

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Andrzej Dmowski

**Ryczałt od dochodów spółek, tzw. „CIT estoński” – czy jest to korzystna forma opodatkowania**

Paweł Postolko

**Szkoda w prawie karnym materialnym – wybrane zagadnienia**

Mikołaj Stanisławski

**Wszczęcie postępowania karno-skarbowego jako działanie godzące w zasadę zaufania do organów podatkowych – uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21 i jej konsekwencje dla podatników**

Kacper Boś

**Internetowa spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji – wybrane aspekty**

Nr 3 (40) lipiec-wrzesień 2022

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



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



**Russell Bedford**  
taking you further

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

# Nowe technologie w praktyce prawnika

Redakcja naukowa:  
**Patryk Ciurak**  
**Grzegorz Wierczyński**

 

Książka *Nowe technologie w praktyce prawnika* powinna stać się podręcznikiem codziennego użytku. Publikacja ta z pewnością pomoże Czytelnikom nie tylko odnaleźć się w cyfrowym świecie, ale też zmienić nastawienie do wszechobecnej cyfryzacji.

**adw. Przemysław Rosati**  
Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej

---

**Wydawnictwo Arche**, ul. 3 Maja 8/1, 81-747 Sopot, tel. 608 696 421,  
[www.wydawnictwo-arche.pl](http://www.wydawnictwo-arche.pl)

## Polecamy

### Ryczałt od dochodów spółek, tzw. „CIT estoński” – czy jest to korzystna forma opodatkowania

Andrzej Dmowski

*Model tzw. estońskiego CIT-u w Polsce sprowadza się do stwierdzenia: „im masz wyższe ekonomiczne dochody, tym masz mniejszą efektywną stopę podatkową, a im masz mniejszy dochód tym płacisz wyższe podatki”. Autor przygląda się wnikliwie tej formie opodatkowania i jej licznym modyfikacjom.*

**Patrz str. 4**

### Podstawa prawna roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy za zapłatę wynagrodzenia podwykonawcy

Oliwia Wójcik

*W przypadku wypłaty wynagrodzenia podwykonawcy przez inwestora przysługują mu roszczenia regresowe wobec wykonawcy. Analiza orzecznictwa w tym zakresie może prowadzić do wniosku, że podstawa prawna roszczeń regresowych inwestora jest dyskusyjna, podobnie jak sporne są zasady rozstrzygania takich roszczeń regresowych. W niniejszym artykule podjęto próbę zapoznania się z tendencjami orzecznictwymi w tej materii.*

**Patrz str. 26**

### Wszczęcie postępowania karno - skarbowego jako działanie godzące w zasadę zaufania do organów podatkowych – uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21 i jej konsekwencje dla podatników

Mikołaj Stanisławski

*Przedmiotem opracowania jest przybliżenie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r., dotyczącej możliwości oceny, w granicach sprawy sądowej, przesłanek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.*

**Patrz str. 33**

### Internetowa spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji – wybrane aspekty

Kacper Boś

*Przedmiotem artykułu są wybrane aspekty instytucji prawnej w postaci internetowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji. Na podstawie ogólnej charakterystyki spółki, mechanizmu jej tworzenia i funkcjonowania wyróżniono zagrożenia, jakie instytucja ta może nieść dla obrotu gospodarczego. Wśród nich wskazane zostały: wadliwy sposób ustanawiania członków organów tejże spółki, brak wspólnej bazy danych dla systemu portalu S24 i KRS, możliwość usunięcia spółki w ramach systemu, a także trudności dowodowe związane z jej działalnością. Zebrane argumenty pozwoliły na sformułowanie konkluzji, zgodnie z którą stadium organizacji internetowej spółki z o.o. powinno zostać wyłączone z racji zbyt dużego zagrożenia dla obrotu gospodarczego.*

**Patrz str. 39**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Andrzej Dmowski*

Ryczałt od dochodów spółek, tzw. „CIT estoński” – czy jest to korzystna forma opodatkowania ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Paweł Postolko*

Szkoda w prawie karnym materialnym – wybrane zagadnienia ..... 20

*Oliwia Wójcik*

Podstawa prawna roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy  
za zapłatę wynagrodzenia podwykonawcy ..... 26

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Mikołaj Stanisławski*

Wszczęcie postępowania karno-skarbowego jako działanie godzące w zasadę zaufania do organów  
podatkowych – uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21 i jej konsekwencje dla podatników ..... 33

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Kacper Boś*

Internetowa spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji – wybrane aspekty ..... 39

## Drodzy Czytelnicy

**Jest to 40. numer kwartalnika „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn”, który możecie Państwo dostać w wersji elektronicznej, jak też w wersji papierowej.**

Podstawowa zasada określająca relacje obywatel – demokratyczne państwo prawa to zasada zaufania. Opiera się ona na bezpieczeństwie prawnym obywatela, który na podstawie jasno stanowionego prawa może podejmować decyzje o swoich czynach, jak też może przewidywać konsekwencje swoich działań. Nietrudno zauważyć, że jesteśmy w momencie newralgicznym, w którym ta kardynalna zasada, konstytuująca obszar wolności obywatelskiej, jest bardzo mocno zagrożona.

Na temat powyższy w niniejszym numerze biuletynu Doradztwo Prawne i Podatkowe wypowiada się Mikołaj Stanisławski, który w artykule „Wszczęcie postępowania karno-skarbowego jako działanie godzące w zasadę zaufania do organów podatkowych” odnosi się do zasady zaufania w kontekście relacji organy podatkowe – podatnik. Przywołana w artykule autora uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21 stanowi ważny głos oceniający sposób prowadzenia kontroli karno-skarbowych. To jedno z ważniejszych stanowisk przypominających o szkodliwości instrumentalnego i arbitralnego stanowienia prawa. W obecnej sytuacji legislacyjnego bałaganu podatkowego – szczególnie ważne i warte przypomnienia.

W niniejszym numerze znajdą Państwo również artykuł mojego autorstwa, przygotowany na potrzeby Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej „Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych”, organizowanej przez Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, z którym to intensywnie i od lat współpracujemy.

Te i pozostałe artykuły przybliżające istotne zagadnienia prawa sprawiają, że nasz biuletyn niezmiennie cieszy się dużą popularnością. Mam ogromną przyjemność zaprosić Państwa do lektury okrągłego 40 numeru kwartalnika „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn”, który możecie Państwo dostać w wersji elektronicznej na naszej stronie internetowej, jak też w wersji papierowej, kontaktując się z naszą redakcją.



*Życzę udanej lektury*

*Dr Andrzej Dmowski*

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



### Dr Andrzej Dmowski

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Prawny w Russell Bedford Poland. Doktor nauk prawnych Uniwersytetu Warszawskiego. Doradca Podatkowy – nr wpisu 10965. Doradca Restrukturyzacyjny – nr licencji 1071. Członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego Certified Public Accountant in Ireland (CPA) No 017057 - Biegły Rewident w Irlandii Certified Internal Controls Auditor (CICA) No 09111859 - Międzynarodowy Audytor Wewnętrzny nr 09111859 Certified Fraud Examiner (CFE) No 530439 – Międzynarodowy Biegły ds. Wykrywania Przestępstw i Nadużyć Gospodarczych nr 530439 Biegły Sądowy z zakresu finansów (ADM-5111-707/17) – Sąd Okręgowy w Warszawie Biegły Sądowy z zakresu wyceny spółek i podmiotów gospodarczych.

### Użyte skróty:

Ustawa o CIT - Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).

Ustawa o PIT - Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.),

Ustawa wprowadzająca - Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2122),

Ustawa zmieniająca - Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105 z późn. zm.),

**Słowa kluczowe:** estoński CIT, ryczałt od dochodów spółek, podatek od osób prawnych, zawiadomienie ZAW-RD, Polski Ład

## RYCZAŁT OD DOCHODÓW SPÓŁEK, TZW. „CIT ESTOŃSKI” - CZY JEST TO KORZYSTANA FORMA OPODATKOWANIA

Kraje skandynawskie takie jak Norwegia czy Szwecja mogą być wzorami dla polskich obywateli zarówno pod względem społecznym, ekonomicznym, jak i prawnym. Dotyczy to również podatków. Systemy podatkowe Norwegii czy Szwecji są znacznie bardziej progresywne od polskiego, więcej jest również danin socjalnych i rośnie w nich tendencja do uspołeczniania każdego ryzyka. Z drugiej strony obywatele tych państw mają olbrzymie zaufanie do miejscowych urzędów podatkowych oraz systemu podatkowego. Wysoki poziom zaufania do aparatu skarbowego w tych krajach jest znacznie wyższy niż w Polsce pomimo faktu, że podatki są tam zdecydowanie wyższe.

Zdecydowanie model skandynawski, szczególnie pod względem ekonomicznym, jest warty powielania. Jednak różnice w podejściu do podatków w Polsce i Skandynawii powodują, że czasami warto sięgać po udane rozwiązania, które sprawdziły się w innych krajach. Taki właśnie cel – prawdopodobnie – przyświecał ustawodawcy wprowadzającemu od 1 stycznia 2021 r. ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, zwany również potocznie „estońskim CIT-em”. Nazwa ta odwołuje się do Estonii, gdzie przyjęto, w podstawowej swojej koncepcji, rozwiązania oparte na tym preferencyjnym sposobie opodatkowania dochodu spółek.

W 2000 r. Estonia wprowadziła, jak na tamte czasy, rewolucyjny system podatkowy dla spółek kapitałowych. Polegał on na tym, że opodatkowanie następowało dopiero w momencie dystrybucji zysku do właścicieli. Oznacza to, że estońskie spółki kapitałowe mogły nie zapłacić podatku dochodowego nawet przez kilka lat. Idea ta nie narodziła się jednak u naszych bałtyckich

sąsiadów, ale została im zarekomendowana przez ekspertów z USA „jako najnowocześniejszy i najbardziej proinwestycyjny sposób opodatkowania biznesu”<sup>1</sup>. Rozwiązania te zostały oparte na tzw. raporcie Meade’a z 1978 r. „Jego wdrożenie w 2000 r. przyniosło Estonii zdumiewające efekty gospodarcze, w tym prawie dwukrotne przyspieszenie tempa wzrostu gospodarczego i prywatnych inwestycji”<sup>2</sup>.

Założeniem ustawy wprowadzającej było przeniesienie części z tych rozwiązań na grunt polskich przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, zaś głównym ich odbiorcą miały być małe i średnie przedsiębiorstwa (sektor MŚP). „Gdy w Estonii wprowadzono nowy reżim opodatkowania w 2000 r. podkreślano, iż celem reformy jest wspieranie napływu inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy, a także promowanie Estonii jako atrakcyjnego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. System ten został wprowadzony w czasie, gdy rynek finansowy nie był jeszcze dostatecznie rozwinięty

1. Estoński CIT 2.0. *Nowoczesne rozwiązanie podatkowej dla Twojej firmy - Praktyczny przewodnik dla biznesu*. Ministerstwo Finansów <https://www.podatki.gov.pl/cit/estonski-cit/multimedia-estonski-cit/>.

2. Ibidem.

i przedsiębiorstwa odnotowywały znaczące trudności z dostępem do finansowania. Reforma wpłynęła pozytywnie na płynność przedsiębiorstw i zwiększyła wolumen zatrzymanych zysków. (...) Ma ono [wprowadzenie takiego systemu w Polsce – przypis autora] stanowić wsparcie w reinwestycji zysku i ułatwienie dostępu do finansowania dla tych firm, które najbardziej potrzebują kapitału. Prowadzenie działalności w warunkach niewystarczających środków własnych obrotowych i wysokich kosztów kredytowania ograniczających możliwości realizowania inwestycji stanowi jedną z największych barier rozwoju sektora MŚP”<sup>3</sup>.

Rozwiązanie to miało w swoim założeniu pozytywnie wpłynąć na przedsiębiorstwa sektora MŚP, ograniczając bariery rozwoju takie jak m. in. dostęp do finansowania, czy umożliwiając uelastycznienie opodatkowania. Pozwalało również na dokonanie wyboru systemu opodatkowania, w podobny sposób jak osoby fizyczne opodatkowane podatkiem dochodowym wybierają spośród skali podatkowej, podatku liniowego czy ryczałtu. Jednakże pierwsze lata obowiązywania tych preferencyjnych rozwiązań nie cieszyły się popularnością wśród podatników. Zainteresowanie okazało się wręcz znikome. Zamiast prognozowanych 200 tys. – 300 tys. spółek skorzystało z niego wyłącznie 337 podatników. Dlatego już w trakcie roku zapowiedziany został pakiet zmian, który miał dodatkowo skorygować te preferencje. Ostatecznie zmiany zostały wprowadzone wraz z projektem Polskiego Ładu w Ustawie zmieniającej.

### „Estoński CIT” – kształt modelowy w początkowej wersji

Aby móc dokładniej omówić przyczyny tak niskiego zainteresowania podatników, należy najpierw przybliżyć wymagania jakie stawiane były w Ustawie o CIT, jak również opisać szczegóły zaproponowanej przez ustawodawcę preferencji. Wprowadzone zostały one w Rozdziale 6b „Ryczałt od dochodów kapitałowych”<sup>4</sup>. W niniejszym artykule – ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, zgodnie z rozwiązaniem zastosowanym w Ustawie o CIT, zwany będzie dalej „ryczałtem”.

Stosowanie ryczałtu pozwala na zaniechanie równoległego prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz podatkowych i przenosi akcenty sprawozdawcze całkowicie na rzecz rozwiązań zawartych w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z art. 28d ustawy o CIT szczególnie znacznie wywiera się na prawidłowe określanie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Natomiast w kapitale własnym, istotnym jest poprawne określenie kwoty zysków niepodzielonych i podzielonych, które zostały odniesione na kapitały, a wypracowane w latach opodatkowania, w tym również kwoty niepokrytych strat. Także przy ustalaniu roku podatkowego odniesienie znajdują przepisy z ustawy o rachunkowości<sup>5</sup>. Pamiętać przy tym należy, że przystąpienie do opodatkowania ryczałtem wiąże się z wyrównaniem wyników podatkowego i bilansowego poprzez inne rozpoznanie niektórych przychodów i kosztów

zgodnie z trybem wskazanym w art. 7aa Ustawy o CIT.

Przyjęcie opodatkowania ryczałtem następuje na okres bezpośrednio następujących po sobie czterech lat podatkowych, o ile nie dojdzie w trakcie trwania tego okresu do naruszenia warunków jego stosowania. Jeżeli w ostatnim roku obowiązywania opodatkowania ryczałtem nie zostanie złożona stosowana informacja i jednocześnie podatnik będzie spełniał ustawowe warunki, to ta forma opodatkowania zostanie automatycznie przedłużona na kolejny czteroletni okres<sup>6</sup>. Zastosowanie ryczałtu oznacza również zrezygnowanie ze stosowania pozostałych przepisów ustawy o CIT, w szczególności odnoszących się do przepisów o podstawowych stawkach podatku, podatku od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, czyli tzw. „IP-BOX”, oraz minimalnego podatku od budynków<sup>7</sup>. Oznacza to jednak również rezygnację z możliwości zastosowania ulg i odliczeń wskazanych w art. 18-18f ustawy o CIT<sup>8</sup>, czyli m. in. darowizn na cele wypełniane przez organizacje pożytku publicznego, wydatków na działalność badawczo-rozwojową czy ulgi na złe długi.

Dodatkowo, na zasadach odstępstwa, przepisy dotyczące opodatkowania ryczałtem zezwalają na objęcie swoimi regulacjami również działalności rolniczej oraz leśnej<sup>9</sup>. „Oznacza to w praktyce, że podatnik prowadzący jedną (lub obie) z tych form działalności, wybierając ryczałt, decyduje równocześnie o objęciu dochodów z tych działalności opodatkowaniem

3. Uzasadnienie do projektu Ustawy wprowadzającej.

4. Art. 28c – 28t Ustawy o CIT

5. Art. 28e Ustawy o CIT

6. Art. 28f Ustawy o CIT.

7. Art. 28h Ustawy o CIT.

8. Zgodnie z art. 18aa Ustawy o CIT.

9. Oba te rodzaje działalności, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnych, podlegają wyłączeniu od przepisów ustawy na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 Ustawy o CIT. Ustawa wprowadzająca znowelizowała te przepisy, zezwalając na zastosowanie wobec nich opodatkowania ryczałtem.

wynikającym z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”<sup>10</sup>.

Zasady opodatkowania dochodu spółek w formie ryczałtu wskazują, że „podatnicy decydujący się na zmianę formy opodatkowania odczuwają „skutki podatkowe” jeszcze przed rozpoczęciem stosowania tej formy opodatkowania (...). Podstawa opodatkowania w ryczałcie od zysków kapitałowych jest oparta na wyniku z prawa bilansowego, a nie podatkowego. Podatnik stosujący tę formę opodatkowania jest zobligowany do uwzględnienia w podstawie opodatkowania świadczeń, które w przeciwnym wypadku pozostałyby nieopodatkowane lub mogłyby zostać opodatkowane podwójnie.”<sup>11</sup>.

### Kryteria opodatkowania ryczałtem

Wybór opodatkowania w formie ryczałtu dostępny jest wyłącznie dla rezydentów podatkowych podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, z siedzibą lub zarządem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, opodatkowanych w Polsce od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o CIT. Dodatkowo rozwiązania te przeznaczone zostały dla podmiotów o możliwie prostej strukturze udziałowej, czyli jedynie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, w których udziałowcami / akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania

świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Osoby takie mogą jednak prywatnie posiadać udziały w innych spółkach, niezależnie od przyjętych sposobów ich opodatkowania<sup>12</sup>. Ograniczony został również udział powiązań kapitałowych pomiędzy spółką opodatkowaną ryczałtem a innymi podmiotami<sup>13</sup>. Oznacza to, że podmiot taki nie może być ani udziałowcem ani posiadać w swojej strukturze udziałowców innych niż osoby fizyczne. Jednocześnie ustawodawca wprowadził, poprzez art. 28k Ustawy o CIT, szereg podmiotów wyłączonych z możliwości zastosowania preferencyjnego opodatkowania ryczałtem.

Do podstawowych kryteriów ograniczających zastosowania opodatkowania ryczałtem należał maksymalny limit przychodów, które mogły osiągnąć podatnicy<sup>14</sup>. Został on wyznaczony w wysokości 100.000.000,00 zł<sup>15</sup> przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym lub wartości średnich przychodów z działalności, obliczonych na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem<sup>16</sup>. Co najważniejsze kwoty te liczone były w wartościach brutto, czyli z uwzględnieniem podatku od towarów i usług. Pamiętać przy tym należy, że obliczając limit przychodów należało uwzględnić wszelkie przychody podatnika z działalności gospodarczej, w tym także te zwolnione z podatku dochodowego, bez względu

na klasyfikację źródeł przychodów. W liście nie uwzględniało się przychodów z działalności rolniczej i leśnej.

Jak zostało to wskazane powyżej, przekroczenie opisanego limitu nie stanowiło bezpośredniej podstawy do utraty preferencyjnego opodatkowania ryczałtem, gdyż w okresie czteroletnim średnia wysokość przychodów nadal mogła spełniać wskazany w ustawie limit. Jednakże za rok, w którym przychody osiągnęły wartość przekraczającą tę kwotę, lub średnią przychodów za cały okres opodatkowania, powstawał obowiązek zapłaty należnego domiaru od dochodu osiągniętego w kolejnym roku podatkowym. Wzór obliczenia podstawy opodatkowania 5% stawką domiaru wskazany został w art. 28q ustawy o CIT.

Poza limitem kwotowym ustawodawca nałożył również na podatnika wymagania w zakresie struktury osiąganych przychodów. Ograniczeniu ulegały tutaj przychody pasywne, których wartość w strukturze spółki nie powinna przekroczyć 50%. W swoim założeniu ryczałt miał służyć przede wszystkim podmiotom inwestującym w zakres zwiększania swojej bazy posiadanych środków trwałych. Ograniczenie to dotyczyło<sup>17</sup> zatem przychodów z tytułu:

- a) wierzytelności,
- b) odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- c) części odsetkowej raty leasingowej,

10. Ł. Postrzech, *Działalność rolnicza i leśna* [w:] *Estoński CIT. Praktyczny poradnik*, Warszawa 2021

11. Inidem

12. Art. 28j ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT.

13. Art. 28j ust. 1 ustawy o CIT.

14. Wskazany warunek został uchylony z dniem 1 stycznia 2022 r.

15. Zgodnie z art. 28j ust. 4 ustawy o CIT „Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2, i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej albo krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy, przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.”

16. Wskazane ograniczenie zostało uchylone z dniem 1 stycznia 2022 r.

17. Art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT.



- d) poręczeń i gwarancji,
- e) praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
- f) zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- g) transakcji z podmiotami powiązanymi<sup>18</sup> - w przypadku, gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Kolejnym wskazanym w ustawie był (oraz jest chwili obecnej) warunek dotyczący zatrudnienia. Ma on w zamierzeniu ograniczyć korzystanie z preferencyjnego opodatkowania przez podmioty nie prowadzące rzeczywistej działalności gospodarczej. Wymaga on od podatnika zatrudniania określonej liczby osób w jeden z dwóch alternatywnych sposobów<sup>19</sup>:

- trzech pracowników na podstawie umowy o pracę w przeliczeniu na pełne etaty przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku, gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych - przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
- trzech osób fizycznych zatrudnianych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na

podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>20</sup>, a miesięczne wydatki z tego tytułu stanowią kwotę co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

Udziałowcy lub akcjonariusze danego podatnika nie mogli, oraz do chwili obecnej, nie mogą być osobami, które wypełniają wskazane warunki zatrudnienia. Ich zatrudnienie nie wyklucza jednak spółki z opodatkowania ryczałtem.

Dodatkowymi wymaganiami był zakaz stosowania w okresie opodatkowania ryczałtem zasad Międzynarodowych Standardów Rachunkowości przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz złożenie zawiadomienia o wyborze takiego sposobu rozliczania podatków do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem. Zgłoszenie dokonywane jest poprzez zawiadomienie ZAW-RD<sup>21</sup>.

Inaczej prezentują się wskazane wymagania w przypadku podatników rozpoczynających działalność, jak również małych podatników<sup>22</sup>. W tym pierwszym przypadku warunki odnoszące się do limitu osiągniętych przychodów oraz

ich struktury uznaje się za spełnione w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem, natomiast warunek dotyczący zatrudnienia nie dotyczy roku rozpoczęcia działalności i dwóch lat bezpośrednio po nim następujących, o ile od drugiego roku podatkowego dojdzie do corocznego zwiększania zatrudnienia o co najmniej jeden etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia warunków ustawy. Wobec małych podatników ograniczono wyłącznie warunek dotyczący zatrudnienia do, odpowiednio, jednej osoby zatrudnionej na umowę o pracę na cały etat albo z innego tytułu z miesięcznymi wydatkami w wysokości co najmniej przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw<sup>23</sup>. Zasady odnośnie zatrudnienia udziałowców lub akcjonariuszy pozostały bez zmian.

Zdecydowanie najbardziej obciążającym wymaganiem podyktowanym podatnikom opodatkowanym ryczałtem były te, które wymagały spełnienia przez cały czteroletni okres jego obowiązywania. Poza limitem przychodów takim wymogiem był wymóg ponoszenia odpowiedniego poziomu nakładów inwestycyjnych w toku swojej bieżącej działalności gospodarczej<sup>24</sup>.

Wartość bezpośrednich nakładów na cele inwestycyjne powinna uprzednio wynieść minimalnie 15%, ale nie mniej niż 20.000 zł, w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo

18. W rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT. W tym konkretnym przepisie stosuje się ogólnie stosowaną definicję podmiotów powiązanych wskazującą na udział bezpośredni na poziomie 25%. Zgodnie bowiem z art. 28c pkt 1. Ustawy o CIT na potrzeby systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych za podmioty powiązane uważa się podmioty z bezpośrednim udziałem na poziomie przynajmniej 5%.

19. Art. 28j ust. 1 pkt 3 Ustawy o CIT.

20. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 423 z późn. zm.).

21. Zgodnie z Rozporządzeniem o wzorach zawiadomienia.

22. Zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy o CIT małym podatnikiem jest podatnik „u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł”.

23. Odpowiednio Art. 28j ust. 2 i ust. 3 Ustawy o CIT.

24. Art. 28g Ustawy o CIT.

33%, jednak nie mniej niż 50.000 zł w czteroletnim okresie opodatkowania ryczałtem, jeżeli realizuje znaczącą dla prowadzenia działalności inwestycję<sup>25</sup>. Wartość tę określało się „w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin<sup>26</sup>”.

Zgodnie bowiem z podstawowym celem wprowadzanej formy opodatkowania miała ona wspierać podatników w zakresie systematycznego zwiększania wartości inwestycji mierzonych poprzez wskazany w ustawie wzrost bezpośrednich nakładów inwestycyjnych<sup>27</sup>. Pojawiły się przy tym wątpliwości czy wyłączeniu z powyższych nakładów podlegają wszystkie wymienione środki trwałe, nawet jeżeli zostanie potwierdzone, że wykorzystywane są w pełnym wymiarze na rzecz prowadzonej działalności. Negatywna interpretacja w tym zakresie zdecydowanie ograniczyłaby sensowność opodatkowania ryczałtem dla przedsiębiorstw zajmujących się samochodowym transportem osób, osobowym i towarowym transportem lotniczym, morskim i śródlądowym,

a także wynajmem środków transportu.

Przepisy zakładały również alternatywę w zakresie ponoszonych wydatków na cele inwestycyjne. Wymóg ten nie był bowiem stosowany, jeżeli podatnik poniósł wydatki na zatrudnienie osób innych niż udziałowcy / akcjonariusze podatnika w wysokości większej o 20%, jednak nie mniejszej niż 30 000 zł, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania ryczałtem<sup>28</sup>.

Wobec małych podatników i podatników rozpoczynających działalność warunek dotyczący obowiązków w zakresie nakładów inwestycyjnych uznawało się za spełniony w odniesieniu do połowy wartości wskazanych w ustawie<sup>29</sup>.

Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem mogła nastąpić w czterech, wyszczególnionych w ustawie wypadkach<sup>30</sup>.

1. Ostatniego roku podatkowego okresu jego stosowania po złożeniu przez podatnika informacji o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem;
2. Ostatniego roku podatkowego odpowiednio 2- lub 4-letniego okresu, w którym nie poniesiono odpowiedni nakładów inwestycyjnych albo wydatków na wynagrodzenie;
3. Roku podatkowego, w którym

podatnik nie spełnił któregoś z warunków dotyczących wysokości przychodów ogółem, struktury przychodów czy warunków zatrudnienia;

4. Roku poprzedzającego rok podatkowy w którym:

a. podatnik nie spełnił warunków dotyczących struktury właścicielskiej, powiązań kapitałowych czy zakazu stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych,

b. podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,

c. podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że:

- podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
- podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,

25. Wymagane przy tym jest jednak poinformowanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów i terminie planowanego zakończenia inwestycji przed upływem dwuletniego okresu. „Przy ocenie, czy inwestycja jest znacząca dla prowadzonej działalności, uwzględnia się w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenie jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część”. Zgodnie z art. 28g ust. 4 i ust. 5 Ustawy o CIT.

26. „Przez członków rodzin, o których mowa w ust. 1, rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu” – art. 28g ust. 3 Ustawy o CIT.

27. Ustawa rozumie takie nakłady jako „wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych” oraz „opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych” wskazanych w przepisach.

28. Art. 28g ust. 6 Ustawy o CIT. Przy czym Do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.

29. Art. 28g ust. 7 Ustawy o CIT.

30. Art. 28l Ustawy o CIT.

d. podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.

Po utracie prawa do opodatkowania ryczałtem, ponownie można było złożyć zawiadomienie po upływie 3 lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem.

### **Modelowe zasady opodatkowania ryczałtem od 2021 r.**

W zamyśle ustawodawcy było przeniesienie momentu opodatkowania spółki na moment dystrybucji uzyskanego zysku na rzecz swoich wspólników. Istotne przy tym było określenie z jakiego okresu został wypłacony zysk, gdyż opodatkowaniu ryczałtem podlegały tylko zyski wypracowane w okresie jego stosowania. Sama ustawodawca wymienia sześć kategorii dochodu, z czego połowę z nich można określić jako „szczególne kategorie dochodu”, z tytułu<sup>31</sup>:

1. Podzielonych zysków,
2. Ukrytych zysków,
3. Wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
4. Zmiany wartości składników majątku,
5. Zysku netto,
6. Nieujawnionych operacji gospodarczych.

Tak skonstruowany katalog w założeniu obejmuje niemal każdą formę efektywnego, bezpośrednio lub pośredniego, przekazania właścicielom rzeczywistego, a nie tylko księgowego, zysku spółki. Ma to zapewne ograniczyć powstanie kolejnej luki podatkowej, która służyłaby agresywnej optymalizacji podatkowej.

Pierwsza kategoria zdaje się być najprostsza do zobrazowania. Podlega pod nią zysk spółki, który na podstawie uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczany jest do wypłaty udziałowcom/akcjonariuszom lub na pokrycie strat powstałych przed przejściem na opodatkowanie ryczałtem. Dotyczy to również zaliczek wypłacanych na poczet przewidywanej dywidendy. Podstawę w tym wypadku stanowi suma dochodów z danego tytułu w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.

Przez ukryte zyski rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem. Szczegółowo przykłady wskazane zostały w art. 28m ust. 3 Ustawy o CIT, wraz z wyłączeniem z opodatkowania wskazanym w ust. 4.

Szczególną kategorią jest dochód do opodatkowania z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Brak jest bowiem jednolitych stanowisk, czy obowiązuje on wobec wszystkich kosztów, które przy zastosowaniu ogólnych zasad opodatkowa-

nia nie stanowiłyby kosztów uzyskania przychodu, czy wyłącznie takich wydatków, które faktycznie nie są związane z działalnością gospodarczą. W przypadku obu powyższych kategorii opodatkowaniu podlega suma dochodów z tych tytułów ustalona w miesiącu dokonania świadczenia lub wypłaty czy wydatku.

Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku powstaje, gdy w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego (aportu) przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części jego wartość rynkowa przewyższa wartość podatkową przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego. Przez wartość podatkową składnika majątku, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, jaka została przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty<sup>32</sup>. Podstawę stanowi tutaj dochód osiągnięty w miesiącu łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

Wartość składników majątku jest określana w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk. Wartość rynkową składnika majątku określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia. W pozostałych przypadkach określa się

31. Art. 28m Ustawa o CIT

32. Art. 28m ust. 7 Ustawy o CIT

ją zgodnie z zasadami właściwymi dla cen transferowych.

Dochód z tytułu zysku netto podlega opodatkowaniu wyłącznie w części w jakiej zyski te nie były zyskami podzielonymi lub przeznaczonymi na pokrycie straty w przypadku, gdy podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem.

Ostatnia kategoria, dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, dotyczy wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto.

Wysokość ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych wynosił 15%<sup>117</sup> podstawy opodatkowania w przypadku małego podatnika oraz tych podatników, których wartość średnich przychodów<sup>118</sup> nie przekraczała wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika, oraz 25% w pozostałych przypadkach. Dodatkowo przy obliczaniu dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku podlegała obniżeniu o 5 p.p. przy spełnianiu odpowiednich warunków w zakresie poczynionych nakładów na cele inwestycyjne<sup>33</sup>.

Modelowe opodatkowanie ryczałtem nie posiada systemu zaliczkowego. Jednorazowych płatności należy dokonać zgodnie z terminami wskazanymi w art. 28t Ustawy o CIT. Przepisy wskazują pięć różnych terminów płatności podatku w zależności od określonych kategorii dochodu. Dodatkowo podatnik obowiązany jest składać deklaracje według ustalonego wzoru do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego

o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Udziałowcy/akcjonariusze spółki zobowiązani są zaś do składania spółce oświadczenia OSW-RD<sup>34</sup> o posiadanych przez nich, w sposób bezpośredni i pośredni (co najmniej 5% udziałów w kapitale), udziałach (akcjach), ogóle praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian<sup>35</sup>.

Z punktu widzenia udziałowców / akcjonariuszy wprowadzenie opodatkowania ryczałtem nie zmienia zasad opodatkowania zysków ze spółki. Nadal wypłaty te będą podlegały podwójnemu opodatkowaniu, najpierw na poziomie zysku spółki, a następnie na poziomie otrzymanej od spółki wypłaty. Pozytywnym efektem zmian jest jednak wprowadzenie możliwości odliczenia części podatku płaconego na poziomie spółki od podatku płaconego przez jej udziałowca / akcjonariusza. Ustawa wprowadzająca dodała bowiem ust. 19 do art. 30a Ustawy o PIT.

Zgodnie z jego brzmieniem, zryczałtowany podatek od przychodu z dywidendy z zysku spółek opodatkowanych ryczałtem był pomniejszany o kwotę stanowiącą:

1. 41% kwoty odpowiadającej iloczy-

nowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu właściwą dla małego podatnika w wysokości 15%;

2. 37% kwoty odpowiadającej iloczy-nowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu właściwą dla podatnika innego niż mały podatnik w wysokości 25%;

3. 71% kwoty odpowiadającej iloczy-nowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych – właściwego dla małego podatnika ponoszącego odpowiednią wysokość nakładów inwestycyjnych – w wysokości 10%;

33. Art. 28o Ustawy o CIT

34. Na wzorze opublikowanym w Rozporządzeniu o wzorach zawiadomienia.

35. Art. 28s Ustawy o CIT



4. 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych – właściwego dla podatnika (innego niż mały podatnik) ponoszącego odpowiednią wysokość nakładów inwestycyjnych – w wysokości 20%.

Zastosowanie tych odliczeń pozwoliło na zmniejszenie efektywnego opodatkowania wspólników spółki kapitałowej, która przy zasadach ogólnych wynosiła 26,29% oraz 34,39% i to pomimo faktu, że zastosowane stawki nominalne były wyższe. Potrącenie to jednak dotyczyło jedynie wypłat z zysku w postaci dywidendy. Podatek od zysków z innych tytułów nie otrzymywał równie preferencyjnych rozwiązań co przenosiło się na wzrost efektywnego opodatkowania tych zysków.

W zakresie obowiązków jako płatnik podatku od dywidend swoich udziałowców / akcjonariuszy, podmiot opodatkowany ryczałtem miał takie same obowiązki jak podmioty opodatkowane na zasadach ogólnych.

#### **Estoński CIT w kształcie obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.**

Pomimo zapewnień ustawodawcy

o mnogości korzyści, jak zostało to już wspomniane, opodatkowanie w formie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych nie cieszyło się powodzeniem wśród podatników. Wynikało to między innymi z rozminięcia się zapowiedzi z rzeczywistością<sup>36</sup>.

„Główną zaletą estońskiego systemu opodatkowania osób prawnych jest to, że ze względu na minimalną liczbę wyjątków jest to system prosty w administrowaniu, a oprócz tego również przejrzysty i łatwy do zrozumienia przez podatnika”<sup>37</sup>. Krótka lektura poprzedniego punktu artykułu wystarczy, żeby zauważyć, że oczekiwania samego ustawodawcy dość znacząco odbiegały od ostatecznego efektu wprowadzonych przepisów, głównie poprzez szerokie spektrum nałożonych na podatników wymagań. Może i opodatkowanie w tej formie byłoby proste do kontrolowania oraz zarządzania, ale skala trudności przy tak skonstruowanych przepisach oraz wymagania stawiane przed podatnikami w toku wykorzystywania opodatkowania ryczałtem najwyraźniej skutecznie odstraszyły zainteresowanych.

Dokonywanie czasochłonnych i skomplikowanych rozliczeń przed samym przystąpieniem do tej formy opodatkowania, wiążące się nawet z powstaniem dodatkowego zobowiązania podatkowego, utratą możliwości skorzystania z ulg podatkowych, brakiem elastyczności rozwiązania, ograniczeniem zysków dla udziałowców i akcjonariuszy spółek. Wady tego systemu były aż nazbyt widoczne, również dla ustawodawcy. Postanowiono dokonać w nich zdecydowanych zmian i wprowadzić je

do pakietu nowelizującego określanego „Polskim Ładem”.

Ustawa zmieniająca obowiązująca od 1 stycznia 2022 r. przyniosła na początku roku wiele kontrowersji, ale niewątpliwie poprawiła niektóre kwestie trapiące opodatkowanie ryczałtem. U podstaw tych zmian stało założenie „uproszczenia i doprecyzowania istniejących regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów (...)”. Powyższe zmiany umożliwią skorzystanie z regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów przez szeroką grupę podatników (cechujących się znacznym potencjałem rozwoju), których wzrost docelowo może stać się impulsem dla rozwoju gospodarczego całego kraju”<sup>38</sup>.

Zdecydowana większość zmian została poczyniona na korzyść podatnika. Przede wszystkim zrezygnowano z rozwiązań odnoszących się do ponoszenia nakładów na cele inwestycyjne<sup>39</sup> oraz poszerzono krąg podatników mogących skorzystać z tej formy opodatkowania. Zrezygnowano z limitu przychodowego, a co za tym idzie również z obowiązku domiaru<sup>40</sup>. Dodatkowo zezwolono na skorzystanie z opodatkowania ryczałtem spółkom komandytowym, komandytowo-akcyjnym oraz prostym spółkom akcyjnym, przy jednoczesnym zachowaniu wymogu co do ich struktur udziałowych.

Rezygnacja z ponoszenia nakładów inwestycyjnych była impulsem do całkowitego zrezygnowania z ryczałtowych stawek 15% oraz 25% i zostawienia jedynie niższych stawek - 10% i 20%. Mniejsza stawka ma zastosowanie w przypadku małych podatników oraz

36. Nie należy przy tym pomijać także takich elementów jak stan pandemiczny, chęć ograniczenia ryzyka podejmowania istotnych zmian w specyfice działalności czy niepewność wobec interpretacji nowowprowadzonych preferencji jak miało to miejsce choćby w przypadku IP-Box czy ulgi B+R.

37. Uzasadnienie do ustawy wprowadzającej.

38. Zgodnie z Uzasadnieniem do ustawy zmieniającej.

39. Uchylenie art. 28g i związanego z nim art. 28l ust. 1 pkt 2 Ustawy o CIT

40. Uchylenie art. 28j ust. 1 i 4 oraz art. 28q Ustawy o CIT.



podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Miało to również wpływ na zmiany w zakresie możliwych odliczeń od podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanych dywidend przez wspólników, udziałowców i akcjonariuszy spółek. Pomniejszenie to w obecnym stanie prawnym wynosi:

1. 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%, albo
2. 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%.

Zmieniono sposób opodatkowania podatników, którzy zakończyli okres opodatkowania ryczałtem. Od 1 stycz-

nia 2022 opłacenie sumy zysków netto, w tej części w jakiej nie zostały podzielone na wspólników spółki ani przeznaczone na pokrycie straty, osiągniętych w trakcie tego opodatkowania, można opłacić według dotychczasowych zasad do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem. Dodano jednak możliwość opłaty ryczałtowanej stawki podatku dopiero od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto<sup>41</sup>. Pozwala to podatnikom dalej stosować zasady opodatkowania ryczałtem, nawet po jego zakończeniu, ale wyłącznie wobec zysku netto wygenerowanego w jego trakcie<sup>42</sup>.

Nowelizacja przepisów pozwoliła również na rozpoczęcie korzystania z opodatkowania ryczałtem w trakcie roku podatkowego<sup>43</sup>. W takim przypadku za pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego<sup>44</sup>.

Szczególnie interesującą kwestią dla podatników była definicja ukrytych zysków stosowana na potrzeby opodatkowania ryczałtem. Katalog ten był niezwykle szeroki, obejmujący niemalże wszystkie rodzaje płatności przekazywanych na rzecz wspólnika spółki. Dlatego przy podejmowaniu decyzji o wyborze opodatkowania ryczałtem podatnik musiał uwzględnić m. in. to, czy spółka będzie np. finansowana pożyczkami otrzymanymi od udziałowców

lub osób z nimi powiązanych. Ustawa zmieniająca dodatkowo rozszerzyła oraz znowelizowała ten katalog<sup>45</sup>.

Wśród innych istotnych nowelizacji wprowadzonych Ustawą zmieniającą w zakresie opodatkowania ryczałtem należy również wymienić:

- Zmiany w art. 7aa Ustawy o CIT w zakresie obowiązków podatnika rozpoczynającego korzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu;
- Wyłączenie stosowania wobec podmiotów opodatkowanych ryczałtem przepisów o minimalnym podatku dochodowym – art. 28h ust. 1. Ustawy o CIT;
- Doprecyzowanie wartości początkowej składnika majątku – art. 28m ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT;
- Doprecyzowanie podstawy opodatkowania ryczałtem poprzez uwzględnienie w nim dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągniętych w roku podatkowym – art. 28n ust. 1 pkt 5 Ustawy o CIT, wcześniej uwzględnione wyłącznie w art. 28m Ustawy o CIT;
- Wskazanie sposobu dokonywania odliczenia od ryczałtu kwoty ryczałtu należnego od wypłaconej zaliczki. Odliczenia takiego dokonuje się od ryczałtu należnego od zysku, na poczet którego zaliczka została wypłacona, proporcjonalnie do kwoty zysku przeznaczonej do wy-

41. Definicja ta została wprowadzona w art. 28c pkt 5 Ustawy o CIT w brzmieniu: „Ileokroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: rozdysponowanym dochodzie z tytułu zysku netto - oznacza to część dochodu z tytułu zysku netto, która została przeznaczona do dystrybucji w jakiegokolwiek formie, w tym do wypłaty wspólnikom, na pokrycie strat powstałych w okresie innym niż okres opodatkowania ryczałtem, na wypłatę wynagrodzeń związanych z udziałami, na podwyższenie kapitału zakładowego”

42. Art. 28h ust. 3 Ustawy o CIT.

43. Dodany art. 28j ust. 5 Ustawy o CIT.

44. Art. 28e ust. 2 Ustawy o CIT.

45. Porównaj zmiany w art. 28m ust. 3 Ustawy o CIT.

płaty – art. 28p ust. 3 Ustawy o CIT.

### **Czy opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek jest korzystnym rozwiązaniem?**

Bez wątplenia Ustawa zmieniająca znacznie uatrakcyjniła opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek dla wielu podmiotów. Zrezygnowano z kłopotliwych rozwiązań, a inne dostosowano pod wymagania podatników oraz deklaracje Ministra Finansów. Doprecyzowano część wątpliwości jakie narodziły się od wprowadzenia tych przepisów. Uczyniono kroki, aby przybliżyć „estoński CIT” do swojego pierwotnego, ale rozwiązania te nadal dalekie są od obowiązków u naszych bałtyckich sąsiadów. Nie można już jednak powiedzieć, że oba rozwiązania łączy jedynie nazwa oraz główny koncept.

Nadal ciężko jest wskazać, aby ta forma opodatkowania była „prosta w administrowaniu” oraz „przejrzysta i łatwa do zrozumienia przez podatnika”. Do zdecydowanych jej zalet należy odsunięcie momentu rozliczenia podatku dochodowego na dzień konsumpcji zysku, dzięki czemu dopóty, dopóki wypracowane zyski „pracują” dla spółki, nie są opodatkowane. Podatnik nie traci przy tym straty osiągniętej przed przyjęciem tej formy opodatkowania poprzez możliwość wstecznego jej rozliczenia, jednak ma wtedy obowiązek stosowania go przez co najmniej 4 lata. Na rzecz tego rozwiązania przemawiają również inne, mniej korzystne dla podatników, zmiany wprowadzone w „Polskim Ładzie”. Zrezygnowanie z możliwości odliczania składki zdrowotnej powoduje, że tą formą opodatkowania mogą zainteresować się również osoby prowadzące

jednoosobową działalność gospodarczą, dla których może to być najatrakcyjniejsze ekonomicznie rozwiązanie.

Dla samych właścicieli spółek korzyści z przejścia na opodatkowanie ryczałtem pojawiają się również w przypadku otrzymywanych pożyczek co warto zaprezentować w poniższym przykładzie.

Spółka X jest małym podatnikiem; osiąga w toku opodatkowania ryczałtem dochód w wysokości 1.000.000 zł. W przykładzie zostały pominięte inne możliwe do zastosowania ulgi i skupiono się wyłącznie na wyliczeniach odnoszących się do opodatkowania w przypadku wypłaty dywidendy.

Przyjęte w przykładzie kalkulacje zostały oparte o założenie, że podstawą opodatkowania w tym przypadku spółki opodatkowanej ryczałtem jest wypłata dywidendy w kwocie brutto. Pojawiają się jednak argumenty, że podatek powinien być kalkulowany od zysku pomniejszonego o należny ryczałt. Powoduje to, że efektywna stawka opodatkowania spadnie aż do 18,1% we wskazanym przykładzie. W przypadku podatnika niebędącego małym podatnikiem, stawka ryczałtu 20%, efektywna wartość opodatkowania wynosi 21,2%. Potwierdzenie takiego stanu rzeczy na obecny dzień wymaga szczegółowej analizy.

Pojawiły się również kontrowersje w zakresie różnic pomiędzy teorią a praktyką stosowania opodatkowania przez organy administracji skarbowej. Doprowadziło to do dyskryminacji podmiotów wypłacających zaliczki na poczet dywidendy, których opodatkowanie, w porównaniu do wspólników wypłacających dywidendy, jest kil-

kukrotnie wyższe. W opinii Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, brak jest bowiem możliwości zastosowania mechanizmu odliczenia w przypadku zaliczek wypłacanych na poczet dywidendy<sup>46</sup>. Wydaje się to być sprzeczne z systemowym założeniem opodatkowania ryczałtem, czyli opodatkowania w momencie dystrybucji zysku, jednak jest zgodny z literalnym brzmieniem przepisów, które nie odnoszą się w tym wymiarze do kwestii zaliczek na wypłatę dywidendy. Chociaż interpretacja została wydana odnośnie stanu prawnego sprzed Ustawy zmieniającej, to ze względu na brak nowelizacji w tym zakresie<sup>47</sup> podobne stanowisko organów administracji skarbowej może być powielane w kolejnych interpretacjach.

Brak jest również pomocy dla podatników, jeżeli chodzi o objaśnienia, które tylko zwiększają ilość wątpliwości związanych z estońskim CIT-em. W niektórych przypadkach objaśnienia wręcz powtarzają przepisy bez dodawania żadnego komentarza. Podatnicy wskazują w szczególności na wątpliwości związane z prawidłowym ustalaniem „wartości podatkowej” podczas przejścia na opodatkowanie ryczałtem, czy elementów wliczanych do limitu przychodów biernych. Objaśnienia Ministra Finansów w tym zakresie nie stanowią efektywnego wsparcia.

Nie wiadomo czy na ten moment estoński CIT w aktualnym brzmieniu jest wersją definitywną, czy nadal będzie podlegał istotnym zmianom w przyszłości. Z pewnością nie jest to rozwiązanie idealne, ale dla niektórych rodzajów podmiotów faktycznie może być zdecydowanie bardziej korzystne od opodatkowania według ogólnych za-

46. Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21.01.2022 r. nr 0112-KDIL2-1.4011.981.2021.4.DJ

47. Chociaż wprowadzono zmiany zrównujące wypłatę zaliczki z wypłatą dywidendy (art. 28m ust. 2 Ustawy o CIT), to dokonano tego wyłącznie na gruncie podatku dochodowego do osób prawnych, a nie fizycznych.

sad. Wprowadzone od 1 stycznia 2022 roku zmiany należy raczej rozpatrywać w kontekście ich ewolucji, a nie rewolucji. Dopiero jednak wykrystalizowanie się przejrzystej linii interpretacyjnej organów administracji skarbowej i czas pokażą, jak wpłynęły one na popularność tego niewątpliwie interesującego rozwiązania podatkowego.

### **Wątpliwości i kontrowersje związane z ryczałtem od dochodów spółek – możliwe nadużycia**

Jedną z kluczowych kontrowersji w zakresie rozliczenia ryczałtu od dochodów spółek jest sposób kalkulacji ewentualnego podatku na moment przejścia podatnika na ryczałt od dochodów spółek. Podatnik w rocznym zeznaniu podatkowym, za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jest zobowiązany do wykazania przychodów oraz kosztów, w wartości stanowiącej różnicę z tzw. „przejścia z wyniku podatkowego na bilansowy”. Przedmiotowa wartość odpowiada:

- przychodom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów podatkowych, oraz
- kosztom zaliczonym do kosztów uzyskania przychodów w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami

o rachunkowości, oraz odpowiednio

- przychodom zaliczonym do przychodów podatkowych w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz
- kosztom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Upraszczając, przedmiotowa regulacja sprowadza się do założenia, iż jeśli uprzednio dany wydatek został zaliczonych do kosztów podatkowych (zmniejszył podstawę opodatkowania CIT na zasadach ogólnych) a zostanie zaliczony w koszty bilansowe w okresie późniejszym (tj. w okresie opodatkowania ryczałtem – czyli w okresie kalkulacji wyniku bilansowego - zysku netto), to dochodziłoby do sytuacji niepożądaney z punktu widzenia ustawodawcy tj. dwukrotnego rozliczenia jednego wydatku zmniejszającego podstawę opodatkowania : 1) najpierw jako koszt podatkowy w okresie opodatkowania na zasadach ogólnych, oraz 2) później jako zaliczenia tego wydatku jako koszt bilansowy zmniejszający zysk netto w okresie opodatkowania ryczałtem. Analogiczna regulacja <sup>48</sup> dotyczy różnic w wykazywaniu przychodów podatkowych i bilansowych dotyczących

tego samego zdarzenia gospodarczego w różnych okresach. Przedmiotowa wartość różnicy podlegałaby opodatkowaniu na moment wejścia podatnika w reżim CIT'u estońskiego, chyba że podatnik rozliczałby się na zasadach ryczałtu przez cztery lata podatkowe.

W konsekwencji, przedmiotowa regulacja nakazuje podatnikom zaliczenie tzw. różnicy przejściowej do przychodów podatkowych w przypadku, gdy w pierwszej kolejności powstawał przychód bilansowy, a w późniejszym okresie powstałby przychód podatkowy (w okresie opodatkowania ryczałtem). Kwota wskazanych przychodów powinna być wykazana na plus w informacji CIT/KW. Przykładem takiej sytuacji jest naliczenie odsetek od udzielonej pożyczki przez podatnika na dzień bilansowy (zaliczenia do przychodów bilansowych naliczonych odsetek), podczas gdy kasowy wpływ odsetek od udzielonej pożyczki konstituuje przychód podatkowy w kolejnym okresie rozliczeniowym dla celów podatkowych.

Z drugiej strony, do przychodów podlegających opodatkowaniu na moment wejścia w reżim CIT'u estońskiego należy zaliczyć wartość wydatków będących w pierwszej kolejności kosztem podatkowym, a dopiero w kolejnym okresie kosztem bilansowym (kwota kosztów na plus do przychodów w informacji CIT/KW dotycząca rozliczenia międzyokresowych kosztów czynnych np. podatek od nieruchomości).

Prezentacji różnic przejściowych zaliczanych do kosztów podatkowych w informacji CIT/KW dotyczy również dwóch przypadków. Pierwszy przypadek dotyczy przychodów podatkowych wykazywanych we wcześniejszym okresie rozliczeniowym, podczas gdy dal-

48. Art. 7aa ust. 2 pkt 1 i pkt 2 Ustawy o CIT.

szej kolejności podatnik wykazywałby przychód bilansowy (w okresie opodatkowania ryczałtem) – kwota przychodu na plus do kosztów w informacji w zakresie wydania towaru w poprzednim roku podatkowym i bilansowym, a faktura zostanie wystawiona w kolejnym roku podatkowym i bilansowym.

Drugi przypadek występuje, gdy w pierwszej kolejności występuje koszt bilansowy, a w dalszej kolejności występowałby koszt podatkowy, wydatek jako koszt na plus do kosztów w informacji np. podatnik spłaca kredyt i zostają naliczone odsetki na koniec roku podatkowego i bilansowego, podczas gdy płatność odsetek zostałaby dokonana przez podatnika w kolejnym roku bilansowym i podatkowym – bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Podsumowując, szczegółowa analiza dotycząca różnic w zakresie momentu wykazywania przychodów bilansowych i podatkowych powinna dotyczyć międzyokresowych rozliczeń przychodów i kosztów w świetle prawa bilansowego, prezentacji przychodów i kosztów finansowych, w szczególności odsetek i różnic kursowych, oraz różnic w zakresie prezentacji amortyzacji bilansowej i podatkowej (dotyczy to w szczególności tzw. jednorazowej amortyzacji w oparciu o art. 16k ustawy o CIT).

Niezależnie od powyższych rozważań, ewentualna wartość zobowiązania podatkowego wygasłaby w całości w przypadku stosowania przez podatnika opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w sposób nieprzerwany przez okres dłuższy niż cztery lata podatkowe.

Podsumowując, istotne korzyści podatkowe uzyskają podmioty mające nadwyżkę bilansową wartości składników

majątku nad ich wartością podatkową. Wartość nadwyżki jest prezentowana na plus do przychodów w informacji, jednakże zobowiązanie wygasa po 4 latach, podczas gdy wyższa wartość odpisu amortyzacyjnego zmniejsza zysk bilansowy. Przykładem obrazującym to zjawisko jest możliwość prezentacji umów leasingu dla celów podatkowych jako tzw. leasingi operacyjne, podczas gdy dla celów bilansowych wskazane umowy podlegają prezentacji jak tzw. leasingi finansowe.

Kolejną kontrowersją aktualnych regulacji<sup>49</sup> w zakresie ryczałtu od dochodów spółek jest aspekt dotyczący podmiotów powstałych z przekształcenia dla których pierwszym rokiem po przekształceniu jest rok opodatkowania ryczałtem. Podstawą opodatkowania byłaby różnica pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową składników majątku podatnika. Dochód z przekształcenia powinien zostać wykazany przez podatnika w zeznaniu podatkowym rocznym (CIT-8) do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Wskazany dochód podlegałby opodatkowaniu stawką 19%. Zapłata wskazanego zobowiązania powinna nastąpić do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek lub w częściach w okresie nie dłuższym niż dwa lata od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem (po zawiadomieniu właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego).

Należy jednak podkreślić, iż bardzo niewielu podatników zapłaci wskazane zobowiązania. Istniejąca luka w przepisach wskazuje, iż w przypadku przekształcenia podmiotów w spółkę będącą podatnikiem podatku docho-

dowego od osób prawnych (np. przekształcenie przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą w oparciu o wpis do ewidencji CEIDG w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością) wystarczy, aby podmiot po przekształceniu nie wybrał od razu rozliczenia w oparciu w ryczałt, tylko odczekał jakiś okres czasu (np. jeden miesiąc) przed wyborem tej formy opodatkowania. Okres pomiędzy dniem przekształcenia a momentem przejścia podatnika na CIT estoński będzie stanowił odrębny rok podatkowy (np. jeden miesiąc), jednakże pozwoli to uniknąć obowiązku zapłaty podatku od przekształcenia.

Kolejna kontrowersja dotyczy zakresu definicyjnego dochodów z ukrytych zysków w świetle art. 28m ust.1 pkt 2 ustawy o CIT. Przedmiotowa regulacja dotyczy tylko i wyłącznie świadczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych (art. 11a in następne ustawy o CIT), przy założeniu różnicy definicyjnej, iż dla potrzeb cen transferowych aspekt wywierania znaczącego wpływu pomiędzy podmiotami jako powiązania kapitałowego odnosi się do udziału w wysokości 25%, podczas gdy dla potrzeb regulacji w zakresie ryczałtu – powiązanie kapitałowe definiowane jest na poziomie 5%.

Należy podkreślić, iż ustawodawca wskazuje katalog otwarty dochodów z ukrytych zysków, w szczególności kwota pożyczki udzielona wspólnikowi/udziałowcowi, świadczenie wykonane na rzecz fundacji, nadwyżka wartości rynkowej transakcji ponad ustaloną wartość rynkową. Jednakże, wartość ukrytych zysków byłaby tylko i wyłącznie ustalona kwota nadwyżka ponad wartość rynkową w rozumie-

49. Art. 7aa ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT.



niu art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT. Z drugiej strony, wyłączeniu spod zakresu opodatkowanych ukrytych zysków podlegają m.in.:

- Wynagrodzenia do pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego w danym przedsiębiorstwie lub do pięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw (jeśli średnia wartość przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w firmie jest wyższa niż wartość średnia krajowa przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia);
- Wydatki i odpisy amortyzacyjne od samochodów osobowych używanego na cele tzw. mieszane w wysokości 50% (w konsekwencji, tylko wartość 50 % będzie stanowiła dochód z ukrytych zysków do opodatkowania),
- Kwota pożyczki zwrócona przez podatnika wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu.

Podsumowując, elementem zastanawiającym jest wprowadzenie przez Ustawodawcę regulacji, która uznaje za dochód z ukrytych zysków wartość raty leasingowej (leasing operacyjny samochodu osobowego) w wartości 50%, lub wartość odpisu amortyzacyjnego w wysokości 50% (w przypadku leasing finansowego samochodu osobowego). Porównując wskazaną regulację z aktualnymi, ogólnymi regulacjami dotyczącymi opodatkowania umów leasingu samochodów osobowych dla celów podatku dochodowego osób prawnych (w przypadku samochodów spalinowych o wartości powyżej 150 tys. zł., oraz samochodów elektrycznych o wartości powyżej 225 tys. zł.), należy wskazać, iż jest ona dużo bardziej korzystana dla podatników zawierających umowy leasingu samochodów o wysokich wartościach. W konsekwencji, im wartość

przedmiotu leasingu jest wyższa, tym podatnik rozliczający się na zasadach ryczałtu ma większą preferencję podatkową w porównaniu do rozliczenia w oparciu o zasady ogólne.

Dalszą kontrowersją dotyczącą regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów spółek jest aspekt dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Należy podkreślić, iż celem ustawodawcy było, aby wskazana regulacja odnosiła się do wydatków ponoszonych przez podatnika nie tylko na rzecz podmiotów powiązanych, ale również na rzecz podmiotów trzecich. Kontrowersja sprowadza się do ustalenia zakresu wydatków „niezwiązanych” z prowadzoną działalnością gospodarczą przez podatnika. Należy podkreślić – zdaniem autora - iż zakres wydatków „związanych” z działalnością gospodarczą podatnika nie może być utożsamiany z zakresem definicyjnym wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodów w świetle art. 15 ust 1 ustawy o CIT. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w objaśnieniach Ministra ds. Finansów Publicznych z dnia 23 grudnia 2021 r., podatnicy powinni „posiłkować” się definicją kosztów uzyskania przychodów art. 15 ust. 1 (a contrario) dla celów ustalenia wydatków „niezwiązanych z działalnością gospodarczą” choć „nie jest to katalog zamknięty”.

Kolejnym zagadnieniem budzącym wątpliwości w zakresie ryczałtu jest aspekt związany ze świadczeniem usług pomiędzy podmiotami powiązanymi, w świetle art. 28j ust.1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT.

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, który spełnia w szczególności warunek, iż mniej niż 50% jego przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym (liczonych z uwzględnieniem

kwoty należnego podatku od towarów i usług), pochodzi z transakcji z podmiotami powiązanymi (w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT) - w przypadku, gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Analiza przedmiotowej regulacji prowadzi do kilku zastanawiających wniosków. Po pierwsze, interpretacja niedookreślonego pojęcia „wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym” może prowadzić do istotnych sporów podatników z organami administracji skarbowej, co w konsekwencji prowadzi do niepewności prawa podatkowego. Po drugie, w przypadku gdy wartość przychodu generowanego z tytułu świadczonych usług przez podatnika w reżimie CIT'u estońskiego na rzecz podmiotów powiązanych jest niższa niż 50 % przychodów ogółem tego podatnika wtedy przedmiotowa regulacja w ogóle nie ma zastosowania. W konsekwencji, dany podatnik rozliczający się na zasadach ryczałtu od dochodów spółek, nie będzie w ogóle zobowiązany do analizy zagadnienia „wartości dodanej pod względem ekonomicznym” w przypadku, gdy łączna wartość osiągniętego przychodu przez tego podatnika z transakcji usługowych z podmiotami powiązanymi stanowić będzie wartość mniejszą niż 50% łącznych generowanych przez niego przychodów. Dodatkowo, analiza art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT (zagadnienie dotyczące „wytwarzanej wartości dodanej”) w związku z brzmieniem art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT (zagadnienie dotyczące dochodów z ukrytych zysków) prowadzi do wniosku, iż regulacja dotycząca przedmiotu opodatkowania w zakresie dochodów z ukrytych zysków odwołuje się do rozdziału 1a ustawy o CIT (Ceny transferowe), oraz wskazuje, iż opodatkowaniu podlega tylko i wyłącznie nadwyżka ponad wartość rynkową. Regu-



lacje w zakresie dochodów z ukrytych zysków nie odnoszą się do zagadnienia „ekonomicznej wartości dodanej”. Z drugiej strony, w przypadku podatnika (opodatkowanego na zasadach ogólnych), który świadczy usługi na rzecz podmiotu powiązanego (rozliczanego na zasadach ryczałtu), wymaganym jest wypełnienie obowiązków w zakresie cen transferowych, w szczególności w odpowiednich przypadkach niezbędnym jest przygotowanie dokumentacji podatkowej cen transferowych.

Kolejnym zagadnieniem budzącym wątpliwości jest aspekt utraty przez podatnika prawa do opodatkowania ryczałtem. Utrata tego uprawnienia następuje z końcem roku podatkowego w przypadku <sup>50</sup> rezygnacji podatnika z opodatkowania w tej formie lub w przypadku, gdy podatnik nie spełnił któregoś z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o CIT.

Z drugiej strony, utrata uprawnienia do opodatkowania ryczałtem następuje z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w przypadku wystąpienia zdefiniowanego zdarzenia restrukturyzacyjnego <sup>51</sup> w trakcie roku podatkowego u danego podatnika, niewłaściwego prowadzenie ksiąg rachunkowych przez tego podatnika, jak również w przypadku niespełnienia przez tego podatnika warunków 28j ust.1 pkt 4-6 ustawy o CIT (tj. zakres podmiotowy oraz prosta struktura właścicielska).

Dalszym aspektem budzącym wątpliwości jest ewentualna możliwość wystąpienia zdarzeń restrukturyzacyjnych (połączeń oraz podziałów) pomiędzy podmiotami rozliczającymi się na zasadach ryczałtu od dochodów spółek w

kontekście wystąpienia ewentualnego dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku.

Ustawodawca wskazuje, iż podatnik nie traci uprawnienia do opodatkowania ryczałtem <sup>52</sup> na zasadzie wyjątku od wyjątku w przypadku, gdy podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, gdy:

- podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
- podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa ustawy o CIT, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku.

Należy jednak wskazać, iż pomimo braku utraty uprawnienia podatnika do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, opodatkowaniu ryczałtem podlega będzie dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w wysokości nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników - w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Elementem wysoce zastanawiającym w zakresie racjonalności ustawodaw-

cy jest wskazanie przez niego zapisów ustawowych dotyczących opodatkowania tzw. dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w świetle art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Jeśli dwa podmioty podlegają opodatkowaniu na zasadach ryczałtu od dochodów spółek (tj. dwa podmioty w prawidłowy sposób dokonały rozliczenia podatku na moment wejścia w reżim ryczałtu zgodnie z art. 7aa ust. 4 ustawy o CIT), oraz wskazane podmioty ustalają w prawidłowy sposób wynik finansowy netto w okresie pozostawania na zasadach ryczałtu (tj. w okresie 4 lat podatkowych), to wydaje się wysoce nieracjonalnym opodatkowanie wartości w wysokości nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników. Starając się doszukać racjonalności ustawodawcy, można by było wskazać, iż ustawodawca obawia się, iż w wyniku np. połączenia podmiotów, rozliczanego dla celów prawa bilansowego metodą nabycia (a nie metodą łączenia udziałów), tj. dopuszczającą możliwość przeszacowania wartości składników aktywów i zobowiązań podmiotów przejmowanych lub podmiotów łączących się do wartości godziwej, zwiększona zostanie wartość np. środków trwałych podlegających amortyzacji, a w konsekwencji wartość odpisów amortyzacyjnych zmniejszy zysk netto podmiotu w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Należy jednak wskazać, iż regulacja art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT odnosi się do zupełnie różnej wartości. Dodatkowo, w wyniku połączenia lub podziałów podmiotów nie musi powstać sytuacja przeszacowania

50. Art. 28l ust. 1 pkt 1 i pkt 3 ustawy o CIT.

51. Art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o CIT.

52. Art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o CIT.

składników aktywów i zobowiązań do wartości godziwej (domniemanie w zakresie zwiększenia wartości aktywów trwałych), w szczególności w przypadku rozliczenia połączenia lub podziału metodą łączenia udziałów w świetle ustawy o rachunkowości. Jednakże, nawet w tych przypadkach tj. w przypadku, gdy występuje kontynuacja wyceny składników aktywów dla celów bilansowych przy połączeniu lub podziale podmiotów, ustawodawca podatkowy nakazuje opodatkowanie wartości w wysokości „nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników”. W opinii autora, przedmiotowa regulacja nie znajduje racjonalnego uzasadnienia w obecnym kształcie. Postulowaną zmianą wskazanego przepisu byłoby określenie opodatkowania wartości w wysokości „wzrostu wartości składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego prezentowanego dla celów prawa bilansowego w wyniku połączenia, podziału lub wniesienia wkładu, ponad wartość tych składników prezentowaną dla celów prawa bilansowego w podmiocie podlegającym połączeniu, podziału, lub podmiocie wnoszącym wkład”.

### **Podsumowanie – postulaty de lege lata oraz de lege ferenda**

Odnosząc się do modelu przyjętego przez polskiego ustawodawcę w zakresie ryczału od dochodów spółek, tzw. CIT estoński, należy wskazać, iż został on oparty na dwóch generalnych zasadach. Pierwsza zasada wskazuje, iż zasady ogólne rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mają zastosowania do rozliczenia w oparciu o ryczałt od dochodów spółek, a podstawą kalkulacji należnego podatku jest wartość zdefiniowana w prawie bilansowym tj. zysk

netto. Drugą zasadę jest przyjęcie założenia, iż momentem opodatkowania jest moment wypłaty / dystrybucji zysku do wspólników spółki opodatkowanej na zasadach ryczału od dochodów spółek. W konsekwencji, w przypadku braku wypłaty zysku na rzecz wspólników spółki (lub braku transakcji uznawanych za równoważne z wypłatą zysku do wspólników spółki dla celów podatkowych), efektywna stopa podatkowa dotycząca spółki i wspólników w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej spółki rozliczanej w formie ryczału od dochodów spółek wynosi zero. Dodatkowo, w przypadku efektywnej wypłaty zysku netto ze spółki na rzecz wspólników, efektywna stopa podatkowa dla spółki i wspólników wyniesie łącznie 20% w przypadku tzw. małych podatników (podatników ryczału, których przychody są w wysokości poniżej 2.000.000 euro), oraz 25% w przypadku pozostałych podatników.

Przedmiotowa regulacja ma na celu – zgodnie z oficjalnymi stanowiskami Ministra Finansów – pozytywne stymulowanie gospodarki. Należy podkreślić, iż uchylenie szczególnych wymogów dotyczących warunków wejścia w reżim CIT'u estońskiego, w szczególności warunków dotyczących wydatków inwestycyjnych, powoduje, iż podatnicy w dość prosty sposób mogą skorzystać z tej formy opodatkowania. Pozostawienie minimalnych wymogów warunkujących możliwość skorzystania z ryczału w zakresie tzw. prostej struktury udziałowców / wspólników podatnika, oraz minimalnego wymogu w zakresie zatrudniania, sugeruje, iż bardzo wiele podmiotów może być zainteresowanych z tej formy rozliczenia – istotne zmniejszenie obciążeń publicznoprawnych.

Jednakże, zdaniem autora, wysoce prawdopodobne jest, iż niniejsze regulacje faktycznie zmniejszą obciążenia fiskalne dla osób prowadzących dzia-

łalność gospodarczą z wykorzystaniem spółek prawa handlowego (wszystkich w wyjątku spółki jawnej), ale nie będą wyływały na pozytywne stymulowanie gospodarki.

Należy podkreślić, iż przedmiotowe regulacje dają faktyczną możliwość podatnikom nie płacenia podatku dochodowego w sytuacji uzyskiwanych przez tych podatników „ekonomicznych” dochodów – zysku netto w świetle prawa bilansowego. W żadnym zakresie ci podatnicy nie są zobowiązani do wydatkowania wskazanych zysków na np. działalność inwestycyjną / innowacyjną / prorozwojową. W konsekwencji, w przypadku, gdy wspólnicy spółki opodatkowanej na zasadzie ryczału postanowią, iż zyski wskazanej spółki będą przetrzymywane pasywnie np. w banku, fiskus nie uzyska jakichkolwiek wpływów budżetowych – bez jakiegokolwiek stymulacji prorozwojowej dla gospodarki (jeśli wypracowany zysk pozostaje tylko w spółce, bezterminowo pozostaje on nieopodatkowany).

Z drugiej strony, przyjęcie założenia, że faktycznemu opodatkowaniu podlega tylko „dystrybucja” zysków od podatnika ryczałt na rzecz osób fizycznych będących wspólnikami spółki stawia w wątpliwość samą ideę opodatkowania spółek podatkiem korporacyjnym w nowożytnym znaczeniu – tj. podatkiem dochodowym odnoszącym się do osób prawnych (lub wskazanych przez ustawodawcę podmiotów). Jeżeli przyjąć, iż wskazany kierunek ewolucji podatku CIT jest kierunkiem słusznym, to sprowadza on konstrukcję obowiązków spoczywających na podatniku to roli płatnika. W konsekwencji, w uproszczeniu można by było wskazać, iż podatnik CIT nie płaciłby nigdy podatku dochodowego, a jedynie pobierałby podatek jako płatnik w przypadku wypłaty „zysku” na rzecz wspólnika / udziałowca.

Pomimo, iż autor nie jest zwolennikiem

wskazanego kierunku ewolucji podatku dochodowego od osób prawnych, przyjęte przez ustawodawcę dwie główne zasady dotyczące ryczałtu od dochodów spółek dają faktyczną możliwość podatnikom CIT nie płacenia jakiegokolwiek podatku dochodowego. W konsekwencji, jeśli uznamy, iż wskazana teza jest słuszna<sup>53</sup> to metodologicznie nie znajduje również uzasadnienia modelowe przejście ustawodawcy w zakresie ryczałtu na zysk netto w świetle prawa bilansowego. Przecież, analogiczny skutek – rzekomo „prorozwojowy dla przedsiębiorców” – powstałby w przypadku hipotetycznej kalkulacji dochodu podatkowego na zasadach ogólnych (podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych CIT), oraz przedmiotowego, całościowego zwolnienia tego dochodu na poziomie samej spółki, oraz opodatkowanie tego dochodu na poziomie wspólników w przypadku jego dystrybucji. Sama spółka będąca podatnikiem CIT wykonywałaby funkcję płatnika podatku, w zakresie wypła-

canego wynagrodzenia / zysku na rzecz osób fizycznych. Takowe wnioskowanie modelowo kierowałoby do wniosku, iż podatek dochodowy od osób prawnych – jako podatek korporacyjny od dochodów spółek, traci modelowo rację bytu, a ustawodawca powinien skupić się tylko na opodatkowaniu dystrybucji zysku osób fizycznych, podczas gdy spółki wykonywałyby tylko lub aż funkcję płatnika. Jednakże, takowe rozumowanie prowadzi do wniosku, który jest zaprzeczeniem celu opodatkowania podmiotów korporacyjnych. Jeśli przyjmemy, że stosunkowo wąska grupa osób na świecie, posiada znaczącą część globalnego wypracowanego ekonomicznego dochodu (zysku), który to dochód nie jest ekonomicznie konsumowany, to wskazany dochód przetrzymywany w podmiotach korporacyjnych, modelowo nigdy nie będzie opodatkowany.

W konsekwencji, zasada sprawiedliwości społecznej dotycząca modelu opodatkowania w jeszcze mniejszym stopniu będzie realizowana. W przed-

miotowym modelu, faktycznemu opodatkowaniu podlegałyby tylko wypłacone dochody na rzecz osób fizycznych, które to dochody – co do zasady – są / byłyby przeznaczane na bieżącą konsumpcję. Znacząca większość globalnych dochodów – akumulowanych w podmiotach korporacyjnych – nigdy nie podlegałaby opodatkowaniu. I tak się dzieje już w chwili obecnej w Polsce tj.: osoby fizyczne mające różne źródła dochodów, uzyskujące dochody w istotnie wyższej wysokości niż potrzeby konsumpcyjne, będące jednocześnie wspólnikami np. w spółkach kapitałowych, mają możliwość, aby bieżące generowane dochody nigdy nie były opodatkowane (niezależnie od jakiegokolwiek działalności „prorozwojowej” / inwestycyjnej). Podsumowując, przedmiotowy model sprowadza się do stwierdzenia: „im masz wyższe ekonomiczne dochody, tym masz mniejszą efektywną stopę podatkową, a im masz mniejszy dochód tym płacisz wyższe podatki”.

## Bibliografia:

- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2022*, wyd. 10.
- Dzwonkowski H. (red.), *Deklaracje podatkowe z wyjaśnieniami 2022*, wyd. 2.
- Henzel J., Jabłoński M., Wołyński M., *Uszczelnienie w systemie podatkowym w CIT – najważniejsze regulacje 2021*, wyd. 1.
- Hołda A. (red.), *Instrukcje księgowe i podatkowe 2021*, wyd. 3.
- Hołda A. (red.), *Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2021*, wyd. 1.
- Hołda A. (red.), *Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład 2022*, wyd. 1.
- Hołda A. (red.), *Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2021*.
- Jendraszczyk M., *Polski Ład w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia (cz. 1)*, BISP 2022, Nr 2.
- Jendraszczyk M., *Polski Ład w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia (cz. 2)*, BISP 2022, Nr 3.
- Kowalski R., *Estoński CIT w praktyce*, LEX/el. 2020.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., CIT. *Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. XII, WKP 2021. Mariański A., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz 2022*, wyd. 1. Modzelewski W. (red), Pyssa J., Lehmann-Ziaja M., Dembiński A., Kurant B., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2022*, wyd. 19.
- Modzelewski W. (red), Słomka M., Bielawny J., Radzikowski K., Safian W., Szymocha M., Wojciechowski M., Zagórski M., Zyśk P., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2022*, wyd. 17.
- Obuchowski S., Sarnowski J., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2)*, BISP 2021, Nr 12.
- Postrzech Ł., *Działalność rolnicza i leśna [w:] Estoński CIT. Praktyczny poradnik*, Warszawa 2021.
- Redakcja, *Wywiad z Janem Sarnowskim, Podsekretarzem Stanu w Ministerstwie Finansów*, BISP 2021, Nr 12.
- Sarnowski J., Łożykowski A., *Estoński CIT 2.0, czyli drugi krok w kierunku pełnego systemu estońskiego w Polsce*, BISP 2021, Nr 9.
- Sarnowski J., Łożykowski A., *Estoński CIT w Polsce – fakty i mity*, BISP 2020, Nr 8.
- Szczęsny A., *Estoński CIT – nowelizacja podatku dochodowego od osób prawnych*, BISP 2020, Nr 11.

### Paweł Postolko

Adwokat, absolwent kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, gdzie następnie ukończył Studia Podyplomowe Prawa Karnego Gospodarczego i Skarbowego. Z Kancelarią Russell Bedford związany od 2021 roku. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo gospodarcze z uwzględnieniem problematyki karno-gospodarczej. Posiada praktyczne doświadczenie zawodowe w prowadzeniu spraw sądowych.

**Słowa kluczowe:** szkoda, szkoda majątkowa, szkoda osobista, prawo karne materialne, kodeks karny, prawo cywilne, odpowiedzialność oszkodowawcza

## SZKODA W PRAWIE KARNYM MATERIALNYM – WYBRANE ZAGADNIENIA

Przedmiotem artykułu jest znaczenie szkody w prawie karnym materialnym. Jego zasadniczym celem jest ustalenie znaczenia pojęcia szkody majątkowej i udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy termin ten może być rozumiany w sposób jednorodny na gruncie całego kodeksu karnego. W swoich rozważaniach autor wskazuje funkcje, w jakich pojęcie szkody jest używane w prawie karnym, skupiając się przy tym na szkodzie – znamieniu typu czynu zabronionego oraz znaczeniu szkody w perspektywie obowiązku jej naprawienia z art 46 § 1 k.k.

Pojęcie „szkody” pojawia się w wielu miejscach Kodeksu karnego z 1997 r. Art. 46 § 1 k.k. reguluje instytucję fakultatywnego i obligatoryjnego orzeczenia obowiązku naprawienia szkody. Wybrane typy czynów zabronionych zawierają szkodę jako znamień – przykładowo można wskazać tutaj art. 296 § 1 k.k., który penalizuje wyrządzenie szkody majątkowej w znacznych rozmiarach przez gwaranta działającego przez nadużycie udzielonych mu uprawnień lub przez niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku. Art. 53 k.k. regulujący dyrektywy wymiaru kary w § 2, wskazuje m.in. staranie się sprawcy o naprawienie szkody jako jedną z przesłanek uwzględnianych przy wymiarze kary. W kodeksie karnym obok szkody majątkowej odnajdziemy szkodę osobistą (por. np. art. 190a § 2 k.k.). Dodatkowo w praktyce można wyróżnić szkodę, która stanowi skutek przestępstwa, lecz nie została ujęta w jego opisie, a tym samym nie stanowi znamienia przestępstwa. W tym kontekście za celowe należy uznać ustalenie, czy pojęcie szkody jest rozumiane jednolicie na gruncie przepisów k.k., a jeśli nie przydatne będzie wskazanie na czym polegają ewentualne różnice.

### Uwagi ogólne

Podstawowe znaczenie pojęcia szkody w języku prawnym i języku prawniczym polskiego systemu prawa wypracowane zostało niewątpliwie na gruncie prawa cywilnego, w którym szkoda stanowi jedną z przesłanek odpowiedzialności oszkodowawczej za czyny niedozwolone oraz niewykonania i nienależytego wykonania zobowiązania.

Z uwagi na brak ustawowej definicji pojęcia, znaczenie szkody wypracowane zostało przez orzecznictwo oraz doktrynę prawa cywilnego. I tak szkodę definiuje się jako wszelki uszczerbek na dobrach lub interesach prawnie chronionych, których poszkodowany doznał wbrew własnej woli<sup>1</sup>. Rozróżnić można szkodę majątkową oraz niemajątkową, określaną przez ustawę mianem krzywdy (por. art. 445 k.c.). Szkoda sensu stricto, tj. szkoda majątkowa, może przyjąć postać straty (*damnum emergens*), polegającą na zmniejszeniu aktywów lub zwiększeniu pasywów poszkodowanego, oraz postać utraconych korzyści (*lucrum cessans*) prowadzącą się do niepowiększenia się aktywów poszkodowanego (lub alternatywnie – niezwiększenia się jego pasywów) na skutek zdarzenia wyrządzającego szkodę. Pojęcie szkody ma niewątpliwie fundamentalne znaczenie w perspektywie całego systemu prawa cywilnego. Co jednak znamienne, z uwagi na odrębność poszczególnych gałęzi prawa, przy braku odpowiedniej regulacji odsyłającej do przepisów prawa cywilnego, w reżimie prawa karnego szkoda może być rozumiana w sposób autonomiczny. Oznacza to, że nie można z góry zakładać tożsamości znaczeń omawianego pojęcia. Szkoda cywilna stanowi zatem punkt odniesienia dla znaczenia szkody w prawie karnym, przy czym niewątpliwie konieczne jest ustalenie ich wzajemnego zakresu znaczeniowego. Ewentualne różnice w rozumieniu przedmiotowego pojęcia w tych równoległych systemach prawa prowadzić mogą potencjalnie do sytuacji,

1. Por. Z. Radwański, A. Olejniczak w: *Zobowiązania - część ogólna*, Warszawa 2012, s. 90, NB 233



w których spowodowanie szkody w rozumieniu prawa cywilnego nie będzie stanowiło szkody w rozumieniu przepisów k.k., a co za tym idzie – sąd karny rozpoznający sprawę pozbawiony będzie możliwości orzeczenia obowiązku jej naprawienia.

Szkoda występuje w przepisach kodeksu karnego w różnych funkcjach. W pierwszej kolejności należy wskazać szkodę jako znamię lub element znamienia typu czynu zabronionego. Po drugie ustawodawca posługuje się omawianym pojęciem w przepisach stanowiących podstawę orzeczenia wobec sprawcy obowiązku naprawienia szkody, poniesionej przez pokrzywdzonego (por. art. 46 k.k., art. 72 § 2 k.k. oraz art. 67 § 3 k.k.). Z perspektywy tej drugiej funkcji niewątpliwie podstawowe znaczenie ma art. 46 § 1 k.k., który reguluje instytucję orzeczenia obowiązku naprawienia szkody w razie warunkowego zawieszenia wykonania kary pozbawienia wolności. Art. 72 § 2 k.k. statuuje możliwość nałożenia obowiązku naprawienia szkody w razie warunkowego umorzenia postępowania. Dodatkowo szkoda występuje w przepisach części ogólnej kodeksu karnego, odnoszących się do zasad wymiaru wobec sprawcy kary oraz innych sankcji karnych (por. art. 53 § 2 k.k. oraz art. 60 § 2 pkt 1 i 2 k.k.). W części szczególnej sformułowanie „na szkodę” służy natomiast do wskazania osoby lub podmiotu pokrzywdzonego przestępstwem (por. np. 199 § 2 k.k.), przy czym ustawodawca wskazuje w ten sposób m. in. Rzeczpospolitą Polską (art. 129 k.k.), małoletniego (art. 199 § 2 k.k.), osobę najbliższą (art. 278 § 4 k.k.) czy też innych wierzycieli i wielu wierzycieli (art. 302 § 1–3 k.k.). Przywołane funkcje przekładają się na role, jakie szkoda pełni w stosowaniu prawa karnego.

Odpowiadając w tym miejscu na pierwsze z postawionych na wstępie pytań, należy wskazać, że Kodeks karny nadaje różne znaczenia terminowi szkody, przy czym

już w samej terminologii ustawy dopatrzeć można się w tym względzie nie tylko braku spójności, lecz również niekonsekwencji. Kodeks posługuje się bowiem pojęciem szkody, szkody majątkowej i szkody osobistej, nadając tym terminom czasem tożsame, a czasem różne znaczenia. Rozróżnienie na szkodę majątkową i osobistą widoczne jest przykładowo w treści art. 190a § 2 k.k., na kanwie którego wskazuje się, że szkoda majątkowa polega na zmniejszeniu aktywów lub zwiększeniu pasywów, a szkoda osobista – na każdej innej stracie niemającej bezpośredniego przełożenia na wartości ekonomiczne<sup>2</sup>. Przedmiotowy podział nawiązuje w sposób oczywisty do, przywołanego wcześniej, cywilistycznego podziału na szkodę i krzywdę. Wspomniany brak konsekwencji terminologicznej dostrzec można, porównując przy tym treść art. 190a § 2 k.k. z brzmieniem art. 46 § 1 k.k. W drugim z przywołanych przepisów Ustawodawca posłużył się wprost pojęciem szkody i krzywdy. Znaczenie szkody będzie przy tym często powiązane z tym, którą z ww. funkcji pełni ono w konkretnym przepisie.

### **Szkoda jako znamię typu czynu zabronionego**

Przechodząc do rozważań nad znaczeniem szkody w pierwszej z realizowanych przez nią funkcji, tj. jako znamienia typu czynu zabronionego, należy jeszcze w tym miejscu wskazać, że w kodeksie karnym nie zawarto definicji szkody. Ustawodawca wprowadził jednak w art. 115 § 7 i 7a k.k., poprzez odesłanie do definicji mienia znacznej i wielkiej wartości z art. 115 § 5 i 6 k.k., definicje znacznej szkody oraz szkody w wielkich rozmiarach. I tak przez znaczną szkodę należy rozumieć szkodę, której wartość przekracza 200 000 zł. Szkodą w wielkich rozmiarach będzie natomiast szkoda, której wartość przekracza 1.000.000 zł. Przywołane definicje ustawowe wskazują wprost na majątkowy charakter znacznej i wielkiej

szkody. Gdyby zatem ustawodawca posłużył się pojęciem znacznej szkody lub szkody w wielkich rozmiarach bez dookreślenia jej majątkowego charakteru, odwołując się do treści definicji z art. 115 § 7 i 7a k.k. należałoby domniemywać jej majątkowy charakter. Zastrzeżenie to należy uznać za czysto teoretyczne, gdyż aktualnie w kodeksie karnym ustawa każdorazowo wskazuje majątkowy charakter znacznej i wielkiej szkody, posługując się sformułowaniem „szkoda majątkowa w wielkich rozmiarach” lub sformułowaniem podobnym.

Jak wskazano wyżej, tekst kodeksu karnego posługuje się m. in. terminem szkody majątkowej<sup>3</sup>. Pojęcie to pojawia się przy tym wyłącznie w części szczególnej k.k. jako znamię lub element znamienia ujętych tam typów czynów zabronionych. W tym miejscu postawić można ogólny wniosek, że znamię to jest znaczeniowo co najmniej zbliżone do szkody sensu stricte w rozumieniu prawa cywilnego. Oznacza ono bowiem uszczerbek w majątku pokrzywdzonego mogący przyjąć formę straty rzeczywistej oraz utraconych korzyści. Jednocześnie jednak znaczenie szkody majątkowej jako znamienia (lub jego elementu) jest powiązane z treścią konkretnego typu czynu zabronionego, a w konsekwencji jest ono każdorazowo węższe od szkody majątkowej w prawie cywilnym. Użyty przez ustawodawcę sposób redakcji, sprowadzający się do wskazania wprost majątkowego charakteru szkody, rodzi naturalne zapytanie o możliwość przyjęcia, w oparciu o zasadę wnioskowania a contrario, tezy, zgodnie z którą słowo „szkoda” pozbawione wzmiankowanego przymiotnika oznacza szkodę o charakterze niemajątkowym. Na tak postawione pytanie należy oczywiście udzielić odpowiedzi negatywnej. W praktyce bowiem przepisy k.k. nadają omawianemu terminowi różne znaczenia. W art. 343 § 2 k.k., statuującym kwalifikowany typ przestępstwa niewykonania rozkazu, szkodzie

2. Por. S. Hypś w: *Kodeks karny. Komentarz*, A. Grześkowiak (red.) 2021, komentarz do art. 190a, teza 12, Legalis/el.;

3. Por. np. art. 268 § 3 k.k., 268a § 2 k.k., 296 § 1, 1a, 3 k.k., 296a § 1 k.k.



majątkowej przeciwstawiona została inna poważna szkoda, przez co w orzecznictwie rozumie się uszczerbek o nie finansowym charakterze, odnoszący się do aspektów natury organizacyjnej, technicznej, funkcjonalnej związanych z działaniem sił zbrojnych<sup>4</sup>. Rozróżnienie przez ustawodawcę pojęć szkody majątkowej i innej szkody mogłoby przemawiać za przyjęciem poglądu o ich odrębności. Jednakże w doktrynie prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym „inna poważna szkoda” może mieć charakter szkody majątkowej lub niemajątkowej<sup>5</sup>, co uzasadnia posłużenie się w tekście ustawy sformułowaniem „znaczną szkodę majątkową lub inną poważną szkodę”, z którego wynika, że znaczna szkoda majątkowa zawiera się w innej poważnej szkodzie. Dopuścić zatem trzeba możliwość szerokiego (podwójnego) znaczenie szkody, której charakter nie został wprost wskazany przez ustawodawcę. Przywołany przykład sygnalizuje również, że ustalenie znaczenia „szkody” stanowiącej znamię typu czynu zabronionego wymaga każdorazowo przeprowadzenia wykładni przepisu części szczególnej k.k., w którym znamię to zostało użyte.

W przypadku gdy opis typu czynu zabronionego ogranicza się do wskazania jako znamienia szkody czy też narażenia na szkodę, bez doprecyzowania jej rodzaju, w celu ustalenia charakteru danego znamienia konieczne jest przeprowadzenie procesu wykładni. Punktem wyjścia powinna być wykładnia językowa treści danego przepisu. W szczególności zastosować należy dyrektywę uwzględnienia kontekstu poprzez odwołanie się do najbliższego otoczenia znamienia, obejmującego w szczególności treść całego przepisu oraz przepisów z nim powiązanych. Jednocześnie zastosować należy wykładnię systematyczną, polegającą na odwołaniu się do dóbr prawnie chronionych przez interpretowany przepis

części szczególnej k.k., w tym odwołanie się do dóbr rodzajowych, wskazanych w tytule rozdziału Kodeksu karnego, w którym zamieszczono analizowany przepis. Opisane działania pozwolą ustalić charakter znamienia szkody w konkretnym przepisie k.k.. Za przykład posłużyć może art. 181 k.k. regulujący przestępstwo polegające na zniszczeniu lub uszkodzeniu rośliny lub zwierzęcia na terenie objętym ochroną, posługuje się znamieniem istotnej szkody. „Istotność” szkody odnosi się do jej natężenia i pozostaje bez wpływu na jej charakter (istotna może być tak szkoda majątkowa jak i osobista). Szkoda z art. 181 k.k. z uwagi na treść samego przepisu, w tym w szczególności znamienia opisującego czynności wykonawcze, jak i przedmiot ochrony art. 181 k.k. w postaci dziedzictwa przyrodniczego i środowiska, stanowi, jako skutek zniszczenia roślinności czy uśmiercenia zwierząt, szkodę o odrębnym charakterze, którą w doktrynie określa się czasem mianem szkody przyrodniczej. Ocena szkody dokonywana jest bowiem przez pryzmat ich doniosłości przyrodniczej (weryfikacji podlegają takie zmienne jak rozległość zniszczeń czy rzadkość uszkodzonych gatunków). Przyrodniczy charakter szkody wyklucza przy tym uznanie jej za szkodę majątkową, gdyż ze swojej natury jest ona niewymierna majątkowo<sup>6</sup>.

Ustalenia charakteru szkody nie można utożsamiać z ustaleniem zakresu znaczeniowego szkody stanowiącej znamię typu czynu zabronionego. Jest to dopiero pierwszy etap tego procesu. W zależności od treści opisu typu czynu zabronionego szkoda może stanowić element znamienia opisującego czynność wykonawczą. Ustawodawca posługuje się w takim przypadku sformułowaniem „działa na szkodę” (por. np. art. 231 § 1 k.k.), znamię skutku, które formułowane jest przy użyciu zwrotu „wywrządził szkodę” (por. np. art. 303 § 2 k.k.)

lub element znamienia opisującego skutek w postaci bezpośredniego narażenia na niebezpieczeństwo (por. art. 266 § 2 k.k.). Treść każdego z wymienionych znamion winna zostać ustalona w drodze interpretacji, z uwzględnieniem opisanych wyżej wykładni systematycznej oraz kontekstu przepisu zawierającego opis przestępstwa. Szczególnej uwagi wymaga przy tym ustalenie treści szkody w przypadku, gdy stanowi ona znamię skutku lub też (w przypadku narażenia na niebezpieczeństwo) element takiego znamienia. Znamię skutku pozostaje z zasady ściśle związane z pozostałymi znamionami danego typu czynu zabronionego, w tym w szczególności znamionami określającymi czynność wykonawczą. Skutek musi bowiem stanowić konsekwencję czynu. Innymi słowy, jak przyjmuje się w orzecznictwie, pomiędzy czynem sprawcy a skutkiem musi zachodzić na płaszczyznach ontologicznej (kauzalność) oraz normatywnej obiektywnie przypisywalne powiązanie.

Do stwierdzenia przedmiotowych powiązań służy wypracowana w doktrynie i orzecznictwie procedura obiektywnego przypisania skutku. Co istotne procedura ta obok swojej podstawowej funkcji, jaką jest niewątpliwie przypisanie sprawstwa czynu zabronionego, może być pośrednio wykorzystana jako narzędzie interpretacyjne do ustalenia treści szkody – znamienia skutku. Wynika to z faktu, że szkodą – skutkiem może być wyłącznie taka zmiana w świecie zewnętrznym (lub w przypadku utraconych korzyści brak zmiany), którą da się powiązać z czynnością sprawczą. Przedmiotowa zależność umożliwia to wskazanie dodatkowych, pośrednich kryteriów definicji szkody – skutku. Aby skutek z czynem sprawcy powiązać na płaszczyźnie ontologicznej, należy wykazać na nieprzerwany łańcuch przepływu energii lub informacji, co sprowadza się do stwierdzenia, że zmiana w świecie ze-

4. Wyrok SN z 3.08.2006. Wa 22/06.

5. S. Hoc w: *Kodeks karny. Komentarz*, M. Filar (red.), komentarz do art. 343, teza 3, LEX/el.

6. M. Gałazka w: *Kodeks karny. Komentarz*, A. Grześkowiak (red.) 2021, komentarz do art. 181 k.k., teza 10, Legalis/el;

7. Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 lipca 2013 r., III KK 33/13.

wnętrznym w istocie stanowiła następstwo czynu sprawcy.

Przypisanie skutku na płaszczyźnie normatywnej wymaga natomiast stwierdzenia, że sprawca czynu przy jego popełnieniu naruszył reguły postępowania z dobrem prawnym, jak również istnienia obiektywnej przewidywalności wystąpienia skutku<sup>7</sup>. Naruszenie reguł ostrożności musi mieć przy tym charakter istotny, a tym samym w sposób karygodny (istotny) zwiększać ryzyko wystąpienia skutku<sup>8</sup>. Możliwa jest bowiem sytuacja faktyczna, w której naruszenie reguł postępowania z dobrem prawnym nie będzie wiązało się z istotnym zwiększeniem ryzyka wystąpienia skutku<sup>9</sup>. W takim przypadku nawet, jeżeli dojdzie do wystąpienia przewidzianego skutku, który pozornie kwalifikowałby się jako szkoda (lub też inne znamię skutkowe ujęte w przepisach części szczególnej), to powstała zmiana w świecie fizycznym nie będzie stanowić tego znamienia w rozumieniu przepisu części szczególnej k.k. Tym samym szkoda w rozumieniu prawa cywilnego może nie stanowić szkody – skutku czynu zabronionego. Naruszone reguły ostrożności muszą być przy tym zasadami, których przestrzeganie w konkretnym przypadku miało zapobiec urzeczywistnieniu się skutku na tej właśnie drodze, na której na płaszczyźnie ontologicznej doszło do jego zrealizowania. W przypadku gdy skutek (szkoda) zrealizuje się na innej drodze, to również nie będzie on kwalifikował się jako znamię skutkowe. Trzecim elementem koniecznym do tego, by móc przypisać skutek na płaszczyźnie normatywnej, jest stwierdzenie z perspektywy *ex post*, że sprawca miał możliwość podjęcia innego alternatywnego czynu lub zaniechania zgodnego z aktualnymi w danym przypadku regułami postępowania z dobrem prawnym, który nie doprowadziłby do powstania skutku. Brak takiej możli-

wości wykluczy zakwalifikowanie zmiany w świecie zewnętrznym za skutek (szkodę) z opisu typu czynu zabronionego.

Szkodą – skutkiem będzie zatem tylko taka szkoda, którą będzie można powiązać z czynem zgodnie z ww. zasadami. Oznacza to, że zmiana w świecie zewnętrznym (lub jej brak) kwalifikującą się jako szkoda na gruncie prawa cywilnego czy też szkoda z art. 46 § 1 k.k., która nie stanowi znamienia skutku czynu wypełniającego znamię czynności sprawczej, nie będzie szkodą w rozumieniu tego przepisu części szczególnej k.k. Nie będzie zatem w szczególności szkodą w znaczeniu znamienia skutku, szkoda która powstała w wyniku działania sprawcy, jeżeli jego czyn mieścił się w granicach dozwolonego ryzyka postępowania z dobrem prawnym lub też, jeżeli powstała w wyniku jego czynu zmiana w świecie nie zrealizowała się w sposób, przed którym chronić miały złamane przez sprawcę reguły ostrożności.

W świetle powyższych rozważań należy stanąć na stanowisku, że szkody, w tym szkody majątkowe, stanowiące znamiona lub element znamion typów czynów zabronionych nie mają jednego wspólnego znaczenia. Faktyczna treść znaczeniowa przedmiotowych znamion będzie zindywidualizowana odrębnie dla każdego typu czynu zabronionego.

W dalszej kolejności za zasadne należy wskazać ustalenie znaczenia szkody, o której mowa w art. 46 § 1 k.k. oraz ustalenie stosunku, w jakim pojęcie to pozostaje do szkody – znamienia.

#### **Szkoda z art. 46 § 1 k.k.**

Zgodnie z art. 46 § 1 k.k. w razie skazania sąd może orzec, a na wniosek pokrzywdzonego lub innej osoby uprawnionej orzeka, stosując przepisy prawa cywilnego, obowiązek naprawienia, w całości albo w części, wyrzą-

dzonej przestępstwem szkody lub zadośćuczynienia za doznaną krzywdę; przepisów prawa cywilnego o możliwości zasądzenia renty nie stosuje się.

Aktualne brzmienie art. 46 § 1 k.k. przepisu zostało mu nadane ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, która weszła w życie 1 lipca 2015 r.<sup>10</sup> W poprzednim brzmieniu przywołany przepis nie przewidywał stosowania przez sąd przepisów prawa cywilnego. W perspektywie obowiązku naprawienia szkody nowelizacja z 1 lipca 2015 r. nie ograniczała się jednak wyłącznie do zmiany treści art. 46 k.k. Nowelizacja przeniosła art. 46 k.k. z rozdziału V Części Ogólnej Kodeksu o nazwie „środki karne” do nowo utworzonego rozdziału Va o tytule „Przepadki i środki kompensacyjne”, a zmiana umiejscowienia obowiązku naprawienia szkody stanowiła odzwierciedlenie zmiany samej instytucji. Tą samą ustawą zmodyfikowana została treść art. 56 k.k. Uchylony został również rozdział 7 działu II Kodeksu postępowania karnego, który regulował instytucję powództwa adhezyjnego. Rolę tej instytucji przejął bowiem w całości środek kompensacyjny z art. 46 k.k.

Jeszcze przed wejściem w życie ustawy z 20 lutego 2015 r. w doktrynie i orzecznictwie przyjmowano, że szkoda z art. 46 § 1 k.k. obejmuje straty rzeczywiste (*damnum emergens*), jak również utracone korzyści (*lucrum cessans*). Pogląd ten akceptowany jest aktualnie powszechnie w doktrynie i orzecznictwie. Odwoływania się do pojęć wypracowanych na kanwie 361 § 2 k.c. nie oznacza jednak, że pojęcie szkoda z art. 46 § 1 k.k. jest tożsame z szkodą cywilnoprawną.

Na gruncie poprzedniego brzmienia omawianego przepisu w orzecznictwie prezentowany był pogląd o penalnym charakte-

8. Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 sierpnia 2011 r., IV KK 187/11.

9. Por. również postanowienie SN z dnia 15 lutego 2012 r., II KK 193/12.

10. Dz.U.2015.396 z dnia 2015.03.20

rze obowiązku z art. 46 § 1 k.k. W tym ujęciu funkcja kompensacyjna środka schodziła na dalszy plan. Pogląd ten znalazł odzwierciedlenie m.in. w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 lipca 2009 r.<sup>11</sup> czy też w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 21 grudnia 2006 r.<sup>12</sup>. W drugim z przywołanych judykatów Sąd Najwyższy powołując się na penalny charakter obowiązku naprawienia szkody i nawiązki z art. 46 k.k., wskazał, że „Przy ich wymierzaniu decydujące znaczenie mają podstawy i zasady wymiaru kary wynikające z przepisów prawa karnego. Przepisy te, a nie przepisy prawa cywilnego mają zatem zasadnicze zastosowanie w zakresie rozstrzygnięcia przez sąd karny o nawiązce na rzecz osób pokrzywdzonych jako instytucji prawa karnego. Ponadto sąd bierze pod uwagę zasady działania prawa karnego i osiągnięcie odpowiednich celów, jakie wiążą się ze stosowaniem środków reakcji karnej. Chodzi tu przede wszystkim o osiągnięcie nie tylko celów natury kompensacyjnej, ale przede wszystkim celów represyjnych i prewencyjnych”. Według poglądu zaprezentowanego przez Sąd Najwyższy, znajdującego oparcie w treści art. 56 k.k. w jego ówczesnym brzmieniu, to dyrektywy sądowego wymiaru kary, a nie zasady prawa cywilnego miały decydujące znaczenie przy ustalaniu wysokości obowiązku naprawienia szkody, a tym samym przy ustaleniu wysokości samej szkody. W konsekwencji w orzecznictwie przyjmowano, że szkodę stanowiła wyłącznie równowartość rzeczywistej szkody wynikłej bezpośrednio z przestępstwa. Z tego względu za szkodę w rozumieniu art. 46 § 1 k.k. nie było uzna-

wane zubożenie stanowiące konsekwencję przestępstwa, w postaci odsetek (por. np. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 4 lutego 2002 r.<sup>13</sup> oraz 17 lipca 2014 r.<sup>14</sup>).

Szkoda w rozumieniu art. 46 k.k. w jego wcześniejszym brzmieniu nie była zatem szkodą, do której obowiązku naprawienia odnosi się art. 415 k.c. w zw. z art. 361 k.c.

Po nowelizacji, która weszła w życie 1 lipca 2015 r., przywołany wyżej pogląd o z gruntu represyjnym charakterze obowiązku naprawienia szkody, stracił na aktualności. Art. 46 § 1 k.k. należy wyklądać z uwzględnieniem treści art. 56 k.k., stanowiącego klauzulę „odpowiedniego” stosowania ustawowych wskazań sądowego wymiaru kary przy orzekaniu środków przewidzianych w Kodeksie karnym. Przewidziane w omawianym przepisie odesłanie do stosowania art. 53 k.k., art. 54 § 1 k.k. oraz art. 55 k.k., zgodnie z treścią nadaną mu ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. nie znajduje zastosowania do orzekania obowiązku naprawienia szkody oraz zadośćuczynienia.

Wyłączenie zastosowania treści art. 53, art. 54 § 1 oraz art. 55 k.k. przy orzekaniu o obowiązku naprawienia szkody, połączone z wprowadzeniem odesłania do przepisów prawa cywilnego, w sposób zasadniczy zmieniło charakter instytucji orzeczenia obowiązku naprawienia szkody, a w konsekwencji znaczenia samego terminu „szkoda”, którym posłużył się ustawodawca. Odesłanie do przepisów prawa cywilnego ma charakter otwarty, co przemawia za przyjęciem, że obejmuje ono re-

gulację odsetek ustawowych za opóźnienie z art. 481 k.c. Należy zatem podzielić pogląd (jak się zdaje dominujący dzisiaj), zgodnie z którym sąd karny w ramach obowiązku naprawienia szkody jest władny zasądzić od skazanego również odsetki<sup>15</sup>. W doktrynie ani orzecznictwie nie wypracowano jednak do tej pory jednolitego stanowiska co do terminu, od którego należy liczyć odsetki. Wskazuje się tutaj: dzień wyrządzenia szkody majątkowej, który generalnie pokrywać się będzie z dniem popełnienia czynu zabronionego, dzień wyrokowania<sup>16</sup>, oraz datę skutecznego wezwania sprawcy do zapłaty odszkodowania<sup>17</sup>, za co należy również uznać skuteczne zgłoszenie wniosku o zastosowanie instytucji z art. 46 k.k. Za prawidłowy należy uznać pogląd ostatni, z uwagi na fakt, że znajduje on potwierdzenie w treści art. 481 k.c. odczytywanym w związku z art. 455 k.c., za stosowaniem których przemawia fakt dodanie do treści art. 46 § 1 k.k. ogólnego odesłania do przepisów prawa cywilnego.

Wprowadzenie do art. 46 § 1 k.c. odesłania do przepisów prawa cywilnego przemawia za przyjęciem, że ujęta w nim szkoda jest pojęciem tożsamym ze szkodą cywilnoprawną. W konsekwencji w zakresie znaczenia szkody, w tym składających się na nią pojęć straty rzeczywistej oraz utraconych korzyści, celowe jest sięgnięcie do znaczeń wypracowanych na kanwie art. 361 § 2 k.c. przez doktrynę i orzecznictwo prawa cywilnego.

Powyższe potwierdza fakt, że zgodnie z prezentowanym w doktrynie<sup>18</sup> i orzecznictwie<sup>19</sup>

11. Wyrok Sądu Najwyższego z 23 lipca 2009 r., sygn. V KK 124/09.

12. Uchwała Sądu Najwyższego z 21 grudnia 2006 r., III CZP 129/06.

13. Wyrok Sądu Najwyższego z 4 lutego 2002 r., sygn. II KKN 385/01.

14. Wyrok Sądu Najwyższego z 17 lipca 2014 r., sygn. II KK 54/14.

15. Por. P. Kozłowska-Kalisz w: *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, M. Mozgawa (red.), komentarz do art. 46, tez 7, LEX/el.; M. Iwański, M. Jakubowski i M. Szewczyk w: *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1-52*, W. Wróbel (red.), A. Zoll (red.), teza 36 LEX/el.; D. Szeleszczuk w: *Kodeks karny. Komentarz*, A. Grześkowiak (red.) 2021, komentarz do art. 46, teza 10, Legalis/el.; i inn.

16. Tak M. Iwański, M. Jakubowski i M. Szewczyk w: *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1-52*, W. Wróbel (red.), A. Zoll (red.), teza 36 LEX/el., autorzy dopuszczają jednak możliwość zasądzenia odsetek od daty wcześniejszej pod warunkiem ziszczenia się szczególnych okoliczności w rozumieniu art. 363 § 2 k.c.

17. Por. K. Szczucki w: *Kodeks karny. Tomy. Komentarz*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, komentarz do art. 46 k.k., teza 4, Legalis/el.

18. D. Szeleszczuk w: *Kodeks karny. Komentarz*, A. Grześkowiak (red.) 2021, komentarz do art. 46, teza 3, Legalis/el.; D. Guszecka w: *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, J. Giezek (red.), teza 2, LEX/el.

19. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 12 czerwca 2014 r., V KK 19/14;

stanowiskiem szkoda z art. 46 § 1 k.k. nie musi stanowić znamienia typu czynu zabronionego. Okoliczność ta przesądza o tym, że szkoda z art. 46 § 1 k.k. ma szersze znaczenie od tego ostatniego pojęcia. Zgodnie z treścią omawianego przepisu szkoda musi jednak zostać wyrządzona przestępstwem. Tym samym musi ona stanowić bezpośrednie następstwo danego przestępstwa<sup>20</sup>.

Pojęcie szkody z art. 46 § 1 k.k. ulega natomiast ograniczeniu od strony podmiotowej. Obowiązek naprawienia szkody może bowiem zostać orzeczony wyłącznie w stosunku do szkody wyrządzonej pokrzywdzonemu. Zgodnie z art. 49 § 1 k.p.k. pokrzywdzonym jest natomiast osoba fizyczna lub prawna, której dobro prawne zostało bezpośrednio naruszone lub zagrożone przez przestępstwo. Na kanwie przywołanego przepisu przyjmuje się, że krąg pokrzywdzonych w rozumieniu art. 49 § 1 k.p.k. ograniczony jest zespołem znamion czynu będącego przedmiotem postępowania oraz czynów współukaranych<sup>21</sup>. Ograniczenie to odnosi się do dobra prawnego stanowiącego przedmiot ochrony przypisanego spraw-

cy przestępstwa, z uwzględnieniem czynów współukaranych uprzednio i następczo. Nie jest zatem pokrzywdzonym osoba, której dobro prawne zostanie naruszone czynem stanowiącym przestępstwo, w sytuacji gdy naruszone dobro nie będzie dobrem chronionym przez przypisany sprawcy typ czynu zabronionego. Tym samym jeżeli efektem takiego naruszenia będzie powstanie szkody, to sąd karny nie będzie miał możliwości nałożenia na sprawcę przestępstwa obowiązku naprawienia szkody. W takim przypadku poszkodowany będzie musiał dochodzić odszkodowania na drodze cywilnej.

### Wnioski

Całość powyższych rozważań prowadzi do wniosku, że termin „szkoda” posiada różne znaczenia na gruncie prawa karnego, przy czym znaczenia te pozostają ściśle powiązane z funkcjami, w jakich ustawodawca się nim posługuje. Również szkoda, w tym szkoda majątkowa, jako znamień lub element znamienia typów czynów zabronionych, ujętych w części szczególnej kodeksu karnego, nie jest terminem jednorodnym. Każ-

dorazowe ustalenie znaczenia przedmiotowego terminu wymaga przeprowadzenia procesu wykładni językowej z uwzględnieniem dyrektywy uwzględnienia kontekstu oraz odwołania się do katalogu dóbr prawnie chronionych przez analizowany przepis. W przypadku szkody – znamienia skutku, ustalenie jej znaczenia wymaga dodatkowo uwzględnienia zasad obiektywnego przypisania skutku, które od strony negatywnej współtworzą jej treść. Szkoda majątkowa, której obowiązek naprawienia może zostać orzeczony w oparciu o art. 46 § 1 k.k., winna być rozumiana w sposób tożsamy ze znaczeniem nadawanym jej na gruncie prawa cywilnego. Jest ona pojęciem szerszym od szkody-znamienia, gdyż obejmuje ona również szkody wyrządzone przestępstwem, które nie stanowią znamion typów czynów zabronionych. Zakres szkody z art. 46 § 1 k.k. ograniczony jest natomiast od strony podmiotowej – obowiązek naprawienia szkody może dotyczyć bowiem wyłącznie pokrzywdzonego w rozumieniu art. 49 § 1 k.p.k.

### Summary

#### Paweł Postolko

The entirety of the above discussion leads to the conclusion that the term „damage” has various meanings in criminal law, while these meanings remain closely linked to the functions in which the legislator uses it. Similarly, damage, including pecuniary damage, as an element of types of prohibited acts, included in the special part of the Penal Code, is not a homogenous term. Each determination of the meaning of the term in question requires a process of linguistic interpretation taking into account the contextual directive and referring to the catalog of goods legally protected by the analyzed provision. In the case of damage, which is an element of the effect, the determination of its content additionally requires taking into account the principles of objective attribution of an effect, which from the negative side determine the meaning of the term. Material damage, which may be ordered to be repaired on the basis of Article 46 paragraph 1 of the Code of Criminal Procedure, should be understood in the same way as the meaning ascribed to it on the grounds of civil law. It is a broader notion than damage-element of types of prohibited acts, as it also covers damage caused by crime, which do not constitute the elements of types of prohibited acts. The scope of damage from Article 46 § 1 of the Penal Code is limited by the subject - the obligation to redress damage may concern only the wronged party, as defined in Article 49 § 1 of the Code of Criminal Procedure.

20. D. Szeleszczuk w: *Kodeks karny. Komentarz*, A. Grześkowiak (red.) 2021, komentarz do art. 46, teza 3, Legalis/el.; D. Guszecka

21. Tak postanowienie Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 18 kwietnia 2012 r. II AKa 94/12, por. również przywołana tam uchwała Sądu Najwyższego z dnia 15 września 1999 r., I KZP 26/99



### Oliwia Wójcik

Radca prawny. Absolwentka kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie oraz Podyplomowych Studiów Podstawy Prawno-Ekonomiczne Procesu Inwestycyjnego organizowanych przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie. Przedmiotem jej zainteresowań zawodowych jest prawo gospodarcze, ze szczególnym uwzględnieniem prawa zobowiązań. Posiada również praktyczne doświadczenie w prowadzeniu sporów sądowych.

### Słowa kluczowe:

inwestor, odpowiedzialność solidarna inwestora, umowa o roboty budowlane, kodeks cywilny, roszczenie odszkodowawcze, roszczenie regresowe, odpowiedzialność gwarancyjna

## PODSTAWA PRAWNA ROSZCZENIA REGRESOWEGO INWESTORA WOBEC WYKONAWCY ZA ZAPŁATĘ WYNAGRODZENIA PODWYKONAWCY

W stosunkach cywilnoprawnych wynikających z umowy o roboty budowlane inwestor ponosi solidarną odpowiedzialność wraz z wykonawcą za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy. Oznacza to, że podwykonawcy przysługuje roszczenie o zapłatę wynagrodzenia także wobec inwestora. Inwestorowi, który uiścił wynagrodzenie należne podwykonawcy, przysługuje z kolei roszczenie regresowe wobec wykonawcy. Czy podstawa prawna takiego roszczenia regresowego oraz zasady wzajemnych rozliczeń są jednak zawsze postrzegane w sposób jednolity?

Nie budzi wątpliwości fakt powstania po stronie inwestora roszczenia regresowego wobec wykonawcy w przypadku zapłaty przez inwestora wynagrodzenia należnego podwykonawcy. Analiza orzecznictwa wydanego na gruncie tego zagadnienia oraz przegląd stanowisk przedstawicieli doktryny prezentowanych w tym zakresie prowadzi może jednak do wniosku, że podstawa prawna roszczenia regresowego inwestora pozostaje sporna, podobnie jak kłopotliwe wydają się być zasady wzajemnych rozliczeń takiego roszczenia pomiędzy inwestorem a wykonawcą. Niniejsze opracowanie służyć ma przede wszystkim przybliżeniu tendencji orzeczniczych w tym zakresie, a także przedstawieniu ewentualnych konsekwencji zastosowania różnych podstaw prawnych lub różnej wykładni podstaw prawnych roszczenia regresowego inwestora. W niniejszym opracowaniu zaprezentowane zostaną również najpopularniejsze dopuszczalne klauzule umowne zabezpieczające ekonomiczny interes inwestora.

### Odpowiedzialność solidarna inwestora w umowie o roboty budowlane

Tytułem wstępu warto przypomnieć, że przez umowę o roboty budowlane wykonawca zobowiązuje się do oddania przewidzianego w umowie obiektu, wykonanego zgodnie

z projektem i z zasadami wiedzy technicznej, a inwestor zobowiązuje się do dokonania wymaganych przez właściwe przepisy czynności związanych z przygotowaniem robót, w szczególności do przekazania terenu budowy i dostarczenia projektu, oraz do odebrania obiektu i zapłaty umówionego wynagrodzenia<sup>1</sup>. Kwestia prawidłowego zakwalifikowania danego stosunku cywilnoprawnego jako umowy o roboty budowlane jest – w kontekście odpowiedzialności solidarnej inwestora za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy – niezwykle istotna z dwóch powodów.

Mianowicie, regulacja dotycząca odpowiedzialności solidarnej inwestora za zapłatę wynagrodzenia podwykonawcy odnosi się wyłącznie do umowy o roboty budowlane, co oznacza, że w przypadku zlecenia przez wykonawcę osobie trzeciej (podwykonawcy) całości lub części prac wynikających z innego typu umowy (przede wszystkim ze zbliżonej pod wieloma względami umowy o dzieło), inwestor (a de facto we wspomnianej umowie o dzieło – zamawiający) nie będzie ponosił takiej odpowiedzialności. Celem wyjaśnienia zasygnalizować należy, że jeżeli przedmiotem umowy jest realizacja robót budowlanych zgodnie z projektem technicznym i zasadami wiedzy technicznej, wówczas mamy do czynienia z umową o roboty

1. Art. 647 k.c.



budowlane, a nie z umową o dzieło<sup>2</sup>, a głównym kryterium rozróżnienia tych dwóch umów jest ocena realizowanej inwestycji stosownie do wymagań przepisów prawa budowlanego<sup>3</sup>.

Po wtóre zaś, w przypadku, gdy inwestor i wykonawcę w istocie łączy umowa o roboty budowlane, jednak wykonawca zleca osobie trzeciej (podwykonawcy) część prac z niej wynikających, lecz nie stanowiących robót budowlanych (np. sprzątanie placu budowy), wówczas inwestor również nie ponosi odpowiedzialności za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy wykonującemu prace inne niż roboty budowlane. Taka osoba trzecia bierze wprawdzie udział w stosunku gospodarczym wynikającym z zawartej pomiędzy inwestorem a wykonawcą umowy o roboty budowlane, jednak o rodzaju zawartej pomiędzy wykonawcą a podwykonawcą umowy nie powinno przesądzać samo uczestnictwo w procesie inwestycyjnym<sup>4</sup>. Odpowiedzialność inwestora zostaje uruchomiona jedynie w przypadkach, w których świadczenie podwykonawcy polega na wykonaniu robót budowlanych, a nie świadczeń o innym charakterze. Podwykonawcę z wykonawcą powinna zatem również łączyć umowa, którą można zakwalifikować jako umowę o roboty budowlane<sup>5</sup>.

Jak wynika z powyższego, stronami (podstawowej) umowy o roboty budowlane są zawsze inwestor i wykonawca, powszechną praktyką jest jednak pojawienie się w stosunkach cywilnopraw-

nych zawiązanych na podstawie umowy o roboty budowlane także podwykonawców. W świetle aktualnie obowiązujących przepisów, inwestor odpowiada solidarnie z wykonawcą (generalnym wykonawcą) za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy z tytułu wykonanych przez niego robót budowlanych, których szczegółowy przedmiot został zgłoszony inwestorowi przez wykonawcę lub podwykonawcę przed przystąpieniem do wykonywania tych robót, chyba że w ciągu trzydziestu dni od dnia doręczenia inwestorowi zgłoszenia inwestor złożył podwykonawcy i wykonawcy sprzeciw wobec wykonywania tych robót przez podwykonawcę<sup>6</sup>. Odpowiedzialność inwestora dotyczy zatem robót budowlanych, których szczegółowy przedmiot został zgłoszony inwestorowi przed przystąpieniem do ich wykonywania (chyba że w umowie określono szczegółowy przedmiot robót budowlanych wykonywanych przez oznaczonego podwykonawcę<sup>7</sup>). Inwestor jest jednak uprawniony do złożenia podwykonawcy i wykonawcy w ciągu trzydziestu dni od dnia doręczenia zgłoszenia sprzeciwu wobec wykonywania tych robót przez podwykonawcę. Sprzeciw ten jest oświadczeniem woli niweczącym solidarną odpowiedzialność inwestora za zapłatę wynagrodzenia podwykonawcy<sup>8</sup>.

W kontekście wysokości roszczenia przysługującego podwykonawcy wobec inwestora, a w dalszej konsekwencji – także wysokości roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy – pod-

kreślenia wymaga, że w przypadku, gdy wysokość wynagrodzenia podwykonawcy wynikająca z umowy z wykonawcą przekracza wysokość wynagrodzenia należnego wykonawcy to odpowiedzialność inwestora jest ograniczona do wysokości wynagrodzenia należnego wykonawcy za roboty budowlane, których szczegółowy przedmiot wynika odpowiednio ze zgłoszenia albo z umowy<sup>9</sup>.

Odpowiedzialność inwestora za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy jest specyficzną konstrukcją prawną o charakterze *ius cogens*<sup>10</sup>, a postanowienia umowne sprzeczne z treścią art. 6471 § 1-5 k.c. są nieważne<sup>11</sup>. Oznacza to, że inwestor i wykonawca nie są uprawnieni do dokonania modyfikacji w zakresie odpowiedzialności solidarnej inwestora i wykonawcy za zapłatę wynagrodzenia podwykonawcy. Nie stoi to jednak na przeszkodzie zabezpieczeniu w umowie o roboty budowlane interesów inwestora w inny sposób, tj. poprzez zastosowanie odpowiednich klauzul umownych, które – choć nie wyłączały solidarnej odpowiedzialności inwestora – chronią go przed dwukrotną zapłatą wynagrodzenia za określone roboty budowlane (szerzej o standardowych klauzulach umownych w tym zakresie w dalszej części niniejszego opracowania).

Istota odpowiedzialności solidarnej sprowadza się do tego, że kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać ca-

2. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie - I Wydział Cywilny z dnia 22 maja 2013 r., I ACa 385/13.

3. Por. wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 25 marca 1998 r., II CKN 653/97.

4. Por. wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 7 grudnia 2005 r., V CK 423/05.

5. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku - I Wydział Cywilny z dnia 12 grudnia 2019 r., I ACa 499/19.

6. Art. 6471 § 1 k.c.

7. Por. art. 6471 § 2 k.c.

8. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie - VII Wydział Gospodarczy z dnia 18 listopada 2019 r., VII AGa 1411/18.

9. Por. art. 6471 § 3 k.c.

10. Por. wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 27 czerwca 2013 r., III CSK 298/12.

11. Por. art. 6471 § 6 k.c.

łości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników)<sup>12</sup>. Z punktu widzenia podwykonawcy, szczególnie w kontekście niejednokrotnej konieczności sądowego dochodzenia należnego mu wynagrodzenia, niezwykle istotnym jest, że odpowiedzialność inwestora nie doznaje wyjątku od zasady i nie ma charakteru subsydiarnego, dając tym samym podwykonawcy swobodę w wyborze dłużnika, od którego będzie żądał zapłaty wynagrodzenia<sup>13</sup>. Odpowiedzialność inwestora jest odpowiedzialnością typu gwarancyjnego za cudzy dług, powstającą z mocy ustawy i może być on zobowiązany nawet do dwukrotnej zapłaty wynagrodzenia za te same roboty budowlane – zarówno wobec wykonawcy, jaki podwykonawcy<sup>14</sup>.

W przypadku ziszczenia się omówionych powyżej przesłanek odpowiedzialności solidarnej inwestora oraz zapłaty przez inwestora wynagrodzenia należnego podwykonawcy, po stronie inwestora powstaje roszczenie regresowe wobec wykonawcy.

### **Podstawa prawna roszczenia regresowego – rozbieżność stanowisk**

Przewidujący odpowiedzialność solidarną inwestora za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy przepis art. 6471 k.c. został wprowadzony do kodeksu cywilnego ustawą z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2003 r., Nr 49,

poz. 408 z późn. zm.). Wprawdzie pierwotne brzmienie przepisu różniło się od brzmienia obecnego (wprowadzonego ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności (Dz. U. z 2017 r., poz. 933) z uwagi na powstałe zarówno w praktyce obrotu gospodarczego, jak i w doktrynie liczne kontrowersje związane z jego stosowaniem<sup>15</sup>), jednak różnice te odnosiły się do takich elementów jak zgoda na podwykonawcę, a sama norma prawna dotycząca odpowiedzialności solidarnej inwestora i wykonawcy pozostała niezmienna. Pomimo funkcjonowania omawianego przepisu przez okres niemal dwudziestu lat, judykatura do dnia dzisiejszego nie wypracowała jednolitego stanowiska w kwestii podstawy prawnej roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy oraz zasad ich wzajemnych rozliczeń.

W tym kontekście zauważyć należy, że pomimo szczegółowego uregulowania zasad odpowiedzialności inwestora za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy, przepisy kodeksu cywilnego dotyczące stricte umowy o roboty budowlane nie precyzują zasad rozliczenia roszczenia regresowego pomiędzy inwestorem a wykonawcą. Brak regulacji szczególnej obliuguje do znalezienia podstawy prawnej takich rozliczeń w przepisach ogólnych kodeksu cywilnego. Mając na uwadze to, że odpowiedzialność inwestora i wykonawcy za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy została określona jako odpowiedzialność solidarna, zdawać się powinno, że podstawę prawną roszczenia regresowego

inwestora wobec wykonawcy stanowić powinny przepisy dotyczące zasad rozliczeń pomiędzy dłużnikami solidarnymi. Zgodnie z obowiązującymi przepisami w tym zakresie, jeżeli jeden z dłużników solidarnych spełnił świadczenie, treść istniejącego między współdłużnikami stosunku prawnego rozstrzyga o tym, czy i w jakich częściach może on żądać zwrotu od współdłużników. Jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, dłużnik, który świadczenie spełnił, może żądać zwrotu w częściach równych<sup>16</sup>.

W doktrynie odnotowano wątpliwości związane ze sposobem rozliczeń między inwestorem, który zaspokoił podwykonawcę, a wykonawcą. Sygnalizuje się wyraźnie nieprzystosowanie regulacji art. 376 § 1 k.c. do rozliczeń regresowych między nimi, wskazując na zasadność uregulowania tego zagadnienia wprost w umowie o roboty budowlane, tak aby nie korzystać z rozwiązania naruszającego poczucie słuszności<sup>17</sup>. Doktryna wskazuje, że brak szczególnego przepisu stanowiącego podstawę do rozstrzygania, czy i w jakich częściach przysługują roszczenia regresowe inwestorowi, powoduje, że kwestia ta powinna być rozstrzygana właśnie na podstawie art. 376 § 1 k.c., przy czym sygnalizuje się jednocześnie, że stosowanie wprost przepisów o solidarności dłużników do odpowiedzialności inwestora może jednak prowadzić do rezultatów, które wydają się być trudne do zaakceptowania. Mianowicie, mechaniczne stosowanie art. 376 § 1 k.c. może powodować, że w braku odmiennego określenia zakresu roszczeń regresowych w umowie o roboty budowlane,

12. Art. 366 § 1 k.c.

13. Por. Kodeks Cywilny. Komentarz, red. prof. dr hab. E. Gniewek, prof. dr hab. P. Machnikowski, 2019.

14. Por. postanowienie Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 16 lipca 2020 r., V CSK 103/20.

15. Por. Kodeks Cywilny. Tom II. Komentarz. Art. 450-1088. Przepisy wprowadzające, red. prof. dr hab. K. Pietrzykowski, 2021.

16. Art. 376 § 1 k.c.

17. Por. Kodeks cywilny. Komentarz, red. prof. dr hab. E. Gniewek, prof. dr hab. P. Machnikowski, 2021.

zapłata przez którykolwiek z podmiotów odpowiedzialnych solidarnie wobec podwykonawcy wynagrodzenia na jego rzecz skutkować będzie możliwością żądania od pozostałych spośród tych podmiotów zwrotu zapłaconego wynagrodzenia w równych częściach. Modele rozliczeń regresowych w częściach równych mogą przy tym kształtować się różnie, w zależności od liczby podmiotów zobowiązanych solidarnie wobec podwykonawcy. W przypadku, gdy wynagrodzenie na rzecz podwykonawcy zapłaci inwestor, w świetle art. 376 § 1 k.c. może on żądać od wykonawcy zwrotu połowy zapłaconego wynagrodzenia, natomiast gdy inwestor zapłaci wynagrodzenie na rzecz dalszego podwykonawcy, wówczas będzie on mógł dochodzić roszczeń regresowych zarówno względem wykonawcy, jak i kontrahenta podwykonawcy, a zatem będzie mógł żądać jedynie zwrotu części zapłaconego wynagrodzenia w wysokości 1/3 od każdego z nich<sup>18</sup>. Również inni przedstawiciele doktryny zauważają, że zastosowanie omawianych przepisów o zobowiązaniach solidarnych może prowadzić do uznania, że po zapłacie wynagrodzenia wykonawcy i podwykonawcy, inwestorowi przysługiwać będzie roszczenie regresowe do wykonawcy jedynie do połowy wynagrodzenia zapłaconego podwykonawcy, co rodzi oczywiście niesprawiedliwe skutki. Powodować to może nawet konieczność znalezienia innej podstawy prawnej żądania pozostałej części należności od wykonawcy. Niejednokrotnie podstawy takiej poszukuje się w przepisach o bezpodstawnym wzbogaceniu. Z uwagi na powyższe, w doktrynie wielokrotnie wspomina się,

że kwestia rozliczeń regresowych między inwestorem a wykonawcą wymaga interwencji ustawodawcy<sup>19</sup>.

Z kolei w orzecznictwie wskazuje się, że roszczenie z art. 376 § 1 k.c. nie jest roszczeniem odszkodowawczym, a ma ono na celu jedynie dokonanie wzajemnych rozliczeń pomiędzy dłużnikami solidarnymi. Przesłanką jego powstania jest spełnienie świadczenia przez jednego z dłużników solidarnych. Jego funkcją jest więc przywrócenie równowagi majątkowej pomiędzy dłużnikiem świadczącym a dłużnikiem nieświadczącym. Wskazuje się wręcz, że funkcja ta zbliża omawiane roszczenie do kondycji bezpodstawnego wzbogacenia. Niemniej jednak, gdyby próbować ujmować to roszczenie w kategoriach odszkodowawczych, szkodę inwestora należałoby określić jako uszczerbek spowodowany koniecznością spełnienia na rzecz podwykonawcy świadczenia, do którego spełnienia zobowiązany był wykonawca, który ciążącego na nim obowiązku nie wykonał. Tym samym stwierdzić należy, że inwestor ponosi ustawową odpowiedzialność solidarną za cudzy dług, jednakże jest to dług wykonawcy jedynie formalnie, w świetle art. 6471 § 5 k.c. inwestora obciąża bowiem dług materialnie własny. Rozważanie to prowadzi do przyjęcia, że do roszczeń regresowych inwestora ma zastosowanie art. 376 § 1 k.c.<sup>20</sup>. Ogólne stanowisko, że dłużnik solidarny nie jest osobą trzecią, która płaci cudzy dług w rozumieniu art. 518 § 1 pkt 1 k.c., wyrażano niejednokrotnie, również w kontekście odpowiedzialności solidarnej inwestora i wykonawcy. Stanowisko takie prowadzi do wniosku, że

podstawę rozliczeń między solidarnie zobowiązanymi inwestorem a wykonawcą za zapłatę wynagrodzenia należy stanowić powinien przepis art. 376 § 1 k.c.<sup>21</sup>.

Powyższa teza, że podstawą wzajemnych rozliczeń pomiędzy solidarnie zobowiązanymi inwestorem a wykonawcą jest art. 376 § 1 k.c. wydaje się rzeczywiście racjonalna, szczególnie ze względu na argumenty ją uzasadniające. Pogląd ten zdaje się być dominującym (choć nie jedynym, o czym mowa w dalszej części niniejszego opracowania). Niemniej jednak, co sygnalizowano już powyżej, zastosowanie przepisu art. 376 § 1 k.c. do rozliczeń roszczenia regresowego inwestora może budzić szereg wątpliwości w kontekście zasad współżycia społecznego. Mianowicie, zdanie drugie omawianego przepisu stanowi, że jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, dłużnik, który świadczenie spełnił, może żądać zwrotu w częściach równych. Zastosowanie przytoczonej normy także do rozliczeń inwestora i wykonawcy potwierdza również orzecznictwo, wskazując, że jeżeli w umowie między inwestorem a wykonawcą strony nie uregulowany wzajemnych rozliczeń na wypadek spełnienia świadczenia przez któregokolwiek z solidarnie zobowiązanych, współdłużnicy odpowiadają w częściach równych, co oznacza, że inwestor, który zapłacił wynagrodzenie podwykonawcy może żądać zapłaty od wykonawcy wyłącznie w części przypadającej na niego zgodnie z wewnętrznym podziałem długu<sup>22</sup>. Mając na uwadze to, że inwestor uiszcza na rzecz podwykonawcy wynagrodzenie wynikające ze stosunku prawnego,

18. Por. Kodeksy cywilny. Komentarz, red. prof. dr hab. K. Osajda, dr W. Borysiak, 2021.

19. Por. Kodeks cywilny. Komentarz [w:] Umowa o roboty budowlane w Kodeksie cywilnym i Prawie zamówień publicznych, dr hab. J. Bieluk, K. Zadykiewicz-Sokół, 2020.

20. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie - VI Wydział Cywilny z dnia 13 grudnia 2018 r., VI ACa 1572/17.

21. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie - VI Wydział Cywilny z dnia 18 listopada 2019 r., VI ACa 459/19.

22. Por. wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 11 lutego 2016 r., V CSK 339/15.

którego nie jest stroną, pogląd ten jest trudny do zaakceptowania.

Wartym odnotowania jest jednak często pojawiające się stanowisko odmienne, to jest, że inwestora nie dotyczy w ogóle zdanie drugie w art. 376 § 1 k.c., gdyż odnosi się ono do dłużników solidarnych, odpowiadających, zgodnie z art. 366 k.c., wspólnie za własny dług, mający źródło w podjętym przez nich zobowiązaniu wobec określonego wierzyciela<sup>23</sup>. Teza ta jest niezmiernie istotna z ekonomicznego punktu widzenia dla tych inwestorów, którzy nie uregulowali w umowie o roboty budowlane kwestii dotyczących wzajemnych rozliczeń z wykonawcą w przypadku zapłaty przez inwestora wynagrodzenia na rzecz podwykonawcy, w szczególności w zakresie wysokości przysługującego inwestorowi roszczenia regresowego. Oznacza to bowiem, że brak uregulowania tej kwestii w umowie o roboty budowlane nie musi być równoznaczny z możliwością odzyskania jedynie odpowiedniej części uiszczanego podwykonawcy wynagrodzenia.

Powyższe zdaje się – przynajmniej pośrednio – korespondować z wyraźnie dopuszczoną przez judykaturę możliwością potrącenia przez inwestora przysługującej mu wierzytelności (z tytułu zwrotu wynagrodzenia uiszczanego na rzecz podwykonawcy) z wierzytelnością wykonawcy (o zapłatę wynagrodzenia przewidzianego w umowie o roboty budowlane). Przyjmuje się bowiem, że poprzez spełnienie przez inwestora świadczenia ciężącego na wykonawcy, inwestor i wykonawca stają się wzglę-

dem siebie dłużnikami i wierzycielami, co z kolei uzasadnia potrącenie przez inwestora swojej wierzytelności z wierzytelnością wykonawcy z tytułu zapłaty za roboty budowlane<sup>24</sup>. Nawet bowiem w sytuacji, gdy inwestor już zapłacił całe należne wynagrodzenie wykonawcy, w dalszym ciągu ma on obowiązek zapłaty wynagrodzenia na rzecz podwykonawcy. W takim przypadku inwestorowi przysługuje jednak roszczenie do wykonawcy o zwrot kwoty wynagrodzenia wypłaconej podwykonawcy i wierzytelność tę może potrącić z wierzytelnością wykonawcy z tytułu wynagrodzenia za roboty budowlane<sup>25</sup>.

Niezwykle interesującym oraz korzystnym z punktu widzenia inwestora jest również stanowisko, zgodnie z którym odwołanie do treści istniejącego między inwestorem a wykonawcą jako współdłużnikami solidarnymi stosunku prawnego powinno być rozumiane szerzej niż tylko jako poszukiwanie wprost w umowie o roboty budowlane odpowiednich regulacji dotyczących kształtu roszczeń regresowych. Jeśli nawet bowiem w umowie o roboty budowlane nie określa się postaci tych roszczeń, to w przypadku zaspokojenia podwykonawcy inwestorowi przyznać należy prawo do regresu wobec wykonawcy o zwrot całego świadczenia. Uzasadnieniem takiego stanowiska ma być gwarancyjny charakter odpowiedzialności inwestora<sup>26</sup>. Przyznanie charakterowi odpowiedzialności inwestora oraz jej przesłankom statusu kluczowego argumentu przemawiającego za dopuszczeniem dochodzenia przez inwestora zwrotu całego świadczenia speł-

nionego podwykonawcy nie jest przy tym odosobnione<sup>27</sup>. Jednocześnie nie wyklucza się, że na zakres roszczeń regresowych pomiędzy inwestorem a wykonawcą mogą mieć wpływ także ustalone zwyczaje lub zasady współżycia społecznego, które mogłyby skutkować powstaniem pełnego regresu przysługującego inwestorowi względem wykonawcy. Zasady te również umożliwiłyby inwestorowi uzyskanie pełnego regresu, nawet mimo braku regulacji umownej w tym zakresie. Wykazanie podstaw takiego pełnego regresu spoczywać miałyby jednak na inwestorze<sup>28</sup>.

Zupełnie zaś odmienną podstawą prawną, w której również judykatura niejednokrotnie poszukiwała podstawy do możliwości dochodzenia przez inwestora roszczenia regresowego od wykonawcy, a która umożliwia mu – nawet bez odpowiednich regulacji zawartych wprost w umowie o roboty budowlane oraz bez konieczności powoływania się na zasady współżycia społecznego – uzyskanie regresu w pełnej wysokości, jest art. 518 § 1 pkt 1 k.c.

Zgodnie z powołanym przepisem, osoba trzecia, która spłaca wierzyciela, nabywa spłaconą wierzytelność do wysokości dokonanej zapłaty, jeżeli płaci cudzy dług, za który jest odpowiedzialna osobiście albo pewnymi przedmiotami majątkowymi<sup>29</sup>. Wskazuje się – co zasygnalizowano również powyżej – że przepis art. 6471 § 5 k.c. statuuje ustawową bierną solidarność o charakterze gwarancyjnym w postaci odpowiedzialności ex lege za cudzy dług, co oznacza, że zapłata wynagrodzenia podwy-

23. Por. wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 20 marca 2019 r., V CSK 639/17.

24. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie - I Wydział Cywilny z dnia 24 lutego 2015 r., I ACa 1240/14.

25. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku - I Wydział Cywilny z dnia 9 listopada 2018 r., I ACa 464/18.

26. Por. Kodeks cywilny. Komentarz, red. prof. dr hab. E. Gniewek, prof. dr hab. P. Machnikowski, 2021.

27. Por. Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz, Art. 1-44910 [w:] Kodeks cywilny. Tom I-II. Komentarz, red. prof. dr hab. K. Pietrzykowski, 2020.

28. Por. Kodeksy cywilny. Komentarz, red. prof. dr hab. K. Osajda, dr W. Borysiak, 2021.

29. Art. 518 § 1 pkt 1 k.c.



konawcy na podstawie tego przepisu stanowi zaspokojenie cudzego długu<sup>30</sup>. Ciekawym w zakresie uzasadnienia jest stanowisko aprobujące zastosowanie omawianej podstawy prawnej do roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy, zgodnie z którym zapłata przez inwestora wynagrodzenia podwykonawcy rzeczywiście stanowi zaspokojenie cudzego długu, a wynagrodzenie zapłacone przez inwestora podwykonawcy nie powinno być traktowane jako szkoda związana z wykonywaniem umowy<sup>31</sup>. Ten sam sąd orzekający również wcześniej spostrzegł, że solidarna odpowiedzialność inwestora wobec podwykonawcy ma szczególny charakter, gdyż jest to solidarna odpowiedzialność gwarancyjna za cudzy dług, tj. dług wykonawcy, która powstaje z mocy ustawy. W ocenie tego sądu nie powinno budzić wątpliwości, iż w takiej sytuacji odpowiedzialność wykonawcy wobec podwykonawcy stanowi przesłankę solidarnej odpowiedzialności inwestora za dług wykonawcy. Również i w tym orzeczeniu potwierdzono, że zapłata przez inwestora wynagrodzenia podwykonawcy stanowi zaspokojenie cudzego długu i w takim wypadku stosuje się właśnie rozwiązania przewidziane w art. 518 k.c.<sup>32</sup>.

W ocenie autorki niniejszego opracowania, z uwagi na istotne rozbieżności zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie, dotyczące właściwej podstawy prawnej roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy, a także wynikających z przyjętej podstawy prawnej sposobów rozliczeń, zasadnym zdaje się każdorazowe uregulowanie przez inwestora i wykonawcę kwestii wzajemnych rozliczeń roszczenia regresowego wprost w umowie o roboty budowlane.

Z punktu widzenia inwestora wydaje się to być bowiem jedynym pewnym rozwiązaniem zapewniającym odzyskanie całości zapłaconego podwykonawcy wynagrodzenia, niezależnie od przyjętej podstawy prawnej. O ile bowiem przy przyjęciu jako właściwego do wzajemnych rozliczeń przepisu art. 518 § 1 pkt 1 k.c. lub przepisu art. 376 § 1 k.c. (w jednoczesnym oparciu jednak o zasady współżycia społecznego), rzeczywiście powstanie obowiązek zwrotu przez wykonawcę na rzecz inwestora całości zapłaconego na rzecz podwykonawcy wynagrodzenia, o tyle przy zastosowaniu literalnej wykładni art. 376 § 1 k.c. odzyskanie całości zapłaconego podwykonawcy wynagrodzenia będzie możliwe jedynie przy odpowiednim skonstruowaniu w umowie o roboty budowlane odmiennych od ustawowych zasad rozliczeń. Uregulowanie wprost w umowie o roboty budowlane, że w przypadku uiszczenia wynagrodzenia podwykonawcy przez inwestora, inwestor jest uprawniony do żądania od wykonawcy całości zapłaconego na rzecz podwykonawcy wynagrodzenia, pozwoli uniknąć niepewności i ewentualnych negatywnych dla inwestora skutków zastosowania ogólnych zasad rozliczeń pomiędzy dłużnikami solidarnymi.

### Klauzule umowne

Warto przy tym odnotować, że w praktyce konstruowania umów o roboty budowlane, aby uniknąć obowiązku dwukrotnej – na rzecz wykonawcy i podwykonawcy – zapłaty wynagrodzenia za określony zakres robót budowlanych, inwestorzy wielokrotnie stosują odpowiednie postanowienia umowne. Ponownego podkreślenia wymaga jednak, że – z uwagi na bezwzględnie obo-

wiązujący charakter przepisu art. 6471 k.c. – są to jedynie rozwiązania zabezpieczające inwestora przed obowiązkiem dwukrotnej zapłaty.

Jedną z możliwości zabezpieczenia interesów inwestora w kontekście odpowiedzialności solidarnej za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy jest zastrzeżenie w umowie o roboty budowlane obowiązku przedkładania przez wykonawcę inwestorowi oświadczenia podwykonawcy o uiszczeniu przez wykonawcę należnego podwykonawcy wynagrodzenia z tytułu umowy o roboty budowlane zawartej pomiędzy wykonawcą a podwykonawcą. Oświadczenie takie powinno być przedkładane przez wykonawcę wraz z wnioskiem o wypłatę wynagrodzenia, wówczas będzie stanowiło realne zabezpieczenie interesów inwestora. Klauzula ta rzeczywiście uzależnia wypłatę wynagrodzenia wykonawcy od przedstawienia przez niego stosownego oświadczenia podwykonawcy o niezaleganiu przez wykonawcę z zapłatą wynagrodzenia podwykonawcy, w związku z czym inwestor, przed uiszczeniem wynagrodzenia na rzecz wykonawcy, uzyskuje pewność, że określony przedmiot robót budowlanych wykonany przez podwykonawcę został uregulowany. W przypadku nieprzedłożenia oświadczenia przez wykonawcę, wypłata wynagrodzenia na jego rzecz zostaje przez inwestora wstrzymana.

Możliwym jawi się również zastrzeżenie w umowie o roboty budowlane zawartej pomiędzy inwestorem a wykonawcą postanowień dotyczących kaucji gwarancyjnej lub prawa zatrzymania celem zabezpieczenia ewentualnych płatności na rzecz podwykonawcy.

30. Por. wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 17 lutego 2011 r., IV CSK 293/10.

31. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku - I Wydział Cywilny z dnia 24 listopada 2016 r., I ACa 553/16.

32. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku - I Wydział Cywilny z dnia 17 czerwca 2015 r., I ACa 76/15.

Często stosowanym rozwiązaniem jest również obowiązek przedłożenia przez wykonawcę gwarancji bankowej (gwarancją bankową jest jednostronne zobowiązanie banku-gwaranta, że po spełnieniu przez podmiot uprawniony (beneficjenta gwarancji) określonych warunków zapłaty, które mogą być stwierdzone określonymi w tym zapewnieniu dokumentami, jakie beneficjent załączy do sporządzonego we wskazanej formie żądania zapłaty, bank ten wykona świadczenie pieniężne na rzecz beneficjenta gwarancji – bezpośrednio albo za pośrednictwem innego banku<sup>33</sup>) lub gwarancji ubezpieczeniowej. W obu przypadkach wykonawca zawiera umowę z określonym podmiotem, na mocy której zobowiązuje się świadczyć określoną kwotę na rzecz oznaczonego beneficjenta w przypadku zaistnienia opisanych w gwarancji okoliczności<sup>34</sup>. W praktyce gwarant (bank lub ubez-

pieczyciel) spełni świadczenie (zapłata wynagrodzenia na rzecz podwykonawcy lub zwrot roszczenia regresowego) na rzecz inwestora jako beneficjenta w przypadku niewykonania zobowiązania zapłaty wynagrodzenia podwykonawcy przez wykonawcę.

### Podsumowanie

Podsumowując omówioną w niniejszym opracowaniu kwestię podstawy prawnej roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy w przypadku uiszczenia przez tego pierwszego wynagrodzenia należnego podwykonawcy, a także sposobu wzajemnych rozliczeń pomiędzy solidarnie zobowiązanymi inwestorem i wykonawcą, wskazać należy, że brak uregulowania tego zagadnienia bezpośrednio w przepisach szczególnych dotyczących odpowiedzialności solidarnej inwestora

w umowie o roboty budowlane spowodował konieczność poszukiwania właściwej podstawy prawnej w przepisach ogólnych kodeksu cywilnego. Analiza orzecznictwa wydanego na gruncie art. 376 § 1 k.c. czy też art. 518 § 1 pkt 1 k.c. prowadzi do wniosku, że w istocie podstawa prawna do wzajemnych rozliczeń inwestora i wykonawcy nie została przyjęta w sposób jednolity. Co więcej, każda ze stosowanych podstaw prawnych posiada określone nieścisłości, które nie odpowiadają w pełni charakterowi roszczenia regresowego inwestora wobec wykonawcy. W ocenie autorki niniejszego opracowania przepisy dotyczące odpowiedzialności solidarnej inwestora za wynagrodzenie należne podwykonawcy obarczone są zatem znaczną nieprecyzyjnością i należałoby postulować o ich uzupełnienie zmiany doprecyzujące te kwestie.

### Summary

#### Oliwia Wójcik

In case the investor pays a remuneration to the subcontractor, he owes recourse claims against the contractor. Analysis of jurisprudence concerning this issue may lead to the conclusion that legal basis of recourse claims of investor is disputable, same as disputable are rules of settlements such recourse claims. This article tries to familiar with judicial tendencies in that matter and to present consequences of application of different legal basis or different interpretation of legal basis of such recourse claims. This article also presents the most popular regulations of contracts for construction work which may secure investor's interests.

33. Art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe.

34. *Umowa o roboty budowlane w Kodeksie cywilnym i Prawie zamówień publicznych. Komentarz praktyczny z orzecznictwem. Wzory pism*, red. J. Bieluk, K. Zadykiewicz-Sokół, 2020.

## WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA KARNO-SKARBOWEGO JAKO DZIAŁANIE GODZĄCE W ZASADĘ ZAUFANIA DO ORGANÓW PODATKOWYCH – UCHWAŁA NSA Z DNIA 24 MAJA 2021 R. I FPS 1/21 I JEJ KONSEKWENCJE DLA PODATNIKÓW

Naczelny Sąd Administracyjny 24 maja 2021 r. wydał uchwałę, która odnosi się do tak ważnego dla podatników problemu, jakim jest wszczynanie postępowania karnoskarbowego w okresie zbliżającego się upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przedmiotem niniejszej pracy jest przybliżenie tejże uchwały dotyczącej możliwości oceny w granicach sprawy sądowej przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. W toku tych rozważań jedną z ważniejszych spraw jest odniesienie do zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Dotychczas istniejąca praktyka organów podatkowych polegała na wszczynaniu postępowania karnoskarbowego w okresie zbliżającego się upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pozwalało to na kontynuowanie postępowania podatkowego, gdyż zawieszeniu uległ bieg terminu przedawnienia podatkowego. Następowало to przy jednoczesnym pozorowaniu prowadzenia postępowania karnego. Wszczynanie postępowań karnoskarbowych w taki sposób zrodziło wątpliwość co do tego, czy działania takie nie pozostają w sprzeczności z zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

### **Zasada zaufania do działania organów podatkowych podstawą sprawnego funkcjonowania współpracy na linii podatnik – organ podatkowy**

Zasada zaufania do organów podatkowych jest jedną z ogólnych zasad prowadzenia postępowania podatkowego. Zasady te kształtują model prowadzenia postępowania podatkowego i wyznaczają sposób

jego prowadzenia. Zgodnie z art. 121 § 1 OP postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zawarty w art. 120-129 katalog zasad ogólnych ma zastosowanie we wszystkich stadiach postępowania podatkowego. Dotyczy on zarówno postępowania podatkowego, jak i kontroli podatkowej czy czynności sprawdzających.

Zasady ogólne skierowane są do organów podatkowych i nakładają na nie szereg obowiązków, które powinny być realizowane przy załatwianiu sprawy podatnika. Ma zatem prawo wymagać od organów podatkowych respektowania tych zasad, a w przypadku uchybienia im, ma możliwość podniesienia zarzutów ich naruszenia w przysługujących mu środkach odwoławczych. Ostatecznie może to doprowadzić do uchylenia decyzji z powodu naruszenia tychże zasad.

Warto zauważyć, co słusznie podnosi się w doktrynie, iż „zasady ogólne mogą służyć do uzupełniania ewentualnych luk w przepisach regulujących dany rodzaj

### **Mikołaj Stanisławski**

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:**

postępowanie karnoskarbowe, kontrola podatkowa, zobowiązanie podatkowe, NSA, Naczelny Sąd Administracyjny, skarga kasacyjna

1 Ustawa z 2.3.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. poz. 374 ze zm.

2 Ustawa z 19.6.2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz.U. poz. 1086 ze zm.

postępowania. Stanowią one także wiążącą wytyczną dla stosowania wszystkich przepisów procedury. Jeżeli zatem powstaje wątpliwość, jak stosować szczególną normę procedury, to w procesie interpretacji należy uwzględnić zasadę bądź zasady ogólne postępowania podatkowego<sup>1</sup>. Przytoczony cytat jest szczególnie aktualny na gruncie omawianego zagadnienia. Wynikająca z art. 2 Konstytucji RP zasada demokratycznego państwa prawnego, której emanacją na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej jest właśnie zasada zaufania (ochrony uzasadnionych oczekiwań) wyrażona w art. 121 § 1 OP, powinna być skrupulatnie przestrzegana przez organy podatkowe w ich kontaktach z podatnikami. „Uznaje się ją za swego rodzaju klamrę, która spina całość ogólnych zasad postępowania, albowiem jest ona najszersza pod względem zakresu. Nakazuje ona takie wykonywanie zadań przez organy podatkowe, aby budziło to do nich zaufanie. W pierwszej kolejności powinna ona wpływać na proces wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego.

Ma ona zastosowanie także w trakcie postępowania podatkowego. Organy prowadząc postępowanie w sposób budzący zaufanie powinny je prowadzić w sposób obiektywny i bezstronny. Z zasady tej także powinna wynikać zasada równowagi w stosunkach między podatnikiem a organem podatkowym<sup>2</sup>. Orzecznictwo sądów administracyjnych pokazuje, że zasada ta była w znacznej mierze pomijana przez organy podatkowe w czasie zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

### **Przedawnienie zobowiązania podatkowego i zawieszenie biegu terminu przedawnienia**

Zgodnie z art. 70 § 1 OP zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jeśli zdaniem organów podatkowych podatek nie wywiązał się ze swoich obowiązków dotyczących obliczenia podatku w prawidłowej wysokości, w terminie wskazanym przez art. 70 § 1 OP musi zostać wydana i doręczona ostateczna decyzja określająca wysokość tego podatku. Upływ terminu przedawnienia zamyka organom podatkowym drogę do zmodyfikowania tego, co zadeklarował podatek. Praktyka organów podatkowych pokazuje, że termin ten, z pozoru dość długi, nie jest wystarczający do tego, aby skutecznie przeprowadzić i zakończyć postępowania podatkowe, które zwykle poprzedzane są kontrolą podatkową bądź czynnościami sprawdzającymi. Organy podatkowe z opóźnieniem analizują deklaracje podatkowe składane przez podatników, co w konsekwencji powoduje, że niekiedy dopiero po upływie kilku lat podejmują działania ukierunkowane na zbadanie prawidłowości wysokości podatku zadeklarowanej przez podatnika. Przez cały ten okres biegnie jednak termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Organy podatkowe świadome faktu, że mogą nie zakończyć postępowania w przewidzianym przez art. 70 § 1 OP terminie, korzystają z możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Zgodnie z art. 70 § 6 OP bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpo-

częty ulega zawieszeniu, z dniem:

1. wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatek został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;
2. wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;
3. wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
4. doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
5. doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1427, z późn. zm.);
6. wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.

Interesujący na gruncie niniejszego artykułu jest przepis z art. 70 § 6 pkt 1 OP. Wszczęcie postępowania kar-

1. Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Warszawa 2021, komentarz do art. 120 OP.

2. Nykiel W., O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 25.



noskarbowego powoduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania ulega zawieszeniu. Organy podatkowe wiedziały zatem, że podjęcie jednej czynności przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, to jest wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie rzekomego przestępstwa karnoskarbowego, skutkowało tym, że sprawę podatkową można było w dalszym ciągu prowadzić, nie martwiąc się o zbliżający się termin przedawnienia. Warto dodać, iż dodatkowym wymogiem jest, aby organy zawiadomiły o fakcie wszczęcia postępowania karnoskarbowego podatnika. Co szczególnie ważne, jeśli w postępowaniu czy kontroli podatkowej podatnik ustanowił pełnomocnika, zawiadomienie powinno być doręczone temu pełnomocnikowi. Wypowiedział się na ten temat Naczelny Sąd Administracyjny. W uchwale z dnia 18 marca 2019 r. NSA stwierdził, że „dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa) zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony”<sup>3</sup>.

Taka treść przepisów Ordynacji podatkowej oraz Kodeksu karnego skarbowego zrodziła praktykę instrumentalnego traktowania normy z art. 70 § 6 pkt 1 OP. Instrumentalne traktowanie tych przepisów polegać miało na wszczynaniu postępowania karnoskarbowego w niedługim czasie przed upływem

terminu zobowiązania podatkowego, a następnie podejmowania pozornych czynności procesowych (w skrajnych przypadkach nie podejmowana żadnych istotnych czynności procesowych) w oczekiwaniu na zakończenie postępowania podatkowego. Dopiero zakończenie postępowania podatkowego i wydanie ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe stanowiło impuls do rozpoczęcia realnych działań procesowych przez organy prowadzące postępowania przygotowawcze. Posiadając decyzje oraz materiały pochodzące z postępowania podatkowego, finansowy organ postępowania przygotowawczego rozpoczął działania ukierunkowane na przesłuchanie osoby podejrzewanej, by ostatecznie skierować akt oskarżenia do sądu.

### **Wątpliwa praktyka organów podatkowych**

Wskazane wcześniej działania doprowadziły do powstania wątpliwości odnośnie do tego, czy postępowania karnoskarbowe wszczęte w taki sposób, niedługo przed upływem terminu przedawnienia, miało faktycznie na celu wykrycie i pociągnięcie do odpowiedzialności karnej sprawcy takiego czynu zabronionego. Dostrzeżono, w oparciu o analizę własną dotyczącą działań organów podatkowych i organów postępowania karnego, że intencją nie zawsze była realizacja celów postępowania karnego opisanych w art. 297 § 1 k.p.k., lecz wyłącznie osiągnięcie skutku w postaci biegu terminu przedawnienia. Uzyskując taki efekt, organ podatkowy prowadzący postępowanie, zyskiwał w zasadzie nieograniczony czas na doprowadzenie sprawy do wydania decyzji osta-

tecznej. Wynika to z tego, że zgodnie z art. 70 § 7 pkt 1 OP, bieg terminu przedawnienia po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Jak wspomniano wcześniej, postępowanie karnoskarbowe faktycznie rozpoczęło się dopiero po włączeniu do akt postępowania sprawy karnej ostatecznych decyzji podatkowych dotyczących czynu, którego postępowanie dotyczyło. Takie postępowanie organów podatkowych rodziło sprzeciw podatników. Zaczęli oni wykazywać, że praktyka ta godzi w podstawowe zasady demokratycznego państwa prawnego.

Taki stan rzeczy zmobilizował Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw do wystosowania wniosku do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, tj. o wyjaśnienie: „Czy w świetle art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U z 2017 r. poz. 2188 ze zm.), powoływanej dalej jako: „PrUSA”, oraz art. 134 § 1 PostAdmU, ocena wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia wywołania wyłączenia skutku w postaci wydłużenia postępowania podatkowego poprzedzającego wydanie decyzji podatkowej i w celu nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325), powoływanej dalej jako: „Ordynacja podatkowa”, mieści się w granicach sprawy sądo-

3. Uchwała NSA (7w) z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, ONSA i WSA 2019, nr 4, poz. 55.

4. Uchwała NSA(7w) z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, ONSA i WSA 2019, nr 4, poz. 55.

wej kontroli legalności tej decyzji?”. Wartą odnotowania jest celna uwaga zawarta we wniosku Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw, a pochodząca z uzasadnienia uchwały NSA(7w) z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, ONSA i WSA 2019, nr 4, poz. 55: „przedstawiona rozbieżność w orzecznictwie w tożsamych czy zbliżonych stanach faktycznych, w których stosowano i interpretowano te same przepisy prawa, sprzyja utrwalaniu się negatywnej praktyki instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych.

Z analizowanych spraw (red. przez Rzecznika MiŚP) wynika, że zazwyczaj organy podatkowe, poza wszczęciem postępowania karnego skarbowego, nie wykazują dalszej aktywności w tym postępowaniu. Nie podejmują żadnych czynności mających na celu wykrycie sprawcy popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz ukarania go<sup>4</sup>.

Analizy wykonana przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw potwierdzają praktykę, z jaką można spotkać się, prowadząc sprawy przed organami podatkowymi. Rozbieżność w orzecznictwie sądowym skłania organy podatkowe do takich działań, które w żadnej mierze nie mogą być uznane jako zgodne z zasadami funkcjonowania demokratycznego państwa prawnego. Interpretacja przepisów w możliwie korzystny dla organów podatkowych sposób, a także rozbieżności w orzecznictwie dały Naczelnym Sądowi Administracyjnemu asumpt do wydania uchwały.

### **Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21**

Zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 Ustawa z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: PPSA) Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały w składzie siedmiu sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie<sup>5</sup>. Przedstawiony przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw wniosek okazał się skuteczny i Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę.

W uchwale tej wskazano na istnienie dwóch przeciwstawnych linii orzeczniczych. Linia orzecznicza, która jest korzystna dla podatników, zaczęła się kształtować od niedawna i stopniowo zaczyna wypierać starą linię orzeczniczą. Spór w orzecznictwie dotyczący zagadnienia, nad którym pochylił się siedmioosobowy skład Naczelnego Sądu Administracyjnego, trwał w zasadzie do dnia wydania uchwały<sup>6</sup>. Fakt ten pokazuje, przed jak istotnym problemem stanął Naczelny Sąd Administracyjny. Wyroki wpisujące się w obie linie orzecznicze wydawane były praktycznie do ostatniej chwili przed wydaniem uchwały.

Dla przykładu można podać wyroki wydane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi - ten z 10 lutego 2021 r. I SA/Łd 580/20 wpisujący się w niekorzystną dla podatników linię orzeczniczą oraz ten z 30 listopada 2020 r. I SA/Łd 395/20 wpisujący się

w nowszą linię orzeczniczą. Przykład tych wyroków pokazuje, że problem odmiennej wykładni przepisów obowiązującego prawa może przybrać rozmiary mocno niekorzystne dla podatników. Przed wydaniem uchwały w podobnych stanach faktycznych różne składy orzekające mogły wydawać całkowicie odmienne wyroki. Korzystny wyrok dla podatnika był uzależniony od wylosowania składu sędziowskiego popierającego jedną z linii orzeczniczych. Orzecznictwo w sprawach podatkowych uczy, że nie jest to nic nadzwyczajnego. W takich przypadkach niezbędne jest szybkie ujednolicenie linii orzeczniczej, co dzieje się dzięki uchwałom wydawanym na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 § 2 PPSA.

W uzasadnieniu uchwały Naczelny Sąd Administracyjny szczegółowo opisał zagadnienie związane z nakładaniem się dwóch gałęzi prawa, co następuje w konsekwencji wszczęcia postępowania karnoskarbowego wskutek pozyskania informacji pochodzących od organów podatkowych. Przyjmując odrębność postępowania karnego, Naczelny Sąd Administracyjny dopuścił możliwość oceny w toku postępowania sądowo administracyjnego legalności decyzji w zakresie zasadności skorzystania z przepisów art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c OP. Naczelny Sąd Administracyjny słusznie wskazuje, że „trudno wyobrazić sobie w demokratycznym państwie prawnym, aby sądy administracyjne badające zgodność z prawem działalności administracji publicznej wyłączały spod swojej oceny elementy takiej działalności z tego tylko powodu, że jest ona następstwem działań tej administracji

4. Uchwała NSA(7w) z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, ONSA i WSA 2019, nr 4, poz. 55.

5. Art. 264 § 1 PPSA

6. W uchwale z dnia 24 maja 2021 r. NSA podaje przykłady innych wyroków:

podejmowanych w ramach innej gałęzi prawa niż prawo podatkowe”.

Dla praktyki procesowej najistotniejszym zagadnieniem poruszonym w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego jest to, że organy podatkowe w swoich decyzjach muszą wykazać, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało pozornego charakteru. Jeśli organ podatkowy stosuje art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c OP powinien wytłumaczyć w swojej decyzji podatnikowi, że działanie w oparciu o te przepisy nie miało pozornego charakteru. Zwłaszcza kiedy takich działań dokonuje się w niedługim czasie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. „W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas, gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Taka informacja jest konieczna aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy”.

Powyższy fragment uzasadnienia uchwały będzie szczególnie istotny dla praktyki procesowej. Organy podatkowe będą wykazywały (i tak już dzieje się w sprawach, w których uchylono zaskarżone decyzje z uwagi na

podejrzanie instrumentalnego wykorzystania wszczęcia postępowania karnoskarbowego), że sprawa, która jest przedmiotem badania przez sąd administracyjny nie spełnia kryterium „przypadku wątpliwego”. Konieczne będzie zatem śledzenie linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, która być może doprecyzuje to sformułowanie.

### **Wpływ uchwały NSA na orzecznictwo sądów administracyjnych**

Wydanie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały z dnia 24 maja 2021 r. wywołało natychmiastowy efekt w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zaczęły one masowo uchylać zaskarżone przez podatników decyzje. Orzeczenia te skupiały się na poruszanej przez Naczelnego Sądu Administracyjnego kwestii dotyczącej wyjaśnienia treści uzasadnienia decyzji podatkowej tego, dlaczego postępowanie karne zostało wszczęte tak późno (blisko terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Wobec tego, że skargi rozpoznawane są przez sądy administracyjne dopiero po upływie pewnego czasu od dnia wydania decyzji organu II instancji, zaskarżone przez podatników decyzje, które zostały wydane przed uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego, takich uzasadnień nie posiadały. Praktyka uczy, że organy podatkowe ograniczały się wyłącznie do wskazania tego, kiedy postępowanie karnoskarbowe zostało wszczęte i kiedy zawiadomiono stronę (bądź pełnomocnika) o tym fakcie. Na podstawie tych elementów przyjmowano, że bieg terminu przedawnienia został zawieszony, zatem dalsze powołanie postępowania podatkowego było dopuszczalne. Sądy administracyjne uznawały to za niewy-

starczające. Przykładu tego, w jaki sposób ten obowiązek powinien zostać zrealizowany, dostarcza wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 września 2021 r. I SA/GI 564/21, w którym wskazuje się, że „w przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Konieczne jest odniesienie się już na etapie postępowania podatkowego do okoliczności związanych z wszczęciem postępowania karnoskarbowego w kontekście realizacji jego celów, a nie tylko w kontekście czynności podejmowanych w ramach postępowania podatkowego. Wyjaśnieniu zatem, już na etapie postępowania podatkowego powinno podlegać, to jakimi przesłankami kierował się organ, wszczynając postępowanie przygotowawcze w sprawie popełnienia przestępstwa skarbowego i jakie czynności podjęto w toku tego postępowania. Samo zaś wszczęcie dochodzenia o przestępstwo karnoskarbowe z kilkumiesięcznym wyprzedzeniem nie świadczy, że nie doszło do instrumentalnego wykorzystania tej instytucji, gdyż nie wyjaśnia żadnych motywów dotyczących wszczęcia takiego postępowania”<sup>7</sup>.

Podobnie obowiązki organów podatkowych określa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 26 sierpnia 2021 r. I SA/Ke 176/21. „W sytuacji, w której może zachodzić podejrzenie o instrumentalne wykorzystanie instytucji zawieszenia

7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 września 2021 r. I SA/GI 564/21

terminu przedawnienia, uzasadnienie zastosowania przez organ podatkowy art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wymaga przedstawienia, w wydanej decyzji, stosownych dowodów i chronologii czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało jedynie „instrumentalnego” charakteru, a było uzasadnione w aspekcie podejrzenia popełnienia czynu zabronionego przez podatnika, którego postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) dotyczy, w tym także uprawdopodobnienia, że wszczęcie postępowania in rem, dawało podstawy do jego przekształcenia w postępowanie ad personam w stosunku do podatnika, z uwzględnieniem przesłanki uprawdopodobnienia jego winy w popełnieniu czynu zabronionego”<sup>8</sup>.

Powyższe wyroki wskazują na to, że obecnie wymagane będzie od organów

podatkowych wykazanie, że wszczęcie postępowania karnego, a co za tym idzie skorzystanie z przepisów z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c OP i zawieszenie biegu terminu przedawnienia, nie miało instrumentalnego charakteru. W sprawach, w których aktualnie zapadają wyroki korzystne dla podatników, wykazanie braku instrumentalności może okazać się niezwykle trudne, by nie powiedzieć niemożliwe. Z uwagi na fakt, że uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego obowiązuje od niespełna roku, za wcześniej jest na analizę skutków, jaką ona wywarła na praktyce organów podatkowych. Z pewnością wpłynie to również na zasady prowadzenia postępowania karnoskarbowego. Organy nie będą mogły pozorować czynności procesowych w oczekiwaniu na zakończenie postępowania podatkowego. Konieczne będzie aktywne prowadzenie postępowania od momentu jego wszczęcia. Wszystko to będzie potrzebne, aby uchronić się przed

zarzutem instrumentalnego wszczynania postępowania.

Obserwowane masowe uchylanie zażalonych decyzji pozwala przypuszczać, że duża część niekorzystnych dla podatników rozstrzygnięć podatkowych zostanie zmieniona, a postępowania zostaną umorzone. Skutek taki jest oczekiwany, gdyż aprobata dla działań godzących w zasadę prowadzenia postępowania w sposób wzbudzający zaufanie do organów podatkowych jest nie do pogodzenia się z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Nie można jednak tracić z pola widzenia faktu, że organy podatkowe nie będą godzić się z uchyleniami decyzji. Wnoszone skargi kasacyjne w tego typu sprawach wskazują na to, że Naczelny Sąd Administracyjny stanie przed zadaniem doprecyzowania swojego stanowiska przedstawionego w Uchwale.

### Summary

#### Mikołaj Stanisławski

The subject of this paper is to bring closer the resolution issued by the Supreme Administrative Court on 24 May 2021 concerning the possibility of assessing, within the limits of a court case, the prerequisites for the application of Article 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance by tax authorities when issuing a tax decision. So far, the existing practice of tax authorities was to initiate penal-fiscal proceedings in the period of the approaching expiry of the tax liability limitation period. This allowed for continuation of tax proceedings, as the tax statute of limitations was suspended. This was done while pretending to conduct criminal proceedings. The initiation of penal-fiscal proceedings in such a manner gave rise to doubts as to whether such actions do not contradict the principle of conducting proceedings in a manner inspiring trust in tax authorities. The Supreme Administrative Court stated that it is possible for administrative courts to examine the intention to initiate proceedings, which led to numerous revocations of tax decisions in which the principle of trust was found to have been violated.

8. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 26 sierpnia 2021 r. I SA/Ke 176/21



**Kacper Boś**

student III roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Stypendysta projektu „Szkoła Orłów – edycja 2019”, w ramach którego współpracuje z drem hab. Grzegorzem Sulińskim.

**Słowa kluczowe:** internetowa spółka z o.o. w organizacji, portal S24, wzorzec umowy spółki z o.o.  
**Keywords:** online limited liability company in organization, S24 platform, template articles of association of limited liability company

## INTERNETOWA SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ W ORGANIZACJI

Przedmiotem niniejszego opracowania są wybrane aspekty instytucji prawnej w postaci internetowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji. Pod pojęciem internetowej spółki z o.o. należy rozumieć spółkę z o.o. utworzoną za pomocą wzorca umowy udostępnionego w systemie teleinformatycznym. Na podstawie ogólnej charakterystyki spółki, mechanizmu jej tworzenia i funkcjonowania wyróżniono zagrożenia, jakie instytucja ta może nieść dla obrotu gospodarczego. Wśród nich wskazane zostały: wadliwy sposób ustanawiania członków organów tejże spółki, brak wspólnej bazy danych dla systemu portalu S24 i KRS, możliwość usunięcia spółki w ramach systemu, a także trudności dowodowe związane z jej działalnością. Zebrane argumenty pozwoliły na sformułowanie konkluzji, zgodnie z którą stadium organizacji internetowej spółki z o.o. powinno zostać wyłączone z racji zbyt dużego zagrożenia dla obrotu gospodarczego.

Współczesny rozwój technologiczny w istotny sposób wpływa na wszelkie aspekty aktywności człowieka. Jednym z najważniejszych przejawów postępu jest powszechna informatyzacja. Dostęp do Internetu znacząco ułatwia nie tylko komunikację, ale i inne formy interakcji na odległość. Okoliczność ta bezsprzecznie wpływa również na rozwój systemu prawnego. W konsekwencji system ten powinien być uaktualniany w celu dostosowywania go do zmieniających się realiów. Rodzi to wiele wyzwań, które dotyczą licznych dziedzin prawa, w tym prawa spółek. Na jego gruncie zagadnieniem szczególnie doniosłym jest informatyzacja procesu zawiązywania oraz funkcjonowania spółek handlowych. Ustawodawca dostrzegł tę kwestię ponad dekadę temu, konstruując w ustawie o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw z 1 kwietnia 2011 roku<sup>1</sup> regulacje otwierające prawo spółek na nowe technologie.

Przedmiotem niniejszego opracowania są wybrane aspekty instytucji prawnej, jaką jest internetowa spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji. Pod pojęciem inter-

netowej spółki z o.o. należy rozumieć spółkę z o.o. utworzoną za pomocą wzorca umowy udostępnionego w systemie teleinformatycznym. Możliwość zawiązania takiej spółki z wykorzystaniem portalu S24 została wprowadzona ustawą nowelizacyjną, która weszła w życie 1 stycznia 2012 roku. W kolejnych latach ustawodawca poszerzył zakres spółek podlegających rejestracji z wykorzystaniem Internetu, obejmując nim także spółkę jawną, komandytową i prostą spółkę akcyjną.

Celem nowelizacji wprowadzającej instytucję internetowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością było ułatwienie i znaczące przyspieszenie procesu zakładania tego podmiotu, a także uproszczenie związanej z tym procedury. Należy przy tym podkreślić, iż w uzasadnieniu projektu ustawodawca wskazał, że jedną z zalet zawiązania spółki z o.o. z wykorzystaniem wzorca umowy jest uniknięcie — do czego nawiązuje nazwa portalu: S24, sugerująca możliwość nie tylko założenia, ale i zarejestrowania podmiotu w czasie jednej doby — konieczności posługiwania się w obrocie konstrukcją „sp. z o.o. w orga-

1. Zob. Dz.U. z 2011 r. Nr 92, poz. 531; dalej: ustawa nowelizacyjna.

nizacji”, równocześnie jednak nie wykluczył możliwości funkcjonowania spółki w tym stadium <sup>2</sup>.

Dekada funkcjonowania internetowych spółek z o.o. w obrocie prawnym z pewnością pozwala na podjęcie próby oceny wprowadzonych rozwiązań i wskazanie zagadnień, które budzą wątpliwości, a tym samym powinny w przyszłości stać się przedmiotem szczególnej uwagi legislatorów. Niniejszy artykuł ma na celu analizę jednego z tych zagadnień, mianowicie statusu prawnego internetowej spółki z o.o. w okresie między zawarciem umowy przez wspólników a uzyskaniem wpisu do rejestru przedsiębiorców KRS <sup>3</sup>, a zatem internetowej spółki z o.o. w organizacji. Uwagi opracowania będą dotyczyć przede wszystkim oceny, czy funkcjonowanie takiej spółki może stać się źródłem zagrożeń dla bezpieczeństwa obrotu prawnego i gospodarczego.

Zagadnienie to nie stało się do tej pory przedmiotem szerszych rozważań w doktrynie. W literaturze argumentuje się bowiem, że krótki czas istnienia internetowej spółki z o.o. w organizacji i związany z tym jej przejściowy charakter czyni analizę funkcjonowania takiej spółki bezprzedmiotową <sup>4</sup>. Z pewnością należy jednak zidentyfikować zagrożenia, jakie mogą się wiązać z powstaniem internetowej spółki z o.o. w organizacji, i dokonać oceny stopnia zagrożenia, jakie może wywoływać dla bezpieczeństwa obrotu prawnego i gospodarczego nierzetelne wykorzystanie tej formy organizacyjnej prowadzenia działalności gospodarczej. Należy bowiem wskazać, iż analiza przepisów dotyczących zawią-

zania internetowej spółki z o.o. nakazuje postawienie tezy, że skala ryzyka, jakie niesie z sobą wadliwe wykorzystanie internetowej spółki z o.o. w organizacji, stawia pod znakiem zapytania przewagę korzyści, jakie niewątpliwie wynikają z zastosowania instytucji internetowej spółki z o.o.

W celu identyfikacji tych zagrożeń oraz dokonania ich oceny najpierw zostaną przedstawione zagadnienia ogólne dotyczące spółki z o.o. w organizacji. Następnie omówiona zostanie problematyka zawiązania internetowej spółki z o.o., co pozwoli na wskazanie zagrożeń, jakie może rodzić funkcjonowanie internetowej spółki z o.o. w organizacji. W konsekwencji możliwe będzie wyprowadzenie wniosków na temat relacji ryzyka do korzyści.

Opracowanie oparto na analizie przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych (dalej: k.s.h.), ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (dalej: k.c.), ustawy z dnia 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.), ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 roku o Krajowym Rejestrze Sądowym (dalej: ustawa o KRS), a także rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 roku w sprawie określenia wzorców dotyczących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością udostępnionych w systemie teleinformatycznym <sup>5</sup>, ustanawiającego infrastrukturę technologiczną konieczną do zawiązywania internetowych spółek z o.o., znajdującą się na stronie rządowego portalu S24 <sup>6</sup>.

### Spółka z o.o. w organizacji — zagadnienia ogólne

Zgodnie z treścią art. 161 § 1 k.s.h. spółka z o.o. w organizacji powstaje z chwilą zawarcia umowy spółki i istnieje do momentu uzyskania wpisu w KRS. Do rejestracji może jednak nie dojść z powodu upływu terminów z art. 169 k.s.h. na jej zgłoszenie do sądu rejestrowego lub z uwagi na prawomocne oddalenie wniosku o wpis. Wskazać należy, iż pojęcie „stadium organizacji” dotyczy zarówno „tradycyjnego”, jak i wynikającego z art. 4 § 2 pkt 15 k.s.h. „internetowego” podtypu spółki z o.o. <sup>7</sup> Mimo że internetowa spółka z o.o. w organizacji nie jest bezpośrednio wymieniona w k.s.h., to z treści art. 161 § 4 k.s.h. i art. 169 § 2 k.s.h. wynika, iż instytucja taka istnieje i działa na zasadach analogicznych jak jej tradycyjny odpowiednik — jakkolwiek zauważalne są pewne różnice w przepisach szczególnych dotyczących obu tych podmiotów.

Pierwsza z tych różnic ujawnia się na gruncie formy czynności prawnej koniecznej do zawarcia umowy spółki. W przypadku spółki internetowej zawarcie umowy następuje poprzez opatrzenie wzorca umowy kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym przez każdego ze wspólników. Należy w tym miejscu jednak zauważyć, iż możliwość zawiązania internetowej spółki z o.o. przy pomocy podpisu osobistego nie została jeszcze zaimplementowana do portalu S24. Z kolei w wypadku spółki tradycyjnej zawarcie umowy następuje w formie aktu notarialnego.

2. Zob. druk sejmowy VI kadencji nr 3658.

3. Zasady funkcjonowania rejestru przedsiębiorców KRS reguluje ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 roku o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 112 z późn. zm.).

4. Zob. W. Pyziół, A. Szumański, I. Weiss, Prawo spółek, Warszawa 2019, s. 290.

5. Zob. Dz.U. z 2019 r. poz. 1483; dalej: rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości.

6. Zob. <https://ekrs.ms.gov.pl/s24/> (dostęp: 1.03.2022).

7. Podział spółki jawnej, spółki komandytowej i spółki z o.o. na podtyp „tradycyjny” oraz „internetowy” został zaproponowany przez Andrzeja Szumańskiego; zob. idem, Nowelizacja kodeksu spółek handlowych z 28.11.2014 r. przewidująca szersze wykorzystanie wzorca udostępnianego w systemie teleinformatycznym, „Przegląd Prawa Handlowego” (dalej: PPH) 2015, nr 4, s. 38–47.

Kolejna różnica dotyczy okresu funkcjonowania spółek w stadium organizacji, który może trwać do 6 miesięcy przy spółce tradycyjnej<sup>8</sup>, podczas gdy w przypadku spółki zakładanej poprzez portal S24 jest on skrócony do zaledwie 7 dni<sup>9</sup>. Jeżeli po tym czasie zawiązanie spółki nie zostanie zgłoszone do sądu rejestrowego albo jeżeli postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania stanie się prawomocne, umowa spółki ulega rozwiązaniu. Dodatkowo przy spółce tradycyjnej w organizacji zmiana umowy wymaga od współników zawarcia nowej umowy, natomiast w jej internetowej odpowiedniku przepis ten nie znajduje zastosowania<sup>10</sup>. Inną z różnic jest możliwość korzystania z udogodnień i ograniczeń portalu S24 przez internetową spółkę z o.o., zwłaszcza takich jak podejmowanie — na zasadzie art. 4 § 2 pkt 15 k.s.h. — uchwał online za pomocą z góry ustalonego wzorca.

Z wyłączeniem wskazanych różnic charakter prawny obu podtypów spółek jest tożsamy. Obie są podmiotami stosunków cywilnoprawnych, mogącymi we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywanymi<sup>11</sup>. Posiadają więc zarówno zdolność sądową, jak i zdolność do czynności prawnych, a ich charakter pozwala zaliczyć je do kategorii ułomnych osób prawnych<sup>12</sup>. Elementem normatywnym istotnie odróżniającym spółki z o.o. w organizacji od spółek

osobowych są odesłania — zawarte w przepisach art. 11 § 2 k.s.h. i art. 331 § 1 k.c. — według których w kwestiach nieuregulowanych przepisami szczególnymi wobec spółki z o.o. w organizacji stosowane mają być przepisy dotyczące osób prawnych<sup>13</sup>, a także traktujące o już zarejestrowanej spółce z o.o.<sup>14</sup>.

Reasumując, trzeba wskazać, że spółka z o.o. w organizacji jest tworem przejściowym o hybrydowym charakterze. Dlatego też regulowana jest przepisami szczególnymi k.c. dotyczącymi ułomnych osób prawnych przy jednoczesnym odpowiednim stosowaniu do niej przepisów k.s.h. odnoszących się do właściwej spółki z o.o. będącej osobą prawną. W przypadku internetowej spółki z o.o. w organizacji nakłada się na to konieczność aplikowania przepisów k.s.h. regulujących zawiązywanie i funkcjonowanie spółek, których umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca.

### **Tworzenie internetowej spółki z o.o. w organizacji**

#### **Forma umowy spółki**

Do zawiązania internetowej spółki z o.o. konieczne jest wypełnienie wzorca umowy udostępnionego na portalu S24 i opatrzenie go kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem zaufanym przez współników. Aby móc korzystać z opisywanego systemu, należy uprzednio założyć na nim konto, do czego również konieczne jest posiadanie

jednego z wskazanych podpisów. Podnieść należy, iż druga z tych konstrukcji — tak zwany ePUAP — budzi w doktrynie wiele wątpliwości<sup>15</sup> z racji trudności zakwalifikowania go do znajdującego się w kodeksie cywilnym katalogu form czynności prawnych. Z treści przepisów wynika bowiem jasno, iż podpis zaufany nie spełnia wymogów formy elektronicznej<sup>16</sup>, zarezerwowanej jedynie dla kwalifikowanych podpisów elektronicznych, a tym bardziej formy zwykłej pisemnej<sup>17</sup>. Dopuszczenie możliwości zawarcia umowy internetowej spółki z o.o. z wykorzystaniem podpisu zaufanego oznacza, iż istnieje możliwość zawarcia umowy w formie dokumentowej. Dzieje się tak, gdyż podpis ten jest uważany za przejaw formy dokumentowej<sup>18</sup> będącej „najniższą” w hierarchii form szczególnych czynności prawnych. Trzeba przy tym podkreślić, że taka konkluzja rodzi istotne wątpliwości, albowiem oznacza, że ustawodawca dopuścił zawarcie umowy spółki z wykorzystaniem najniższej formy czynności prawnej, podczas gdy co do zasady do zawarcia umowy spółki z o.o. wymaga się aktu notarialnego, a więc formy najwyższej.

#### **Etapy zawierania i treść umowy spółki**

Założenie konta na portalu S24 umożliwia utworzenie nowego podmiotu w zakładce „Moje przedsiębiorstwa”. Wymagane do tego jest podanie podstawowych danych, takich jak nazwa firmy,

8. Zob. art. 169 § 1 k.s.h.

9. Zob. art. 169 § 2 k.s.h.

10. Zob. art. 161 § 4 k.s.h. Szerzej na ten temat zob. M. Dumkiewicz, [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2020, art. 161.

11. Szerzej na ten temat zob. K. Oplustil, *O potrzebie proeuropejskiej wykładni polskiego prawa spółek*, PPH 2010, nr 9, s. 4–15.

12. Zob. K. Kamińska, *Istota, ustrój oraz funkcjonowanie spółki z o.o. w organizacji*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2013, nr 1, s. 25–26.

13. Zob. art. 331 § 1 k.c.

14. Zob. art. 11 § 2 k.s.h.

15. Zob. W. Popiołek, *Czy koniec osiemdziesięcioletniej tradycji formy niektórych czynności prawa spółek?*, PPH 2015, nr 4, s. 48–54; W.J. Kocot, *Forma elektroniczna aktów założycielskich i niektórych czynności z zakresu stosunków wewnętrznych spółek handlowych — nowelizacja kodeksu spółek handlowych z 28.11.2014 r.*, PPH 2015, nr 2, s. 4–17.

16. Zob. art. 781 § 1 k.c.

17. Zob. art. 78 § 1 k.c.

18. Zob. art. 772 i 773 k.c.

forma prawna i siedziba spółki. Po dokonaniu tych czynności otwarte zostanie nowe okno, w którym pojawi się szeroki wybór dostępnych dla spółki działań. Pierwszym, jakie należy podjąć, jest wypełnienie i podpisanie przez wszystkich współników — albowiem brak któregośkolwiek z podpisów wyklucza możliwość skutecznego zatwierdzenia dokumentu — wzorca umowy, w efekcie czego powstaje internetowa spółka z o.o. w organizacji.

Treść aktualnego wzorca oparta jest na rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości, które pozwala na zawarcie umowy spółki o standaryzowanej treści, w niektórych aspektach dając współnikom możliwość wyboru jednej z kilku opcji — zwykle dwóch lub trzech, a w innych umożliwiając ich swobodniejsze wypełnienie — tak jak w przypadku określenia współników wraz z wnoszonymi jedynie w formie pieniężnej wkładami, przedmiotu działalności według numeru PKD, a także organów spółki wraz z ich członkami — w których to polach należy podać imię, nazwisko, adres i numer PESEL określonych osób.

Umowa spółki po podpisaniu może zostać wydrukowana, dzięki czemu przybierze postać dokumentu. Poza samą treścią przedstawiony jest na nim również wykaz osób, które go podpisały. Dokument ten ma istotne znaczenie ze względu na dowodzenie faktu zawarcia umowy spółki. Taki dowód może być konieczny w trakcie podejmowania przez internetową spółkę z o.o. w organizacji aktywności związanych z jej funkcjonowaniem.

### Czas trwania spółki

Od powstania, a zatem od zawarcia umowy, internetowa spółka z o.o. w organizacji może funkcjonować przez kolejne 7 dni. W tym czasie poprzez portal S24 należy złożyć do sądu rejestrowego podpisany przez członków zarządu wniosek o rejestrację spółki w sądzie. Do wniosku tego poza umową należy dołączyć takie dokumenty, jak lista współników i opcjonalnie oświadczenie o wniesieniu całości wkładów na pokrycie kapitału zakładowego przez współników<sup>19</sup>. Wprowadzenie wspomnianego krótkiego, siedmiodniowego terminu w przeciwieństwie do 6 miesięcy przy spółce tradycyjnej dowodzi, iż ustawodawca dostrzega pewne ryzyka, jakie może nieść tak długi czas działalności spółki internetowej w stadium organizacji. Należy równocześnie wskazać, iż okres ten przy przedłużającym się procesie rejestracji, na przykład w związku z postępowaniem naprawczym<sup>20</sup>, może ulec odpowiedniemu wydłużeniu. W dalszej części opracowania podjęta zostanie próba odpowiedzi na pytanie, czy skrócenie okresu funkcjonowania internetowej spółki z o.o. w organizacji do 7 dni pozwoliło uniknąć potencjalnych zagrożeń dla bezpieczeństwa obrotu prawnego i gospodarczego.

### Dopuszczalne aktywności dotyczące spółki na portalu S24

W trakcie funkcjonowania spółki internetowej w organizacji jej współnicy oraz członkowie jej organów z wykorzystaniem portalu S24 mogą podjąć wiele działań. W szczególności możliwe jest

podejmowanie uchwał, których treść również została określona na podstawie rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości. Należy zauważyć, iż system sam nie wskazuje, przez kogo dane dokumenty mają zostać podpisane. Oprócz tego dostępne są takie funkcje, jak udostępnienie przedsiębiorstwa — a więc przede wszystkim jego dokumentacji — innemu użytkownikowi systemu, a także edycja i usunięcie przedsiębiorstwa. Ostatnie z tych narzędzi dezaktywuje się w momencie wystąpienia i opłacenia wniosku o rejestrację spółki.

Zakończenie stadium organizacji nie przynosi zmian w samym portalu S24. Wspólnicy zostaną powiadomieni o skutecznej rejestracji w KRS. Powstanie spółki z o.o. jako osoby prawnej nie skutkuje jednak zmianą infrastruktury technologicznej konta służącego uprzednio zawarciu umowy czy też podejmowaniu innych czynności dotyczących internetowej spółki z o.o. w organizacji. Wraz z rejestracją spółki z o.o. staje się ona podmiotem praw i obowiązków spółki ze stadium organizacji<sup>21</sup>.

### Funkcjonowanie internetowej spółki z o.o. w organizacji — zagrożenia

#### Zagadnienia ogólne

W dotychczasowych uwagach niniejszego opracowania naszkicowany został ogólny charakter internetowej spółki z o.o. w organizacji. Przybliżone do tej pory aspekty zawiązania oraz funkcjonowania spółki pozwalają na podjęcie próby identyfikacji zagrożeń, jakie podmiot ten — będący wszak pełnoprawnym uczestnikiem obrotu — może

19. Na mocy art. 168 § 5 k.s.h. dokument ten może zostać także wniesiony przez zarząd spółki w terminie 7 dni od dnia jej wpisu do rejestru.

20. Zob. art. 172 k.s.h.

21. Zob. art. 12 k.s.h. Szerzej zob. A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, § 6. Wpis spółki do rejestru, [w:] ebidem, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Warszawa 2013.



nieść dla stosunków gospodarczych czy prawnych. Ryzyka te zostaną opisane w czterech podrozdziałach, z których każdy dotyczyć będzie jednej grupy problemowej.

### **Ustanawianie członków zarządu i rady nadzorczej**

Jednym z elementów koniecznych do wypełnienia we wzorcu umowy spółki z o.o. jest powołanie wybranych organów i ustanowienie ich członków poprzez wprowadzenie odpowiednich danych do systemu. Użytkownicy portalu S24 mogą powołać jedynie zarząd lub dodatkowo współlistniejącą z nim radę nadzorczą. Możliwość wyboru organów ustanowionych we wzorcu umowy spółki jest jak najbardziej pożądana, jednakże sposób powoływania konkretnych osób do pełnienia funkcji w tych organach budzi istotne wątpliwości. Wspólnicy mają bowiem możliwość ich wyboru nie tylko spośród siebie. Pozwala to na powołanie do organu osoby trzeciej, nieposiadającej w spółce żadnych udziałów. W tradycyjnych spółkach z o.o. takie działanie jest często podejmowane, jako że pozwala na charakterystyczny dla osób prawnych rozdział kapitału i zarządzania. Przy zawiązywaniu internetowej spółki z o.o. do powołania w skład organu danej osoby we wzorcu umowy wystarczy jednak podanie jej imienia, nazwiska, numeru PESEL i adresu zamieszkania. Należy podkreślić, iż nad zawiązywaniem spółki internetowej nie czuwa notariusz ani jakkolwiek inna osoba zaufania publicznego. Oznacza to, że nierzetelny podmiot posiadający wiedzę na temat numerów PESEL in-

nych osób ma możliwość powołania ich w skład organów spółki w warunkach ich nieświadomości takiego stanu rzeczy. Osoby te nie składają bowiem podpisu pod wzorcem umowy udostępnionym w systemie teleinformatycznym, gdyż przynależą to jedynie wspólnikom.

Trzeba zaznaczyć, iż funkcjonowanie „dojrzałej”, to jest już wpisanej do rejestru przedsiębiorców, internetowej spółki z o.o. posiadającej nienależycie obsadzony organ, na przykład zarząd, byłoby niemożliwe. Wynika to z faktu, iż do wypełnienia oświadczenia o wniesieniu kapitału — które należy złożyć najpóźniej w terminie 7 dni od dnia wpisu do rejestru — konieczne będą kwalifikowane podpisy elektroniczne lub podpisy zaufane wszystkich członków zarządu. Mimo to internetowa spółka z o.o. w stadium organizacji, mając w swych organach członków znajdujących się w opisanych warunkach, może podjąć wiele działań zagrażających nie tylko tym osobom, ale i bezpieczeństwu obrotu. Niebezpieczeństwo to dotyczy przede wszystkim członków zarządu spółki z uwagi na szeroki zakres kompetencji tego organu do reprezentacji spółki oraz prowadzenia jej spraw. Należy zauważyć, że osoby piastujące funkcje w organach internetowej spółki z o.o. w organizacji ponoszą odpowiedzialność zarówno o charakterze wewnętrznym — wobec wspólników, jak i zewnętrznym — wobec wierzycieli<sup>22</sup>.

Zgodnie z treścią z art. 13 § 1 k.s.h. za zobowiązania spółki kapitałowej w organizacji odpowiadają solidarnie spółka i osoby, które działały w jej imieniu. Regulację tę trzeba powiązać z art. 161

§ 2 k.s.h., według którego spółka w organizacji jest reprezentowana przez zarząd albo pełnomocnika powołanego jednomyślną uchwałą wspólników. Poprzez występującą w tym przepisie alternatywę rozłączną należy uznać, iż jedynie zarząd może reprezentować internetową spółkę z o.o., a więc działać w jej imieniu<sup>23</sup>. Wynika to z faktu, iż w umowie spółki z o.o. zawieranej za pomocą wzorca obligatoryjnym punktem jest powołanie członków zarządu, którego istnienie z racji wspomnianej konstrukcji art. 161 § 2 k.s.h. wyklucza możliwość osobnego powołania pełnomocnika do reprezentacji spółki. Prawa reprezentacji spółki nie mają także sami wspólnicy, jako że nie zostali oni wspomniani w treści art. 161 § 2 k.s.h.

Z treści wskazanych przepisów wynika wyłączna desygnacja członków zarządu do działania w imieniu internetowej spółki z o.o. w organizacji. Łączy się to ze spoczywającą na nich odpowiedzialnością, zarówno o charakterze kontraktowym, jak i deliktowym<sup>24</sup>. Wskazać przy tym należy, że — w przeciwieństwie do członków zarządu, odpowiadających za zobowiązania spółki całym swoim majątkiem<sup>25</sup> — wspólnicy spółki z o.o. w organizacji za zobowiązania spółki odpowiadać mogą jedynie do wysokości niewniesionych wkładów<sup>26</sup>. Zbliża to ich status do tego, jaki uzyskają w ramach już zarejestrowanej spółki z o.o.

Zaprezentowane uwagi uzasadniają wniosek, że na członkach zarządu internetowej spółki z o.o. w organizacji spoczywa znaczące ryzyko związane z jej działalnością. Tymczasem ustawa

22. Zob. art. 299 k.s.h.

23. Zob. K. Kopaczyńska-Pieczniak, [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. 2. Komentarz do art. 151–300, red. A. Kidyba, Warszawa 2018, art. 161.

24. Przepis nie rozstrzyga jednak kwestii odpowiedzialności osób działających za spółkę w organizacji bez umocowania albo z przekroczeniem granic umocowania; zob. M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych*. Komentarz, Warszawa 2018, art. 1325.

25. Zob. art. 299 k.s.h.

26. Zob. art. 13 § 2 k.s.h.

nie stanowi wystarczającej bariery dla powoływania członków organów bez ich wiedzy i akceptacji przy nieuprawnionym wykorzystaniu numerów PESEL. W konsekwencji istnieje wysoce prawdopodobna możliwość swobodnego rodzaju użycia tożsamości konkretnych osób w celu uniknięcia odpowiedzialności za nierzetelne działania internetowej spółki z o.o. w organizacji. Wykorzystana w ten sposób osoba zmuszona jest zmierzyć się z ciężarem dowodu w przedmiocie wykazania swojej niewiedzy odnośnie do jej powołania w skład organu, co stanowi warunek konieczny uwolnienia się od odpowiedzialności za czynności zdziałane przez spółkę. Jest to problem zbliżony do kwestii możliwości założenia spółki z o.o. za pomocą wzorca umowy na osobę trzecią jedynie na podstawie znajomości jej numeru PESEL. Ustawodawca, dostrzegając to niebezpieczeństwo, w drodze zmiany legislacyjnej<sup>27</sup> usunął taką możliwość, a jednym z motywów tej zmiany była krytyka takiego rozwiązania w doktrynie.

Członkowie organów spółki mogą ponosić także odpowiedzialność o charakterze odszkodowawczym względem samej spółki. Może ona wynikać między innymi z bezczynności powołanego już zarządu<sup>28</sup> w zakresie obowiązku zgłoszenia spółki w stadium organizacji do rejestru przedsiębiorców KRS. Istnieje zatem możliwość domagania się od członków zarządu przez spółkę odszkodowania za zaniechanie zgłoszenia do rejestru. Termin na dokonanie zgłoszenia został bowiem w ustawie określony na 7 dni od dnia zawarcia umowy spółki<sup>29</sup>, przez co doprowadzenie do opisywanej sytuacji

wyduje się wysoce prawdopodobne. Przy takim rozszczeniu jednak ciężar dowodu spoczywa na spółce, która musiałaby wykazać takie zaniechanie członka zarządu. Dlatego też potencjalne ryzyko związane z odpowiedzialnością wobec spółki wydaje się mniejsze niż to wynikające z art. 13 § 1 k.s.h.

Analizując problematykę odpowiedzialności członków zarządu internetowej spółki z o.o. w organizacji, należy wskazać jeszcze jedno zagadnienie wymagające rozważenia. Z treści art. 291 k.s.h. wynika bowiem, iż jeżeli członkowie zarządu umyślnie lub przez niedbalstwo podali fałszywe dane w załączanym do wniosku o wpis do KRS oświadczeniu, o którym mowa w art. 167 § 1 pkt 2 lub art. 262 § 2 pkt 3, odpowiadają wobec wierzycieli spółki solidarnie ze spółką przez 3 lata od dnia zarejestrowania spółki lub zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego. Oświadczenie z art. 167 § 1 pkt 2 dotyczy potwierdzenia przez członków zarządu, iż wkłady zostały w całości wniesione przez wszystkich wspólników. Przepis ten jednak — podobnie jak art. 167 § 2 i 3 k.s.h. — nie znajduje zastosowania do internetowych spółek z o.o. Dotycząca ich regulacja — w kwestii koniecznych elementów zgłoszenia spółki do rejestru przedsiębiorców KRS, w tym oświadczenia członków zarządu o wniesieniu całości wkładów na pokrycie kapitału zakładowego przez wszystkich wspólników — zawarta została w art. 167 § 4 pkt 1–4 k.s.h. Przepis ten nie został jednak wskazany w art. 291 k.s.h., co może sugerować, iż członkowie zarządu internetowej spółki z o.o. nie ponoszą odpowiedzialności cywilnoprawnej

za złożenie fałszywego oświadczenia w przedmiocie wniesienia wkładów na pokrycie kapitału zakładowego. Wydaje się jednak, że nie istnieją racjonalne przesłanki, dla których członkowie zarządu internetowej spółki z o.o. mieliby zostać od takiej odpowiedzialności wyłączeni. Dlatego też aktualne brzmienie analizowanego przepisu należy traktować w kategoriach luki prawnej i postulować jej usunięcie w przyszłości.

### Brak wspólnej bazy danych dla portalu S24 i KRS

Wspólnikami internetowej spółki z o.o. mogą zostać nie tylko osoby fizyczne, ale też spółki prawa handlowego<sup>30</sup>. Danymi identyfikacyjnymi takich podmiotów, które należy podać we wzorcu umownym, są nazwa firmy, adres, a także numer i informacje dotyczące rejestru, do którego dany podmiot jest wpisany. Oprogramowanie portalu S24 nie zostało jednak połączone z KRS ani żadnym innym rejestrem krajowym czy zewnętrznym<sup>31</sup>. Powoduje to niemożliwość sprawdzenia przez system poprawności wprowadzonych danych dotyczących osób prawnych względem danych z rejestru. Oznacza to, iż możliwe jest zawiązanie umowy spółki, której wspólnikami będą podmioty nieistniejące. System S24 nie weryfikuje bowiem, czy podmiot zawierający umowę został uprzednio zarejestrowany w rejestrze przedsiębiorców KRS. Należy również wskazać, iż umowę w imieniu osób prawnych lub spółek osobowych powinna podpisać kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem zaufanym osoba posiadająca pełnomocnictwo do tej czyn-

27. Zob. ustawa z dnia 21 kwietnia 2017 roku o zmianie ustawy — Kodeks spółek handlowych, ustawy — Kodeks postępowania cywilnego oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. poz. 1133).

28. Szerzej na ten temat zob. W. Pyziół, A. Szumański, I. Weiss, op. cit., s. 288 n.

29. Zob. art. 169 § 2 k.s.h.

30. Do katalogu spółek prawa handlowego należą: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, prosta spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna

31. Zob. Rejestracja spółki z o.o. w systemie S24, s. 9, <https://ekrs.ms.gov.pl/s24/pomoc> (dostęp: 1.03.2022).

ności<sup>32</sup>. Dołączenie tego dokumentu nie jest tymczasem konieczne do skutecznego zawiązania umowy. W związku z tym istnieje uzasadnione ryzyko, że zaistnieje sytuacja, w której internetowa spółka z o.o. w stadium organizacji będzie mogła prowadzić działalność w warunkach braku wspólników. Ponownie należy bowiem podnieść, że do chwili wpisania takiej spółki do rejestru status prawny jej wspólników nie podlega jakiegokolwiek weryfikacji.

Brak obowiązku dołączenia pełnomocnictwa do zawarcia umowy przy zawiązywaniu internetowej spółki z o.o. wiąże się także z innym koniecznym do omówienia następstwem. Analogicznie jak przy ustanawianiu członkiem organu danej osoby bez jej wiedzy jedynie na podstawie znajomości numeru PESEL możliwe jest zawiązanie spółki, której wspólnikami zostaną nieświadome tego faktu osoby prawne. Konieczna do tego jest bowiem jedynie znajomość przypisanego im numeru w danym rejestrze, albowiem wskazanie tego numeru jest wystarczające do identyfikacji przez system S24 osoby nowego wspólnika. W tym przypadku zatem również osoba nierzetelnie podająca się za pełnomocnika może podpisać umowę spółki w imieniu rzekomego mocodawcy, zawiązując skutecznie spółkę. W aktualnym stanie prawnym nie istnieje bowiem instrument umożliwiający ujawnienie takiego działania i zapobieżenie mu. Należy także wskazać, iż podobny zabieg byłby możliwy do przeprowadzenia wobec osoby fizycznej, gdyż także w jej imieniu fałszywy pełnomocnik mógłby podpisać umowę spółki bez konieczności ujaw-

niania swojego pełnomocnictwa.

### **Opcja „usunięcia” spółki z o.o. w organizacji w portalu S24**

Jedną z funkcji dostępnych na portalu S24 w zakładce „Moje przedsiębiorstwa” jest opcja usunięcia spółki wraz ze wszystkimi powiązanymi z nią dokumentami. Z możliwości tej można skorzystać do momentu wysłania i opłacenia wniosku do sądu rejestrowego, a więc przez niemal cały okres funkcjonowania w formie prawnej internetowej spółki z o.o. w organizacji. Istnienie takiego narzędzia wydaje się istotnym zagrożeniem dla bezpieczeństwa obrotu. Jedynymi dowodami zawiązania internetowej spółki z o.o. poza dokumentacją znajdującą się na portalu S24 są bowiem automatycznie generowane wiadomości, wysyłane przez system na prywatne konta mailowe osób, które podpisały umowę. Powoduje to ryzyko zajścia okoliczności, w której po zawarciu umowy między internetową spółką z o.o. w organizacji a osobą trzecią w wyniku użycia opcji usunięcia spółki z systemu S24 zniknęłaby ona z obrotu prawnego. Następstwem takiej sytuacji byłaby trudność z wykonaniem umowy, zwłaszcza z realizacją roszczenia przysługującego wierzycielowi spółki, będącego drugą stroną umowy. Swoistego rodzaju usunięcie spółki z systemu rodzi bowiem pytanie o materialnoprawny aspekt takiej czynności. Nadto wywołuje wątpliwości na tle dowiedzenia faktu zawiązania internetowej spółki z o.o. w organizacji, a tym samym jej zdolności do nawiązywania relacji prawnych z osobami trzecimi. W takim przypadku wydaje się, że jedy-

nym dowodem zawarcia umowy internetowej spółki z o.o. jest wydruk z systemu obejmujący treść dokumentu.

Poza niebezpieczeństwem wadliwego wykorzystania opcji „usunięcia” spółki możliwość ta wydaje się trudna do pogodzenia z przepisami polskiego systemu prawnego. Przepis art. 170 k.s.h., traktujący o likwidacji spółki z o.o. w organizacji, nie dopuszcza bowiem możliwości dokonania tej czynności poprzez „usunięcie” jej na portalu S24. Należałoby więc poddać analizie, czy skorzystanie z tej możliwości powinno być traktowane jako natychmiastowe przeniesienie przez wspólników spółki do stadium likwidacji, czy raczej jako wyraz ich woli, według której nie będą oni dążyć do zarejestrowania spółki. Wciąż jednak przy obu hipotezach przeprowadzenie likwidacji spółki w organizacji, jeśli nie jest ona w stanie dokonać niezwłocznego zwrotu wszystkich wniesionych wkładów lub pokryć w pełni wierzytelności osób trzecich, wydaje się bardzo utrudnione. W takich okolicznościach likwidacji powinien dokonać zarząd<sup>33</sup>, którego członkowie mogliby nie posiadać stosownych dokumentów ze spółką związanych, jako że zostałyby one usunięte z systemu wraz z całym przedsiębiorstwem.

### **Trudności dowodowe**

Problematyka likwidacji internetowej spółki z o.o. związana jest także z innym koniecznym do omówienia zagrożeniem, jakim są trudności w udowodnieniu istnienia spółki. Jak już wspomniano, automatycznie generowana wiadomość

32. Należy zaznaczyć, iż obowiązek posiadania pełnomocnictwa stanowi ograniczenie kompetencji zarządu do reprezentacji. Jeśli bowiem członek zarządu spółki podpisałby umowę w jej imieniu, musiałby uczynić to w ramach specjalnie udzielonego mu w ramach portalu S24 pełnomocnictwa, nie zaś z racji kompetencji do reprezentacji spółki, które wynikają z pełnionej przez niego funkcji.

33. Zob. art. 170 § 1 k.s.h.

o założeniu internetowej spółki z o.o. jest przesyłana na skrzynki mailowe wszystkich współników, którzy złożyli swój podpis pod uzupełnionym na portalu S24 wzorcem umowy. Jest to jeden z dwóch dokumentów stanowiących dowód zawiązania takiej spółki. Drugim z nich może być wydrukowana umowa spółki, która poza treścią zawiera także informacje o osobach, które ją podpisały z wykorzystaniem systemu elektronicznego. Oba te dokumenty generowane są przez odpowiedni algorytm w systemie zarządzanym przez organ władzy publicznej.

W kontekście dowodowym znaczące wątpliwości budzi status, jaki powinien zostać nadany wydrukowi z portalu S24 obejmującemu treść umowy internetowej spółki z o.o. Rozważyć bowiem należy, czy może on zostać uznany za dokument urzędowy w rozumieniu art. 244 k.p.c., gdyż informacja ta nie została bezpośrednio wskazana w żadnym akcie normatywnym. Zgodnie z art. 4 ust. 4aa ustawy o KRS pobrane samodzielnie wydruki komputerowe aktualnych i pełnych informacji o podmiotach wpisanych do rejestru mają moc zrównaną z mocą dokumentów urzędowych. Stosując jednak wykładnię językową art. 4 ust. 4aa ustawy o KRS, należałoby dojść do wniosku, iż wydruk z portalu S24 obejmujący treść umowy internetowej spółki z o.o. nie ma mocy zrównanej z dokumentem urzędowym. Nie jest bowiem aktualną lub pełną informacją o spółce w rozumieniu tego przepisu. W kontekście internetowej spółki z o.o. w organizacji należy też zwrócić uwagę, że nie jest ona podmiotem wpisanym do rejestru przedsiębiorców KRS, czego

również wymaga dyspozycja z art. 4 ust. 4aa ustawy o KRS.

Odwwołanie się do wykładni funkcjonalnej prowadzi jednak do odmiennego stanowiska. Należy bowiem zaznaczyć, iż portal S24 — z którego współnicy mogą pobrać podpisaną przez nich umowę spółki — stanowi część systemu teleinformatycznego eKRS, który umożliwia pobranie mających moc dokumentów urzędowych aktualnych lub pełnych informacji o podmiotach wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS. Uzasadniony wydaje się więc wniosek, zgodnie z którym w drodze analogii wydruk z portalu S24 obejmujący treść umowy internetowej spółki z o.o. w organizacji także powinien mieć moc dokumentu urzędowego. Jego pobranie jest bowiem możliwe z tego samego systemu teleinformatycznego, w całości powiązanego z KRS. Za takim wnioskiem przemawia również fakt, iż każda umowa tradycyjnej spółki z o.o. — jako że jest zawierana w formie aktu notarialnego — stanowi dokument urzędowy, co zostało potwierdzone w orzecznictwie Sądu Najwyższego<sup>34</sup>. Zrównanie mocy dowodowej umów internetowego i tradycyjnego podtypu spółki z o.o. zdaje się zatem uzasadnione. Oba te dokumenty statuują bowiem powstanie takiego samego typu spółek, które różnią się jedynie pewnymi technicznymi aspektami związanymi z dostosowaniem spółki internetowej do działania w reżimie wyznaczanym przez portal S24. Nadanie odmienną moc dowodową tym dokumentom zdaje się zbyt daleko idącym różnicowaniem charakteru obu podtypów spółki z o.o. Należy także zaznaczyć, iż „dojrzała” in-

ternetowa spółka z o.o. spełnia dyspozycję wskazaną w art. 4 ust. 4aa ustawy o KRS w zakresie posiadania wpisu do rejestru. Przemawia to ponadto za uznaniem wydruku z portalu S24 obejmującego treść umowy internetowej spółki z o.o. za dokument urzędowy, nawet jeśli spółka znajduje się jeszcze w stadium organizacji. Wszak zmiana mocy dowodowej umowy takiej spółki, która miała by stawać się dokumentem urzędowym dopiero w chwili uzyskania przez spółkę wpisu do rejestru przedsiębiorców KRS, zdaje się nieuzasadniona. Przychylając się do wykładni funkcjonalnej art. 4 ust. 4aa ustawy o KRS, należałoby uznać, że wydruk z portalu S24 obejmujący treść umowy internetowej spółki z o.o. korzysta z mocy dowodowej właściwej dla dokumentów urzędowych, stanowiąc dowód tego, co w nich zaświadczone<sup>35</sup>.

Istotne wątpliwości w kontekście dowodowym budzi również łatwość całkowitej likwidacji wszelkich dowodów zawiązania internetowej spółki z o.o. Dostarczany na skrzynkę elektroniczną mail może być w sposób natychmiastowy usunięty przez wszystkich współników. Podobnie generowany na portalu S24 możliwy do wydrukowania plik z treścią umowy i informacją o podpisujących może zostać skasowany przy skorzystaniu ze wskazanej w niniejszym opracowaniu opcji „usunięcia” spółki. W takich okolicznościach próba udowodnienia istnienia internetowej spółki z o.o. przez jej wierzyciela wydaje się zadaniem bardzo utrudnionym. Możliwe byłoby podjęcie próby uzyskania od administratorów portalu S24 danych dowodzących istnienia takiej spółki, jednakże efekt podjęcia

34. Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2000 roku, sygn. IV CKN 1083/00, LEX nr 52529.

35. Zob. art. 244 k.p.c.



takich działań ze względu na ich czas trwania może okazać się nieskuteczny. Fakt ten z pewnością może powodować wiele wadliwych – z perspektywy zarówno ustawodawcy, jak i bezpieczeństwa obrotu – sytuacji, w których nieświadomy zagrożenia kontrahent po zawarciu umowy z internetową spółką z o.o. w organizacji narażony będzie na znaczącą szkodę w związku z trudnościami z uzyskaniem należnego mu świadczenia. Należy również wskazać, iż potencjalny wierzyciel, świadomy wskazanych tu zagrożeń, może nie chcieć współpracować z internetową spółką z o.o. aż do jej wyjścia ze stadium organizacji. To zaś bardzo utrudnia możliwość podejmowania wszelkich działań zewnętrznych przez internetową spółkę z o.o. w organizacji, tym samym znacząco ograniczając jej zastosowanie.

## Konkluzje

### De lege lata

W aktualnym stanie prawnym instytucja internetowej spółki z o.o. w organizacji niesie z sobą liczne – wskazane w niniejszym opracowaniu – zagrożenia, stanowiące realne ryzyko dla bezpieczeństwa obrotu prawnego i gospodarczego. Należy zwrócić uwagę, iż trzy z czterech opisanych grup zagrożeń wynikają z organizacji portalu S24. Dotyczy to ustanawiania członków organów internetowej spółki z o.o. w organizacji, braku połączenia systemu z KRS, a także możliwości usunięcia spółki przy skorzystaniu z odpowiedniej opcji systemowej. W tych trzech grupach problemowych kluczową rolę odgrywa brak czynni-

ka ludzkiego, mogącego skontrolować działania wspólników i członków organów internetowej spółki w organizacji w celu uniknięcia ewentualnych naruszeń prawa. Ujawniają się w nich także pewne niedoskonałości legislacyjne, przede wszystkim w zakresie tworzenia portalu S24. Wydaje się on bowiem platformą niewystarczająco zaawansowaną do sprostania wyzwaniom wynikającym z uwarunkowań współczesnego obrotu prawnego.

Z kolei ostatnie z opisywanych zagrożeń, dotyczące trudności dowodowych w wykazaniu faktu zawiązania i istnienia internetowej spółki z o.o. w organizacji, w znaczący sposób ogranicza funkcjonowanie tej spółki w relacjach zewnętrznych z osobami trzecimi. Potencjalni kontrahenci, wiedząc o niebezpieczeństwie, jakie wynikać może ze współpracy z takimi podmiotami, będą ich bowiem unikać aż do momentu uzyskania przez takie spółki wpisu w rejestrze przedsiębiorców KRS. Znaczące wątpliwości budzi również moc dowodowa wydruku z portalu S24 obejmującego treść umowy internetowej spółki z o.o., gdyż aspekt ten nie został wprost uregulowany w polskim systemie prawnym.

Zaprezentowane wnioski uzasadniają tezę, że aktualnie obowiązująca regulacja prawna nie jest w pełni adekwatna do wyzwań, jakie rodzi proces zawiązania i funkcjonowania internetowej spółki z o.o. w organizacji. Wydaje się wręcz, że ustawodawca nie przewidział możliwości faktycznego działania spółki w tym stadium, co wynika także z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej inter-

netowy podtyp spółki z o.o.<sup>36</sup>, w którym ustawodawca wspomina o uniknięciu konieczności posługiwania się w obrocie konstrukcją spółki w organizacji. Opisywana wcześniej możliwość „usunięcia” spółki i trudności dowodowe z tym związane ukazują, iż narzędzia dostępne na portalu S24 jeszcze przed zarejestrowaniem spółki w KRS przeznaczone są raczej do „przetestowania” samego systemu przez osoby potencjalnie zainteresowane założeniem spółek internetowych, a nie do podjęcia faktycznej działalności spółki w stadium organizacji. Wydaje się więc, że celem legislatorów było zminimalizowanie możliwości posługiwania się internetową spółką z o.o. w organizacji, jednak zamiast całkowicie zlikwidować tę instytucję, została ona wprowadzona do systemu prawnego w wadliwym kształcie, zagrażającym bezpieczeństwu obrotu gospodarczego i prawnego.

### De lege ferenda

Z racji tego, iż prace legislacyjne w zakresie spółek internetowych cały czas są w toku, należy zastanowić się, jakie wnioski mogą zostać wysunięte na podstawie zaprezentowanych w artykule rozważań. Jednym z możliwych rozwiązań przedstawionych problemów wydaje się podjęcie próby gruntownej aktualizacji portalu S24 pod kątem jego zawartości. Likwidacja opcji „usunięcia” przedsiębiorstwa, połączenie systemu z bazą danych KRS czy obowiązek złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub podpisu zaufanego pod umową spółki przez każdą osobę niebędącą wspólnikiem, a powołaną na

36. Zob. druk sejmowy VI kadencji nr 3658

członka organu spółki to działania, które mogłyby w pozytywny sposób wpłynąć na funkcjonowanie internetowej spółki z o.o. w organizacji. Zmiany te nie są jednak w stanie rozwiązać wszystkich problemów, jakie twór ten może z sobą nieść. Dlatego też właściwym rozwiązaniem wydaje się całkowite zlikwidowanie stadium organizacji w internetowej spółce z o.o., jako że wprowadzony przez ustawodawcę krótki, wynoszący 7 dni,

termin okazał się niewystarczającym ograniczeniem. Należałoby więc połączyć dwie czynności, jakimi są zawarcie umowy i zgłoszenie spółki do rejestru, co spowodowałoby konieczność ich jednoczesnego dokonania. Dzięki takiej zmianie opisywane zagrożenia związane z internetową spółką z o.o. w organizacji zostałyby zminimalizowane, a sam proces zakładania spółki nie uległby wydłużeniu, co pozwoliłoby na realizację idei

spółki zakładanej w ciągu jednej doby. Jednocześnie ze względu na wagę problemu postulować należy jak najszybsze rozważenie konieczności rozszerzenia odpowiedzialności z art. 291 k.s.h. za fałszywe dane w oświadczeniu z art. 167 § 4 pkt 3 k.s.h. na członków zarządu internetowej spółki z o.o.

### Bibliografia:

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

Goździaszek Ł., *Komunikacja elektroniczna przy zakładaniu spółki handlowej na podstawie wzorca umowy*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015, nr 8.

Kamińska K., *Istota, ustrój oraz funkcjonowanie spółki z o.o. w organizacji*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2013, nr 1.

Kidyba A., Kopaczyńska-Pieczniak K., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2013.

Kocot W.J., *Forma elektroniczna aktów założycielskich i niektórych czynności z zakresu stosunków wewnętrznych spółek handlowych – nowelizacja kodeksu spółek handlowych z 28.11.2014 r.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015, nr 2. Kodeks spółek handlowych, t. 2. Komentarz do art. 151–300, red. A. Kidyba, Warszawa 2018.

Kruszewski A.K., *Forma oświadczeń woli składanych przy użyciu profilu zaufanego ePUAP po nowelizacji norm dotyczących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 4.

Leśniak M., *Internetowe wzorce umów handlowych spółek osobowych – konieczność czasów społeczeństwa informacyjnego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9.

Leśniak M., *Spółka z o.o. zakładana za pomocą wzorca umowy – nowelizacja kodeksu spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2011, nr 12.

Oplustil K., *O potrzebie proeuropejskiej wykładni polskiego prawa spółek*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 9.

Osajda K., *Niewypłacalność spółki z o.o. Odpowiedzialność członków zarządu wobec jej wierzycieli*, Warszawa 2014.

Popiołek W., *Czy koniec osiemdziesięcioletniej tradycji formy niektórych czynności prawa spółek?*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015, nr 4.

Pyziół W., Szumański A., Weiss I., *Prawo spółek*, Warszawa 2019. Rodzynekiewicz M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2018.

Szumański A., *Nowelizacja kodeksu spółek handlowych z 28.11.2014 r. przewidująca szersze wykorzystanie wzorca udostępnianego w systemie teleinformatycznym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015, nr 4.

Trzebiatowski M., *Tryb zmiany umowy spółki z o.o. w organizacji. Glosa do postanowienia SN z dnia 25 lutego 2009 r., II CSK 489/08*, „Glosa” 2010, nr 1

### Akty prawne

Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 roku w sprawie określenia wzorców dotyczących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością udostępnionych w systemie teleinformatycznym (Dz.U. z 2019 r. poz. 1483).

## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazowania się:** kwartalnik

### **Redakcja:**

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Marta Wójcicka – sekretarz redakcji, [marta.wojcicka@russellbedford.pl](mailto:marta.wojcicka@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### **Skład i łamanie:**

Doce System Solutions sp. z o.o., [www.doce.com.pl](http://www.doce.com.pl)

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

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### **Wydawca**

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

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

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

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

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

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

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

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

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



WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
WROCŁAWSKIEGO

