjonariuszom tylko w przypadku obniżenia tego kapitału, a więc po zastosowaniu procedur wymaganych dla tego obniżenia (art. 455-458 k.s.h.) albo w przypadku rozwiązania spółki²¹;

2) środki przekazane na kapitał zakładowy nie będą mogły być przeznaczone na

10 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

11 S. Sottysiński, T. Sójka [w:] *Kodeks spółek handlowych. Tom III. Spółka akcyjna...*, op. cit.

12 W. Popiołek [w:] J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 7, Warszawa 2015.

13 Wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z 15 marca 2018 r..., op. cit.

14 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

15 *Ibidem*.

16 *Ibidem*.

17 *Ibidem*.

18 *Ibidem*.

19 W. Popiołek [w:] J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

20 S. Sottysiński, T. Sójka [w:] *Kodeks spółek handlowych. Tom III. Spółka akcyjna. Komentarz do artykułów 301-490*, 2013.

21 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

pokrycie straty, ewentualna strata będzie więc musiała być pokryta z innych kapitałów własnych, a w przypadku braku pokrycia straty zmniejszeniu ulegnie kwota, która może być przeznaczona do podziału między akcjonariuszy (art. 348 § 1 k.s.h.)²²;

3) zwiększenie kwoty kapitału zakładowego powoduje zwiększenie wymaganego poziomu kapitału zapasowego, którego osiągnięcie zwalnia z obowiązku dokonywania odpisów z zysku na kapitał zapasowy (art. 396 § 1 k.s.h.)²³.

Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki może więc być w praktyce wykorzystywane jako narzędzie faktycznie ograniczające możliwości walnego zgromadzenia do decydowania o przeznaczeniu środków spółki do podziału²⁴. Celem podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki może być także zwiększenie płynności akcji spółki. Taki efekt może być pożądanym w tych spółkach, w których z uwagi na wysoką cenę akcji obrót nimi jest utrudniony. Podwyższenie to, jeżeli dokonywane jest w drodze emisji nowych akcji, powoduje podobne skutki do podziału (tzw. splitu) akcji, prowadząc do obniżenia ceny jednostkowej akcji oraz zwiększenia płynności akcji. Zwiększenie płynności akcji może z kolei prowadzić do wzrostu ceny pakietu akcji posiadanych przez danego akcjonariusza²⁵.

Kolejnym celem podwyższenia kapitału zakładowego ze środków własnych może być wzmocnienie sytuacji akcjonariuszy, którzy dzięki temu będą po-

siadać większą liczbę lub akcje większej wartości. Tego typu transakcje mają też na celu zwiększenie wiarygodności kredytowej. „Papierowe” podwyższenie kapitału zakładowego może też prowadzić do wyrównania proporcji między wartością nominalną a rzeczywistym majątkiem spółki²⁶. Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki może nastąpić przez emisję nowych akcji, tzw. gratisowych, lub przez podwyższenie wartości nominalnej akcji dotychczasowych; uprawnionymi do objęcia są wyłącznie dotychczasowi akcjonariusze (zob. R. Czerniawski, *Kodeks spółek handlowych*, Warszawa 2004, s. 630-632; por. też M. Litwińska-Werner, *Kodeks spółek handlowych*, 2002, s. 941)²⁷.

4. Rodzaje kapitałów, które mogą zostać wykorzystane na podwyższenie kapitału zakładowego

W celu podwyższenia kapitału zakładowego mogą być użyte dwa rodzaje kapitałów rezerwowych, których środki pochodzą z zysku. Po pierwsze, o użyciu środków z zysku zgromadzonych w kapitale rezerwowym na podwyższenie kapitału zakładowego – zgodnie z art. 442 § 1 k.s.h. – decyduje możliwość ich przeznaczenia na ten właśnie cel. Po drugie, podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki może być sfinansowane także ze środków z kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku, które zgodnie ze statutem nie podlegają podziałowi między akcjonariuszy (art. 442 § 1 k.s.h.)²⁸. Nie wydaje się jednak, aby dla wyłączenia takiej możliwości konieczne było, żeby statut lub ustawa wyraźnie

stwierdzały, że kapitały te nie mogą być użyte w tym celu. Z ustawowym lub statutowym zakazem przeznaczenia tych kapitałów na podwyższenie kapitału zakładowego będziemy mieli do czynienia także wtedy, gdy według ustawy lub statutu dany kapitał rezerwowy jest przeznaczony wyłącznie na inne cele (np. na wypłatę dywidendy)²⁹. Z tego też względu, jeśli środki znajdujące się w kapitałach rezerwowych mogą być przeznaczone na wypłatę dywidendy, możliwość ich wykorzystania na podwyższenie kapitału zakładowego jest wykluczona³⁰.

Źródłem środków dla podwyższenia kapitału zakładowego mogą być ponadto kapitały rezerwowe, utworzone w przypadku określonym w art. 457 § 2 k.s.h. Są to kapitały, które powstają z kwot pochodzących z obniżenia kapitału zakładowego. Wprawdzie art. 457 § 2 k.s.h. stanowi, że kapitały te mogą być wykorzystane jedynie na pokrycie strat, to jednak art. 442 § 2 k.s.h. wyraźnie wskazuje na możliwość przeznaczenia ich na podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki³¹.

Natomiast kwestia możliwości wykorzystania całego kapitału zapasowego na podwyższenie kapitału zakładowego jest różnie rozstrzygana w piśmiennictwie. Przykładowo Adam Opalski twierdzi, że na podwyższenie kapitału zakładowego można przeznaczyć całość kapitału zapasowego, a więc także tę jego część, która zgodnie z art. 396 § 5 k.s.h. może być przeznaczona wyłącznie na pokrycie straty.

²² Ibidem.

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

²⁵ Ibidem.

²⁶ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 301-633...*, op. cit.

²⁷ M. Bieniak [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 7, Warszawa 2020.

²⁸ I. B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

²⁹ M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

³⁰ I. B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

³¹ Ibidem.

Skoro bowiem w odniesieniu do kapitału rezerwowego tworzonego zgodnie z art. 457 § 2 k.s.h. przepis art. 442 § 1 k.s.h. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 457 § 2 k.s.h. (formułującego zasadę, według której ten kapitał rezerwowy może być wykorzystany wyłącznie na pokrycie straty) to należałoby konsekwentnie przyjmować, że jest on także *lex specialis* w stosunku do art. 396 § 5 k.s.h. Za taką wykładnią przemawiają również względy natury funkcjonalnej. Ratio art. 396 § 5 k.s.h. jest wyłączenie możliwości przeznaczenia wskazanej w tym przepisie części kapitału zapasowego na wypłatę dla akcjonariuszy, a cel ten będzie zrealizowany także wtedy, gdy ta część kapitału zapasowego zostanie przeznaczona na sfinansowanie podwyższenia kapitału zakładowego³².

Z tezą tą zgadza się Radosław Potrzeszcz, który twierdzi, że kapitał zapasowy może być użyty w całości w celu podwyższenia kapitału, także w części stanowiącej minimum przewidziane w art. 396 § 1 i 5 k.s.h. Zdaniem tego komentatora kapitał zapasowy został celowo wymieniony na końcu przepisu § 1 w art. 442 k.s.h. po spójniku „oraz”, a wymóg z art. 396 § 5 k.s.h. nie ma tu zastosowania, gdyż zawsze aktualizuje się on niejako przy podwyższeniu kapitału zakładowego, a skoro minimum to służy do pokrywania strat, to nie może ulegać wątpliwości, że umieszczenie tej części w kapitale zakładowym nie stanowi (poza wymogami powzięcia uchwały) zasadniczej różnicy przy późniejszym pokrywaniu strat, gdy wziąć pod uwagę treść art. 457 § 1 pkt 2 k.s.h. Poza tym swoisty „bufor” ograniczający zapędy spółki w konwersji kapitałów stanowi zdanie drugie komentowanego paragrafu³³.

Przeciwko takiej interpretacji występuje m.in. Maciej Goszczyk, wskazując na potrzebę ochrony interesów akcjonariuszy mniejszościowych przed ograniczeniem możliwości przeznaczenia środków kapitałów własnych na wypłatę dywidendy. Wprawdzie część kapitału zapasowego, o której mowa w art. 396 § 5 k.s.h. in fine, nie może być przeznaczona na wypłatę dywidendy, jednakże przekazanie tych środków na podwyższenie kapitału zakładowego może zmniejszać zdolność spółki do wypłaty dywidendy, gdyż w wyniku tej operacji zwiększa się zakres obowiązku dokonywania odpisów z zysku na kapitał zapasowy (art. 396 § 1 k.s.h.), a ponadto ewentualne straty bilansowe, które zmniejszają kwotę podlegającą podziałowi (art. 348 § 1 k.s.h.) będą musiały być pokrywane z innych źródeł. Nie powinien to być jednak argument przesądzający, skoro negatywnie na możliwość wypłaty dywidendy wpływa także akceptowane przez ustawodawcę przeznaczenie na podwyższenie kapitału zakładowego środków z kapitału rezerwowego tworzonego zgodnie z art. 457 § 2 k.s.h. (również po dokonaniu takiej operacji ewentualne straty będą musiały być pokrywane z innych źródeł) oraz pochodzących z zysku środków z pozostałej części kapitału zapasowego. Wydaje się więc, że ochrona akcjonariuszy mniejszościowych przed definitywnym wyłączeniem określonych środków do podziału między akcjonariuszy sprowadza się, na gruncie art. 442 § 1 k.s.h., do wyłączenia możliwości przeznaczenia na podwyższenie kapitału zakładowego zysku za dany rok obrotowy oraz niepodzielonych zysków z lat ubiegłych oraz do ograniczenia możliwości użycia w tym celu środków z kapitałów rezerwowych, wymienionych w tym przepisie przed sformulowaniem

„w tym także”, a więc pochodzących z zysku kapitałów rezerwowych, które mogą być przeznaczone na wypłatę dywidendy i w tym ostatnim przypadku polega na tym, że ich przeznaczenie na inny cel, w szczególności na wypłatę dywidendy, wyłącza możliwość ich użycia na sfinansowanie podwyższenia kapitału zakładowego, chyba że regulacje dotyczące tych kapitałów dopuszczają możliwość ich przeznaczenia także na podwyższenie kapitału zakładowego³⁴.

Pogląd ten podziela Iwona B. Mika, która wskazuje, że część kapitału zapasowego, jaka odpowiada 1/3 kapitału zakładowego, może być użyta – jak stanowi art. 396 § 5 k.s.h. – jedynie na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Treść tego przepisu nie pozostawia wątpliwości, że swobodnie można dysponować tylko tą częścią kapitału zapasowego, która nie jest przeznaczona wyłącznie na pokrywanie strat³⁵. Również Mateusz Rodzyńkiewicz twierdzi, że część kapitału zapasowego w wysokości jednej trzeciej kapitału zakładowego może być użyta jedynie na pokrycie straty (zgodnie z art. 396 § 5 k.s.h.)³⁶.

Podsumowując ten wątek rozważań należy skłonić się ku temu, że część kapitału zakładowego w wysokości równej 1/3 kapitału zakładowego nie może zostać użyta na podwyższenie kapitału zakładowego, a wniosek ten należy wysnuć z art. 396 § 5 k.s.h., który stanowi, że środki te mogą zostać użyte jedynie na pokrycie straty.

Oprócz tego, że zgodnie z art. 442 § 1 k.s.h. muszą istnieć środki w kapitałach rezerwowych lub kapitale zapasowym, które mogą być wykorzystane na pod-

32 A. Opalski [w:] *SPP Tom 17b Prawo spółek kapitałowych. System Prawa Prywatnego*, 2010.

33 R. Potrzeszcz [w:] R. Potrzeszcz (red.), T. Siemiątkowski (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł III. Spółki kapitałowe. Dział II. Spółka akcyjna*, 2012.

34 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

35 I.B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

36 M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VII, 2018.

wyższenie kapitału zakładowego, § 2 tego samego przepisu wymaga dodatkowo, aby zatwierdzone sprawozdanie finansowe za miniony rok obrotowy wykazywało zysk, a sprawozdanie z badania nie zawierało istotnych zastrzeżeń co do sytuacji finansowej spółki. Nie jest zatem możliwe podjęcie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków własnych przed powzięciem uchwały zatwierdzającej sprawozdanie finansowe za ubiegły rok obrotowy³⁷.

5. Osiągnięcie zysku jako jeden z wymogów dokonania podwyższenia kapitału zakładowego i alokacja zysku z bieżącego roku finansowego

Wysokość osiągniętego zysku nie wpływa na możliwość dokonania podwyższenia kapitału zakładowego. Artykuł 442 § 2 k.s.h. wymaga jedynie wypracowania przez spółkę zysku i nie wskazuje minimalnej jego kwoty, od której miałyby zależeć ta możliwość. W sytuacji, gdy spółka posiada zysk za miniony rok obrotowy, przeszkodę w dokonaniu podwyższenia kapitału zakładowego mogą jednak stanowić zastrzeżenia w sprawozdaniu z badania wykonanego przez firmę audytorską co do stanu finansowego spółki, które muszą być istotne. Brak tych zastrzeżeń lub nieistotny ich charakter umożliwia walnemu zgromadzeniu podjęcie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki. To, czy spółka będzie mogła w tym przypadku podwyższyć kapitał zakładowy ze środków własnych, zależeć będzie od opinii biegłego przeprowadzającego badanie. Iwona B. Mika postuluje, by za istotne przyjmować tylko te zastrzeżenia, które sam biegły rewident uznał za

takie w treści sprawozdania z badania (art. 83 ustawy z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1421)³⁸. Podobnie twierdzi Andrzej Kidyba, który wskazuje, że sprawozdanie z badania sytuacji finansowej spółki sporządzone przez firmę audytorską nie może zawierać istotnych zastrzeżeń. Nie chodzi więc o jakiegokolwiek zastrzeżenia, ale takie, które w ocenie przeprowadzającego badanie mogą sygnalizować niepożądane podjęcie uchwały³⁹. Nie mają znaczenia istotne zastrzeżenia, które nie dotyczą sytuacji finansowej spółki⁴⁰.

Z powyższą tezę nie zgadza się Maciej Goszczyk, który postuluje, by za istotne zastrzeżenia przyjmować nie tylko te wyraźnie uznane przez biegłego za istotne. Zdaniem tego komentatora sam fakt, że biegły nie wskazał, iż jego zastrzeżenia są istotne, nie oznacza automatycznie, że nie mogą być one uznane za istotne w rozumieniu przepisu art. 442 k.s.h.⁴¹.

Walne zgromadzenie przed podjęciem decyzji w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego ze środków własnych powinno posiadać aktualne informacje na temat sytuacji finansowej spółki. Dlatego też, jeżeli ostatnie sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na dzień bilansowy przypadający co najmniej na 6 miesięcy od dnia walnego zgromadzenia, w trakcie którego ma być powzięta uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki, to musi być sporządzony nowy bilans, rachunek zysków i strat wraz z informacją dodatkową, a następnie dokumenty te powinny być zbadane przez firmę audytorską wybraną do badania sprawozdania finansowego spół-

ki albo firmę audytorską wybraną przez radę nadzorczą (art. 442 § 2 k.s.h.)⁴².

W przypadku jednak, gdy ostatnie sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na dzień bilansowy przypadający co najmniej na sześć miesięcy od dnia walnego zgromadzenia, na którym przewiduje się powzięcie takiej uchwały (a zatem jeśli okres pomiędzy dniem bilansowym, na jaki sporządzone zostało ostatnie sprawozdanie finansowe spółki, a dniem, na który zwołane zostało walne zgromadzenie, na jakim ma zostać podjęta uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki, jest równy lub dłuższy niż sześć miesięcy), konieczne jest sporządzenie i zbadanie przez firmę audytorską (wybraną do badania sprawozdania finansowego spółki albo inną wybraną przez radę nadzorczą) nowego bilansu oraz rachunku zysków i strat wraz z informacją dodatkową. Nie jest to więc pełne sprawozdanie, jako że nie obejmuje ono zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych. Okres, za który sporządzane jest nowe, „ograniczone”, sprawozdanie, rozpoczyna się w pierwszym dniu roku obrotowego, w którym ma zostać podjęta uchwała o podwyższeniu kapitału za środków spółki. Z art. 442 § 2 k.s.h. nie wynika natomiast, na jaki dzień ma być sporządzone to dodatkowe sprawozdanie. W doktrynie przyjmuje się, że data ta powinna być możliwie bliska tej, w której ma być podjęta uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki (zob. m.in. Andrzej Kidyba, *Kodeks...*, t. II, 2019, s. 909, który podkreśla, że celem omawianego rozwiązania jest to, aby można było należycie ocenić sytuację spółki, dlatego też sprawozdanie powin-

37 I.B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

38 *Ibidem*.

39 A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 301-633...*, op. cit.

40 *Ibidem*.

41 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

42 I.B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

no być stosunkowo „świeże”). Nowe sprawozdanie przedstawiane jest na walnym zgromadzeniu zwołanym w celu podjęcia tej uchwały. Dla możliwości podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału ze środków spółki nie ma natomiast znaczenia, czy to dodatkowe sprawozdanie wykazuje zysk i czy biegły rewident, który je zbadał, sformułował w stosunku do niego istotne zastrzeżenia⁴³.

6. Przyznawanie akcji pochodzących z podwyższenia kapitału zakładowego

Akcje pochodzące z podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki rozdzielane są pomiędzy akcjonariuszy na podstawie uchwały walnego zgromadzenia. Akcje te nie są przez nich obejmowane, więc akcjonariusze nie składają oświadczeń woli o ich objęciu. Tak stanowi art. 442 § 3 k.s.h. Wyjątkiem jest przypadek, gdy akcjonariusze w zamian za dopłaty obejmują akcje w sytuacji, w której miały im przypaść części ułamkowe akcji (art. 443 § 2 k.s.h.). Wówczas objęcie akcji przez akcjonariuszy jest wymagane⁴⁴.

Wątpliwości interpretacyjne budzi sformułowanie ostatniego zdania art. 442 § 1 k.s.h., które może sugerować, że przy ustalaniu maksymalnej kwoty kapitałów własnych, jaka może być przeznaczona na podwyższenie kapitału zakładowego, wartość akcji własnych i kwota niepokrytych strat powinna pomniejszać jedynie te kwoty kapitałów własnych, które mogą być przeznaczone na wypłatę dywidendy⁴⁵.

Prowadziłoby to np. do wniosku, że w sytuacji, gdy spośród kapitałów, któ-

re zgodnie z art. 442 § 1 k.s.h. mogą być przeznaczone na podwyższenie kapitału zakładowego, spółka posiada jedynie takie, które nie mogą być przeznaczone na wypłatę dywidendy (a więc np. kapitał utworzony z obniżenia kapitału zakładowego), fakt wykazania w bilansie niepokrytych strat i akcji własnych w ogóle nie wpływa na wysokość kwoty, która może być przekazana z kapitałów rezerwowych na kapitał zakładowy. W skrajnych przypadkach podwyższenie kapitału ze środków spółki byłoby więc możliwe także wtedy, gdy wartość innych niż kapitał zakładowy kapitałów własnych spółki jest ujemna. Wniosku takiego nie można zaakceptować ze względów celowościowych, gdyż omawiany przepis powinien przeciwdziałać czynnościom takiej pozornej kapitalizacji⁴⁶. Zawarty w omawianym przepisie zwrot „które mogą być przeznaczone do podziału” należy natomiast interpretować w ten sposób, że w przepisie tym nie chodzi o podział między akcjonariuszy polegający na wypłacie dywidendy, ale o podział dokonywany w sposób, o którym mowa w art. 442 § 1 k.s.h., czyli podział tych kwot polegający na ich przekazaniu na pokrycie akcji gratisowych, które przypadną akcjonariuszom⁴⁷.

Wątpliwości może budzić także kwestia, czy w art. 442 § 2 k.s.h. chodzi wyłącznie o zysk osiągnięty w roku obrotowym, za który zostało sporządzone sprawozdanie (w takim przypadku omawiany w tym miejscu warunek podjęcia uchwały byłby spełniony także wtedy, gdyby sprawozdanie to wykazywało zysk za ten rok obrotowy i niepokryte straty za lata ubiegłe i gdyby kwota tych strat przewyższała wspomniany zysk), czy też o zysk rozumiany jako nadwyżka wykazanych w spra-

wozdaniu zysków (tj. zysku za ten rok obrotowy i niepodzielonych zysków za lata poprzednie) nad niepokrytymi stratami (w takim przypadku uchwałę można by podjąć także wtedy, gdyby sprawozdanie wykazywało, że spółka nie osiągnęła zysku za dany rok obrotowy, jeżeli tylko suma niepodzielonych i nieprzekazanych do kapitałów rezerwowych zysków za lata ubiegłe przekraczała kwotę niepokrytych strat). Należy przyjąć, że w przepisie chodzi wyłącznie o zysk za ostatni rok obrotowy, tj. ten rok, którego dotyczy sprawozdanie⁴⁸. Gdyby bowiem miało być inaczej, to spółki będące w takiej samej sytuacji finansowej, które w poprzednich latach obrotowych osiągnęły zyski, lecz nie uzyskały zysku za ostatni rok obrotowy, byłyby traktowane różnie, w zależności od tego, czy i jaką kwotę zysku przekazały na kapitały rezerwowe (w spółkach, które nie przekazały zysku na kapitały rezerwowe mogłaby powstać nadwyżka nierozdysponowanych zysków nad stratami, umożliwiającą im podwyższenie kapitału ze środków spółki, natomiast w spółkach, które przynajmniej częściowo przeniosły te zyski do kapitałów rezerwowych, kwota strat mogłaby przewyższać kwotę zysków pozostałą po przeniesieniu zysków do tych kapitałów).

Ponadto fakt, że spółka posiada niepokryte straty, jest zgodnie z art. 442 § 1 uwzględniany przy ustalaniu kwoty kapitałów rezerwowych, która może być przekazana na podwyższenie kapitału zakładowego. Ogólna sytuacja finansowa spółki jest więc do pewnego stopnia brana pod uwagę przy ustalaniu wysokości tej kwoty i w niektórych przypadkach istnienie niepokrytych strat może, na podstawie art. 442 § 1 k.s.h., wykluczyć możliwość podwyższenia kapitału

43 M. Dumkiewicz, *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

44 I.B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

45 S. Sołtyśński, T. Sójka [w:] *Kodeks spółek handlowych. Tom III. Spółka akcyjna...*, op. cit.

46 A. Opalski [w:] *SPP Tom 17b Prawo spółek kapitałowych...*, op. cit.

47 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

48 *Ibidem*.

ze środków spółki (jeżeli kwota niepokrytych strat i wartość akcji własnych w sumie przewyższają kwotę kapitałów rezerwowych, które mogą być użyte na ten cel). Ustanowienie w art. 442 § 2 wymogu, by ostatecznie zatwierdzone sprawozdanie finansowe wykazywało zysk, ma więc na celu wyłączenie możliwości dokonywania kapitalizacji rezerw przez spółki, które aktualnie nie mają zdolności do generowania zysku, a nie uzależnienie tej możliwości od tego, czy kwota niepodzielonych i nieprzekazanych do kapitałów rezerwowych zysków przekracza kwotę niepokrytych strat⁴⁹. Nie jest przeszkodą dla podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki fakt, że zysk wykazany w sprawozdaniu finansowym za poprzedni rok obrotowy został przekazany przez walne zgromadzenie zatwierdzające to sprawozdanie do podziału między akcjonariuszy⁵⁰. Artykuł 442 § 2 k.s.h. wymaga bowiem jedynie, by sprawozdanie to wykazywało zysk, a nie wymaga, by zysk ten był pozostawiony w spółce⁵¹.

Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki może nastąpić w drodze emisji nowych akcji lub poprzez zwiększenie wartości nominalnej dotychczasowych akcji (art. 431 § 1 k.s.h.). Ten drugi sposób może być w praktyce prostszy, zwłaszcza w sytuacji, gdy akcjonariat spółki jest rozproszony. Pozwala bowiem na uniknięcie praktycznych problemów powodowanych tym, że ze względu na stosunek kwoty podwyższenia kapitału zakładowego do dotychczasowej kwoty tego kapitału przy emisji nowych akcji akcjonariuszom mogłyby przypaść ułamkowe części akcji. Ponad-

to unika się problemów, które mogą powstawać w związku z koniecznością sporządzenia spisu nabywców nowych akcji. W przypadku dokonania podwyższenia kapitału w drodze zwiększenia wartości nominalnej dotychczasowych akcji powstaje jednak konieczność aktualizacji lub wymiany dotychczasowych dokumentów akcyjnych (na co wskazuje art. 443 § 4 k.s.h.)⁵². Możliwe jest jednocześnie (także na podstawie jednej uchwały) zastosowanie obu sposobów podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki⁵³. Dopuszczalne jest też przeprowadzenie na podstawie tej samej uchwały walnego zgromadzenia podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki i podwyższenia kapitału w drodze emisji nowych akcji pokrywanych wkładami (tzn. akcji, które nie są nawet w części gratisowe)⁵⁴.

Przeprowadzenie emisji akcji gratisowych w spółkach, w których wyemitowano akcje na okaziciela, może okazać się w praktyce dosyć kłopotliwe. Nowe akcje nie wymagają bowiem objęcia, tylko są „przydzielane” akcjonariuszom. To zaś oznacza przede wszystkim, że zbędne są zapisy, nie dojdzie zatem do związanej z nimi identyfikacji osób, którym przydzielą się akcje. Zgodnie z art. 441 § 2 pkt 3 k.s.h. do wniosku o wpis podwyższenia należy dołączyć „spis nabywców nowych akcji”, którego brak stanowi przeszkodę do zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego. Odpowiednie zastosowanie art. 434 k.s.h. umożliwia dokonanie odpowiedniego ogłoszenia, a następnie przydzielenie akcji posiadaczom akcji na okaziciela z jednoczesnym sporządzeniem spisu nabywców⁵⁵.

W przypadku emisji gratisowej w spółce publicznej trudność tę da się pokonać dzięki wykorzystaniu baz danych systemu depozytowego i domów maklerskich, co umożliwia identyfikację akcjonariatu okazicielskiego według stanu na dzień przydziału akcji gratisowych, na wzór procedur stosowanych w przypadku „rozdzielania” akcji w związku z realizacją prawa poboru czy też procedur stosowanych przy dystrybucji dywidendy przypadającej na akcje okazicielskie. Jeżeli natomiast chodzi o spółki niepubliczne, to niewystarczające może się okazać dokonanie ogłoszenia według odpowiednio zastosowanego art. 434 k.s.h., jak to postuluje Wojciech Popiołek, gdyż, mimo ogłoszenia, akcjonariusz może się przecieżyć i tak nie zgłosić (co uniemożliwi jego identyfikację), a taki brak zgłoszenia się akcjonariusza w terminie wskazanym w ogłoszeniu nie oznacza, że utracił on prawo do akcji gratisowych – ma on je cały czas (z pewnością nie stosuje się art. 434 § 2 pkt 8 k.s.h.)⁵⁶.

Ponadto podnosi się w doktrynie, że do emisji akcji gratisowych nie stosuje się w ogóle przepisów o prawie poboru. W każdym razie, jeżeli nie da się zidentyfikować wszystkich akcjonariuszy, którym przypadają akcje gratisowe, a zbliża się już termin końcowy, w którym podwyższenie kapitału zakładowego musi być zgłoszone do rejestru (zob. art. 431 § 4 k.s.h.), zarząd powinien przedłożyć sądowi rejestrowemu spis nabywców akcji gratisowych, choćby niepełny, z ewentualnym wyjaśnieniem przyczyn takiego stanu rzeczy, a sąd rejestrowy nie może wówczas

49 *Ibidem*.

50 S. Sottysiński, T. Sójka [w:] *Kodeks spółek handlowych. Tom III. Spółka akcyjna...*, op. cit.

51 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

52 *Ibidem*.

53 W. Popiołek [w:] J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

54 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

55 W. Popiołek [w:] J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

56 M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz...*, op. cit.

odmówić zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego, gdyż jest to przypadek, do którego można zastosować art. 317 § 2 w zw. z art. 431 § 7 k.s.h.⁵⁷.

Oczywiste jest to, że akcje gratisowe mogą być emitowane wyłącznie wg wartości nominalnej, nie jest zaś możliwa emisja akcji gratisowych po cenie emisyjnej wyższej od wartości nominalnej, skoro agio emisyjne zgodnie z art. 396 § 2 k.s.h. przelewa się do kapitału zapasowego, a więc tak skonstruowana emisja gratisowa oznaczałaby przekazanie części środków z kapitałów rezerwowych bądź zapasowego na kapitał zapasowy (agio), a nie na zakładowy, co byłoby sprzeczne z definicją podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki, a w przypadku, gdy źródłem finansowania emisji gratisowej jest kapitał zapasowy, operacja taka stanowiłaby w zakresie agio wewnętrzną sprzeczność, tzn. przekazanie środków z kapitału zapasowego na kapitał zapasowy⁵⁸.

Sporne jest, czy akcjonariusz może się zrzec uprawnienia do przysługujących mu akcji gratisowych. Możliwość taką odrzuca Wojciech Popiołek [w:] J. Strzępka, *Kodeks spółek handlowych*, 2003, s. 1281), natomiast dopuszcza Andrzej Kidyba [w:] A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych*, t. 2, s. 743), zauważając, że akcjonariusz może się zrzec przysługujących mu akcji gratisowych ze względu na podatek dochodowy, jaki by go dotyczył z tytułu otrzymania akcji gratisowych⁵⁹. Dopuszczalność zrzeczenia się akcji gratisowych można by wywodzić z treści art. 443 § 1 k.s.h., który stanowi o uprawnieniu akcjonariuszy (akcje „przysługującą” akcjonariuszom), a nie o obowiązku pobrania akcji gratisowych. W każdym

razie, jeśli by dopuścić prawo do zrzeczenia się akcji gratisowych, to oczywiście dotyczy ono tylko akcjonariusza zrzekającego się, a nie jego następcy. Jeżeli więc dany akcjonariusz nie pobrał akcji gratisowych (nie przydzielono mu ich na skutek oświadczenia o zrzeczeniu się), a następnie zbył dotychczas posiadane akcje, to ich nabywca powinien otrzymać odpowiednią liczbę akcji gratisowych. Należy także zauważyć, że zrzeczenie się akcji gratisowych przez akcjonariusza nie wpływa na pomniejszenie zobowiązania spółki jako płatnika podatku dochodowego, gdyż spółka płaci go od całego wolumenu wyemitowanych akcji gratisowych. Natomiast jeżeli podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki przybiera formę podwyższenia wartości nominalnej wszystkich dotychczas wyemitowanych akcji (gdzie obowiązek podatkowy jest taki sam jak przy emisji akcji gratisowych), to nie może być mowy o prawie do zrzeczenia się przez akcjonariusza uczestniczenia w takim podwyższeniu kapitału zakładowego, skoro wszystkie akcje muszą mieć tę samą wartość nominalną (tak: art. 302 k.s.h.)⁶⁰.

Akcjonariusze nie mogą domagać się od spółki w miejsce wydania akcji gratisowych wypłaty odpowiednich kwot (tak: W. Popiołek [w:] J. Strzępka, *Kodeks spółek handlowych*, 2003, s. 1281). Podobnie nie jest dopuszczalne zawarcie między spółką a akcjonariuszem porozumienia o tzw. świadczeniu w miejsce wykonania, o którym mowa w art. 453 k.c., tj., że w miejsce akcji gratisowych akcjonariusz otrzyma określoną kwotę. Spółka może natomiast nabyć od akcjonariusza akcje gratisowe (tak jak i inne akcje) w celu ich umorzenia, chociaż jest to rozwiązanie podatkowo nieefektywne⁶¹.

Na zakończenie warto wskazać, jakie są skutki naruszenia art. 442 k.s.h. Uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki podjęta bez zachowania wymogów wynikających z art. 442 § 2 jest sprzeczna z ustawą i podlega zażaleniu na podstawie art. 425 k.s.h. (tak: S. Soltysiński, T. Sójka [w]: *Kodeks spółek handlowych. Tom III. Spółka akcyjna...*, op. cit., s. 1687; M. Rodzyński, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz...*, op. cit., s. 970; W. Popiołek [w:] J. Strzępka, *Komentarz k.s.h.*, 2013, s. 1055; odmiennie Artur Nowacki, według którego uchybienie wymogom wynikającym z art. 442 § 2 k.s.h. stanowi naruszenie proceduralne i jako takie może być podstawą nieważności uchwały, jedynie wtedy, gdy miało ono wpływ na jej treść – A. Nowacki, *Wysokość podwyższenia kapitału zakładowego przez zarząd*, 2009, s. 9 i 10). Sąd rejestrowy może odmówić wpisania do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego, którego podstawą miałyby być taka uchwała⁶².

7. Podsumowanie

Problematyka podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki budzi wiele wątpliwości na tle praktycznego stosowania tej instytucji. Dopiero doktryna doprecyzowała, jakie fundusze mogą zostać wykorzystane do podwyższenia kapitału zakładowego, bowiem literalne brzmienie przepisu art. 442 § 1 k.s.h. nadal sugeruje, że mogą to być tylko kapitały utworzone z zysku. Co więcej, spory w doktrynie wywołuje kwestia wykorzystania kapitału zapasowego, który w spółce akcyjnej powinien wynosić co najmniej równowartość 1/3 kapitału zakładowego. Część komentatorów opowiada się za możliwością „przeksięgowania” całego kapitału zapasowego na

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Ibidem.

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ Ibidem.

⁶² M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

kapitał zakładowy, natomiast większość doktryny opowiada się za stanowiskiem, iż zgodnie z art. 396 § 5 k.s.h. równowartość 1/3 kapitału zakładowego może być wykorzystana tylko i wyłącznie na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Problematyczne jest również stwierdzenie zawarte w art. 442 § 2

k.s.h., zgodnie z którym sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego spółki za poprzedni rok obrotowy nie może zawierać istotnych zastrzeżeń, bowiem przepis ten nie precyzuje, jakie zastrzeżenia są istotne ani kto o tej istotności decyduje. Wreszcie wątpliwości budzi to, czy akcjonariusze mogą zrzec się akcji „gratisowych”,

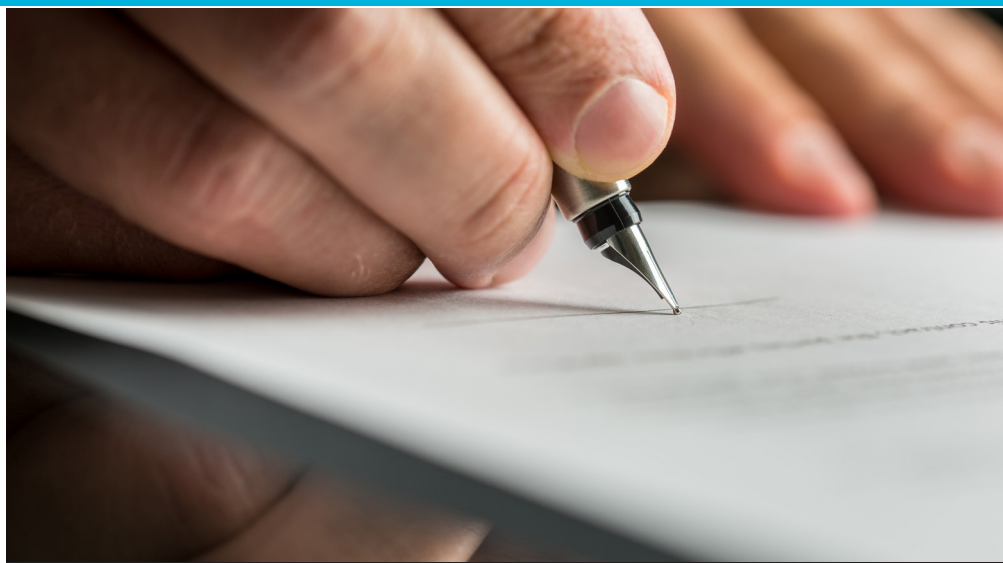
których przyznanie generuje po ich stronie powstanie obowiązku podatkowego. Te i inne wątpliwości dotyczące zagadnienia podwyższenia kapitału zakładowego ze środków spółki syntetyzuje niniejszy artykuł.

Summary

Justyna Kyć

Share capital increase in a joint stock company by means of the reserve capitalisation method

The issue of share capital increase from the company's own funds raises numerous doubts in relation to the practical application of this institution. The doctrine has clarified which funds may be used to share capital increase, because the literal wording of Article 442 § 1 of the Commercial Companies Code still suggests that these can only be capitals created from profit. What is more, the doctrine raises the issue of using the supplementary capital, which in a joint stock company should be at least 1/3 of the share capital. Some commentators are in favour of the possibility of „reclassification” of the whole supplementary capital to the share capital, while the majority of the doctrine is in favour of the position that according to Article 396 § 5 of the Commercial Companies Code the equivalent of 1/3 of the share capital may be used only to cover the loss shown in the financial statement. It is also problematic to state in Article 442 § 2 of the Commercial Companies Code that the auditor's report on the audit of the company's financial statement for the previous financial year cannot contain significant reservations, because this provision does not specify what reservations are significant and who decides about this significance. Finally, it is doubtful whether the shareholders can renounce the „free” shares, the granting of which generates a tax obligation on their part. These and other doubts concerning the issue of share capital increases from the company's own funds are summarised in this article.



POSTĘPOWANIE DOWODOWE W TOKU WZNOWIENIOWEGO POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Wznowienie postępowania stanowi jeden z nadzwyczajnych trybów postępowania podatkowego. Jego celem jest wyeliminowanie z obrotu prawnego ostatecznych decyzji, których zmiana lub uchylenie uzasadnione jest interesem strony, wadą decyzji lub błędem proceduralnym, jaki rzutował na treść takich decyzji. Wznowienie postępowania godzi w opisaną w art. 127 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹ (dalej o.p.) oraz 128 o.p. zasadę dwuinstancyjności postępowania oraz zasadę stanowiącą o tym, że decyzja, od której nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, jest ostateczna. Ustawodawca przewidział jednak możliwość odstąpienia od tych zasad w sytuacji zaistnienia przesłanek umożliwiających wznowienie postępowania. Niniejszy artykuł ma celu przybliżenie postępowania dowodowego prowadzonego w toku postępowania wznowieniowego oraz wskazanie istotnych ograniczeń, jakie niesie ze sobą ten nadzwyczajny tryb wzruszenia decyzji podatkowej.

1. Istota i cel wznowienia postępowania

Wznowienie postępowania pozwala na ponowne rozpatrzenie sprawy podatnika, ma to jednak miejsce dopiero po stwierdzeniu, iż zaistniała jedna z przesłanek do tego wznowienia, opisana w art. 240 § 1 pkt 1-12 o.p. Możliwość wzruszenia ostatecznej decyzji daje również postępowanie zmierzające do stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247-252 o.p.), postępowanie opisane w art. 253-256 o.p. (uchylenie decyzji dotkniętej wadami nie

wskazanymi w pozostałych trybach nadzwyczajnych) oraz postępowanie pozwalające na stwierdzenie wygaśnięcia decyzji (art. 258-259a o.p.). Przedmiotem niniejszego pracownia jest przybliżenie zasad dotyczących postępowania wznowieniowego, a także omówienie reguł, jakimi rządzi się postępowanie dowodowe prowadzone przez organ podatkowy w przypadku zaistnienia przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p., a mianowicie gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności lub nowe

Mikołaj Stanisławski

Associate w Russell Bedford. Adwokat. Od 2017 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2008-2011 r. odbył aplikację adwokacką. Od 2011 r. wpisany na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. W 2016 r. ukończył Podyplomowe Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. Specjalizuje się w sprawach podatkowych oraz karno-skarbowych.

Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, postępowanie podatkowe, postępowanie dowodowe, wznowienie postępowania, postępowanie wznowieniowe, Ordynacja podatkowa, dowody, decyzja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.

dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznanie organowi, który wydał daną decyzję.

Wznowienie postępowania zaliczane jest do nadzwyczajnych trybów nadzwyczajnych, przewidzianych w o.p. Uregulowane zostało w Rozdziale 17 Działu IV, dotyczącym zasady postępowania podatkowego. Celem tego postępowania jest weryfikacja czy zaistniała jedna z przesłanek wskazanych w art. 240 § 1 o.p. Zgodnie z przywołanym przepisem, postępowanie zakończone ostateczną decyzją należy wznowić, jeśli:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
- 2) decyzja wydana została w wyniku przebiegu;
- 3) decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130-132;
- 4) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu;
- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznanie organowi, który wydał decyzję;
- 5a) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, nieznanie organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej u.p.t.u.), lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści;
- 6) decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;
- 7) decyzja została wydana na podstawie

innej decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, wygaszone lub stwierdzono ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji;

8) została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny;

9) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;

10) rozstrzygnięcie zapadłe w toku procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych³ ma wpływ na treść wydanej decyzji;

11) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji;

12) uprawnienia określone w art. 119j § 1 mają wpływ na treść decyzji.

Wyżej wymienione przesłanki dotyczą istotnych naruszeń procedury podatkowej, które w konsekwencji powodują, iż ostateczna decyzja nie może pozostawać w obrocie prawnym. Tym samym ustawodawca tworząc przepisy regulujące postępowanie przewidział możliwość odstąpienia od jednej z ogólnych zasad postępowania podatkowego, jaką jest trwałość decyzji⁴. Zasada ta została opisana w art. 128 o.p., który stanowi, iż decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne.

Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz ustawach podatkowych. Decyzją ostateczną jest zatem decyzja, od której nie przysługuje odwołanie.

Artykuł 128 o.p. jasno wskazuje, kiedy może dojść do wzruszenia decyzji mającej przymiot ostateczności. Zasada trwałości decyzji podatkowej znajduje zatem wyraźne ograniczenie; jedną z emanacji tego ograniczenia jest właśnie tryb przewidziany w przepisach dotyczących wznowienia postępowania.

Cechą charakterystyczną postępowania wznowieniowego jest jego wąski zakres – zbadanie czy zachodzą okoliczności wskazane w art. 240 § 1 o.p. Co ważne, organ podatkowy prowadzący takie postępowanie nie może zbadać uprzednio zakończonej sprawy w pełnym zakresie⁵. Niekiedy podatnicy podejmują próby wzruszenia decyzji ostatecznej za pomocą postępowania wznowieniowego, jednak ugruntowany pogląd doktryny oraz orzecznictwa w tym zakresie czyni te starania nieskutecznymi. „Na etapie postępowania wznowionego brak podstaw prawnych do weryfikowania ustaleń faktycznych dokonanych przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym zwykłym, lecz weryfikuje się jedynie wskazane przez podatnika podstawy wznowienia. Podstawowym miejscem i czasem dla tego rodzaju działań jest więc zasadniczo postępowanie wymiarowe, a nie postępowanie prowadzone w trybie nadzwyczajnym. W kontrolowanym postępowaniu nadzwyczajnym ustalenia dokonane w postępowaniu zwykłym za-

2 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

3 Dz.U. 2019 poz. 2200.

4 A. Ziółkowska, *Wznowienie postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w świetle judykatury*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3, s. 64-73.

5 D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

kończonym decyzją ostateczną mogłyby być ewentualnie korygowane jedynie w przypadku, gdyby spełnione zostały warunki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. i to tylko w zakresie okoliczności objętych postępowaniem wznowionym⁶.

2. Nowe, istotne dla sprawy okoliczności i dowody

Jak wspomniano wyżej, w artykule przybliżone zostanie postępowanie dotyczące przesłanki do wznowienia postępowania, która została opisana w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Mowa tu o wyjściu na jaw istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który wydał decyzję. Istotą tej przesłanki jest to, że po wydaniu decyzji, która stała się już decyzją ostateczną, strona bądź organ podatkowy wszedł w posiadanie nowych dowodów bądź ujawniono takie nowe okoliczności, które w przypadku uwzględnienia ich w toku pierwotnego postępowania podatkowego mogłyby mieć wpływ na treść tej decyzji. Aby móc w ten sposób wzruszyć pierwotną decyzję, te dowody i okoliczności musiały istnieć w czasie, kiedy organ podatkowy prowadził postępowanie, które w przypadku ich uwzględnienia będzie wznowiane.

W celu zastosowania przesłanki z tego przepisu muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

1. ujawnione zostaną nowe okoliczności lub nowe dowody;
2. dowody i okoliczności istniały w dniu wydania decyzji;
3. dowody i okoliczności nie były znane organowi prowadzącemu postępowanie;
4. dowody i okoliczności mogą spowodować odmienne rozstrzygnięcie uprzednio zakończonej sprawy⁷.

Podkreślić trzeba, że przepis ten jest tak sformułowany, iż przesłanką do wznowienia postępowania mogą być wyłącznie nowe „dowody” lub „okoliczności”. W praktyce sądowej wypracowane zostało orzecznictwo, które ten fakt szczególnie akcentuje. Za przykład może posłużyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 18 lutego 2020 r., w którym wskazano, że „za podstawę do wznowienia postępowania nie można uznać więc nowej, korzystnej interpretacji przepisów prawa, bowiem wykładnia przepisów prawa materialnego nie jest ani nową okolicznością faktyczną, ani nowym dowodem uzasadniającym wznowienie postępowania”⁸. W podobnym tonie wypowiedział się również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie: „przepisy o.p. nie definiują pojęcia »okoliczności faktyczne«. Należy rozumieć je w takim znaczeniu, w jakim funkcjonują w języku potocznym, tj. jako zdarzenia, fakty lub wydarzenia zaistniałe w sensie fizycznym lub ich niewystąpienie. Okolicznością faktyczną nie może być sam proces myślowy, wnioskowanie, związek pomiędzy różnymi okolicznościami faktycznymi, czy też związek z przepisami prawa i jego wykładnią. Nowe okoliczności faktyczne to takie, które zostały nowo odkryte w sprawie i nie były znane organom podatkowym obu instancji oraz stronie, a także po raz pierwszy zgłoszone przez stronę okoliczności jej znane, ale nieprzedstawione organowi orzekającemu w postępowaniu zwykłym”⁹. Wyrok ten wskazuje jeszcze jedną istotną kwestię, a mianowicie fakt, iż dowody lub okoliczności powinny być „nowo odkryte”. Wynika z tego, iż postępowanie może być wznowione wyłącznie

nie w przypadku, kiedy dowody zostaną odkryte, ujawnione bądź odnalezione dopiero po wydaniu pierwotnej decyzji podatkowej.

Konsekwencją procesową takiego poglądu dla podatników jest fakt, iż nieprzedkładanie dowodów w toku postępowania podatkowego, z zamiarem ich wykorzystania dopiero po wydaniu decyzji, może spotkać się z brakiem uznania takiego materiału jako nowych dowodów w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Pogląd taki znajduje uznanie w orzecznictwie sądowym: „pomimo otrzymywania licznych wezwań oraz złożenia oświadczenia o przedłożeniu dokumentacji źródłowej, z siebie tylko znanych powodów [skarżący] nie przedłożył organowi żadnej dokumentacji księgowej dotyczącej badanego okresu. Organ I instancji wskazał, że dokumentów tych nie można uznać za nowe dowody w sprawie, gdyż skarżący nimi dysponował i mógł je przedłożyć w trakcie kontroli lub postępowania podatkowego zakończonego decyzją ostateczną”¹⁰. Takie stanowisko wskazuje, iż ewentualne próby przewlekania postępowania i nie składanie na wezwanie organu podatkowego dowodów, aby następnie złożyć je z zamiarem wznowienia postępowania, mogą okazać się nieskuteczne.

Warto jednak odnotować, iż występuje w doktrynie kierunek interpretacyjny art. 240 § 1 pkt 5 o.p. odmienny od tego zaprezentowanego wyżej. Na jego podstawie istnieje prawna możliwość wznowienia postępowania podatkowego na podstawie nowych dowodów, wcześniej ukrytych przez stronę. „Ujawnienie nowych dowodów przez stronę uzasadnia

6 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Poznaniu z 5 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Po 742/19.

7 Por. K. Radzikowski, *Błędy w postępowaniu dowodowym w świetle możliwości wznowienia postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 23-27.

8 Sygn. akt I SA/Rz 25/20.

9 Sygn. akt I SA/Ol 758/19.

10 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 11 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 1874/19.

wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5, chociażby zostały one ukryte przez stronę w trakcie pierwotnego postępowania podatkowego¹¹. Jest on jednak na tyle kontrowersyjny, iż jego akceptacja mogłaby spowodować w zasadzie całkowite zniesienie zasady trwałości decyzji, opisanej w art. 128 o.p.

Za nową okoliczność nie może być potraktowany wyrok uniewinniający od popełnienia przestępstwa karnoskarbowego, wydany przez sąd powszechny¹². Nowym dowodem nie jest odmienne wyliczenie przez podatnika kwoty podatku w oparciu o ten sam materiał dowodowy, nawet w przypadku, kiedy wyliczenie podatnika jest prawidłowe, a to przedstawione przez organ podatkowy błędne¹³. Nową okolicznością faktyczną nie mogą być także informacje ujawnione przez świadka, który nie został przesłuchany w toku postępowania podatkowego, z uwagi na fakt oddalenia wniosku dowodowego strony o jego przesłuchanie¹⁴. Podstawą do wznowienia postępowania podatkowego nie mogą być również „rozbieżności w ocenie stanu faktycznego między dwoma organami podatkowymi”¹⁵.

5. Przebieg postępowania wznowieniowego

Zgodnie z art. 241 § 1 o.p. wznowienie postępowania następuje z urzędu lub na żądanie strony. Od tej zasady przewidziano wyjątki, jednak nie dotyczą one zagadnień związanych z niniejszą pracą¹⁶. Biorąc pod uwagę fakt, że wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1

pkt 5 o.p. dotyczy nowych dowodów lub nowych okoliczności należy założyć, że najczęściej to sama strona będzie inicjatorką wznowienia postępowania. Wznowienie postępowania z urzędu będzie przypadkiem znacznie rzadszym, możliwym jedynie w sytuacji, kiedy organy podatkowe z urzędu wejdą w posiadanie dowodów, które do tej pory nie były im znane.

W celu podjęcia zakończonego postępowania strona musi dokonać formalnej czynności w postaci przedłożenia właściwemu organowi podatkowemu wniosku o wznowienie postępowania, w którym szczegółowo przedstawi swoje racje. Zasada ogólna stanowi, że organem właściwym jest ten, który wydał decyzję w ostatniej instancji (art. 244 § 1 o.p.). Kolejnym etapem przewidzianym w o.p. jest badanie dopuszczalności wznowienia postępowania. O dopuszczalności wznowienia organ orzeka postanowieniem (art. 243 § 1 o.p.). W przypadku odmowy wznowienia postępowania wydawana jest decyzja, o czym stanowi art. 243 § 3 o.p. Wydanie decyzji w sprawie otwiera stronie możliwość jej zaskarżenia w drodze odwołania. Decyzję o odmowie wznowienia postępowania wydaje się tylko w przypadku, gdy wznowienie postępowania jest niedopuszczalne z przyczyn formalnych, np. z uwagi na skuteczne przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego i utratę bytu prawnego przez stronę¹⁷.

Postanowienie o wznowieniu postępowania stanowi podstawę do przeprowadzenia postępowania co do przesłanek wznowienia oraz rozstrzygnięcia istoty

sprawy (art. 243 § 2). Od tego momentu organ podatkowy może formalnie przystąpić do badania zgłoszonych przez stronę dowodów i okoliczności, które w ocenie strony posiadają cechę nowości oraz istotności. W toku postępowania wznowieniowego zastosowanie ma Dział IV o.p., przy uwzględnieniu ograniczeń, jakie dotyczą postępowania wznowieniowego. W toku postępowania wznowieniowego stronie przysługuje prawo do czynnego w nim udziału. Wiąże się to również z umożliwieniem stronie zgłaszania wniosków i żądań, a także wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego w sprawie, o czym stanowi art. 200 § 1 o.p.

Nie ulega również najmniejszej wątpliwości, iż podatnik w toku takiego postępowania może składać wnioski dowodowe oraz przedkładać nowe dowody, których wcześniej nie zgłosił na etapie wystąpienia z wnioskiem o wznowienie postępowania. Dowody te następnie są badane pod względem spełnienia przesłanek opisanych w art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Naturalne jest również prawo organu podatkowego do występowania do podatnika, strony postępowania wznowieniowego, z żądaniami przedstawienia dowodów bądź złożenia wyjaśnień w sytuacji, kiedy taka potrzeba zaistnieje w toku prowadzonego postępowania. W takim przypadku postępowanie wznowieniowe nie różni się od zwykłego postępowania podatkowego. Tym, co stanowi najważniejszą różnicę, jest fakt, iż organ podatkowy nie może weryfikować ustaleń faktycznych pierwotnej decyzji w ca-

11 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, wyd. 2, Komentarz do art. 240.

12 D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe*, op. cit.

13 L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, opublikowany.: LEX/el 2020.

14 *Ibidem*.

15 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 kwietnia 2020 r., sygn. akt I FSK 442/20.

16 Wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w art. 240 § 1:

1) pkt 4 następuje tylko na żądanie strony, wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji;

2) pkt 8 lub 11 następuje tylko na żądanie strony, wniesione w terminie miesiąca odpowiednio od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;

3) pkt 9 następuje tylko na żądanie strony;

4) pkt 12 następuje tylko na żądanie strony, wniesione w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia określonego w art. 119j § 2.

17 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 11 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 1478/19.

łości, organ ten jest ograniczony wyłącznie materiałem przedstawionym przez wnioskodawcę, wobec czego może jedynie skorygować ustalenia zawarte w pierwotnej decyzji. Złożoność stanów faktycznych w sprawach podatkowych pozwala hipotetycznie przyjąć, że postępowanie wznowieniowe może doprowadzić do wydania decyzji, której treść będzie całkowicie odmienna od decyzji pierwotnej. Praktyka dowodzi jednak, iż większość spraw prowadzonych w tym trybie kończyć się będzie decyzją, która zmienia decyzję pierwotną jedynie w części, pozostawiając w mocy w pozostałym zakresie pierwotną decyzję organu podatkowego.

Z tym faktem wiąże się interesujący problem natury proceduralnej. Mowa tu o przeprowadzaniu dowodu, który może potwierdzić istnienie dowodu lub okoliczności mających cechy opisane w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., które z uwagi na braki dowodowe są kwestionowane przez organ podatkowy. Aby przybliżyć to zagadnienie, należy posłużyć się przykładem. Podatnik w toku postępowania wznowieniowego przedkłada dowody (faktury VAT), które spełniają cechy nowości oraz istotności w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Z uwagi jednak na upływ czasu nie jest on w stanie potwierdzić, że faktury te faktycznie zostały opłacone, co zostaje wychwycone przez organ podatkowy, dzięki czemu w decyzji będzie można nie uwzględnić tego fragmentu materiału dowodowego. Podatnik na potwierdzenie swoich tez zgłasza wniosek o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka, który jego zdaniem potwierdzi fakt dokonania płatności.

Zdaniem autora przeprowadzenie takiego dowodu jest dopuszczalne, nawet mimo ograniczeń, jakie niesie za sobą postępowanie wznowieniowe. Wynika to z faktu, iż w toku postępowania obowiązują przepisy z Działu

IV o.p., zwłaszcza zasada z art. 122 o.p. nakazująca, aby w toku postępowania podatkowego organy podatkowe podejmowały wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Wskazana w przykładzie faktura VAT będzie spełniać cechę nowości, nie była bowiem znana organowi podatkowemu w czasie prowadzenia pierwotnego postępowania podatkowego. Będzie ona również nosiła cechę istotności, albowiem jej uwzględnienie w kosztach uzyskania przychodów spowoduje zmianę dochodu podatnika, a w ślad za tym również zmianę wysokości podatku określonego w decyzji pierwotnej.

Potwierdzenia takiej tezy doszukać się można w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 maja 2018 r.¹⁸: „w przypadku nowych dla organu okoliczności faktycznych, które istniały w dacie wydania decyzji, może się zdarzyć, że będą one wynikać z dokumentu (dowodu), który został sporządzony już po jej wydaniu, czyli nie istniał w dacie jej wydania. Dlatego nie można dowodu »jako takiego« oceniać w oderwaniu od zdarzeń lub faktów, które potwierdza, czy na które wskazuje. Należy pamiętać, że nie ma innego sposobu na ujawnienie okoliczności, które miały miejsce w przeszłości, jak wywieńczenie ich z określonych dowodów, czy uzyskanie o nich wiedzy z pewnych dokumentów i nie ma tu znaczenia, w jakim postępowaniu do tego dochodzi”.

Należy wskazać, przenosząc wskazaną tezę na grunt omawianego przykładu, iż ze zgłoszonego na etapie postępowania wznowieniowego dowodu (przesłuchania świadka) wynikać będą okoliczności faktyczne, istniejące w dacie wydania decyzji. Dowód z takiego przesłuchania nie

może być zatem kwalifikowany jako nie spełniający przesłanki istnienia w dniu wydania decyzji pierwotnej. Dowód ten nie może być bowiem traktowany jako dowód w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p., ale jako dowód zmierzający do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego w sprawie i potwierdzenia, że nowy i istotny dla sprawy dowód w postaci przykładowej faktury VAT powinien zostać uwzględniony w decyzji wydanej na skutek wznowienia postępowania.

Jak pokazuje omawiany przykład, postępowanie dowodowe prowadzone w toku postępowania wznowieniowego, mimo pozornej precyzyjności zapisów regulujących wznowienie postępowania, niesie ze sobą problemy praktyczne, które narażają podatników na możliwość sporu z organami podatkowymi przy badaniu przez nie dowodów zgłoszonych w toku postępowania wznowieniowego. Wąska interpretacja przepisów dotyczących zasady prawdy materialnej oraz zasady zupełności materiału dowodowego może spowodować, że organy podatkowe, wobec braków w materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie, będą wydawać decyzje podatkowe nieuwzględniające wszystkich nowych dowodów lub nowych okoliczności zgłoszonych przez podatnika w toku postępowania.

6. Podsumowanie

Niniejszy artykuł odnosi się do jednego z nadzwyczajnych trybów postępowania podatkowego, dotyczącego wznowienia postępowania podatkowego. Celem takiego postępowania jest wyeliminowanie z obrotu prawnego ostatecznych decyzji, których zmiana lub uchylenie uzasadnione jest interesem strony, wadą decyzji lub błędem proceduralnym, jaki rzutował na treść takiej decyzji. Wznowienie postępowania neguje zatem zasadę dwuinstancyjności oraz zasadę stanowiącą, że decy-

18 Sygn. akt I FSK 1441/16.

zja, od której nie przysługuje odwołanie, jest ostateczna.

Przebieg postępowania dowodowego w toku postępowania wznowieniowego jest znacząco ograniczony i limitowany materiałem dowodowym, który został wcześniej oceniony przez organ podatkowy jako nowy oraz istotny dla sprawy.

Orzecznictwo sądowe oraz praktyka organów podatkowych wskazują, że zasada ta jest skrupulatnie przestrzegana. Podatnik, aby uzyskać satysfakcjonującą go decyzję, uchylającą w części bądź w całości dotychczasową decyzję, musi zwrócić uwagę, aby przedkładane nowe dowody faktycznie mogły być przeprawzone. Jakiegolwiek luki w materiale

dowodowym będą wychwytywane przez organ podatkowy i wykorzystywane do odmowy uchylenia dotychczasowej decyzji. Wynika to z faktu, iż konstrukcja postępowania wznowieniowego opiera się na naczelnej zasadzie trwałości decyzji, która uniemożliwia pełną merytoryczną kontrolę decyzji wydanej w postępowaniu zwykłym.

Summary

Mikołaj Stanisławski

Evidence proceedings in the course of proceedings concerning the reopening of tax proceedings

The article deals with one of the extraordinary type of tax proceedings regarding reopening of the proceedings. Reopening of the proceedings is to eliminate a faulty tax decision which change or revocation is justified by the party's interest, decision defect or procedural error that affected the content of such decision. Reopening of the proceedings negates the principle of two instances of proceedings and the principle that the decision which cannot be appealed in tax proceedings is final. The course of evidence in the course of reopening of the proceedings is significantly limited and narrowed by evidence which was previously assessed by the tax authority as new and relevant to the case. Judicial decisions and the practice of tax authorities indicate that this principle is strictly observed. To obtain a satisfactory decision annulling in part or in whole an current decision, a taxpayer must pay attention that the new evidence submitted can actually be carried out. Any gaps in the evidence will be noticed by the tax authority and used to refuse to revoke the current decision. This is due to the fact that the reopening proceedings is based on the leading principle of decision permanence, which nevertheless prevents full substantive control of decisions issued in ordinary proceedings.

Bibliografia

1. A. Ziółkowska, *Wznowienie postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w świetle judykatury*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3, s. 64-73.
2. D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
3. K. Radzikowski, *Błędy w postępowaniu dowodowym w świetle możliwości wznowienia postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 23-27.
4. L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, opublikowany*: LEX/el 2020.
5. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, wyd. 2, Komentarz do art. 240.

Orzecznictwo sądowe

1. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Poznaniu z 5 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Po 742/19.
2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 18 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Rz 25/20.
3. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 5 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/OI 758/19.
4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 11 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 1874/19.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 kwietnia 2020 r., sygn. akt I FSK 442/20.
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 11 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 1478/19.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further