

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Oliwia Kasińska

Usługi audytu śledczego w Russell Bedford

Jan Gradkowski

**Klauzula GAAR a instytucja opinii
zabezpieczającej: analiza relacji
i ich wpływ na ochronę praw podatnika**

Katarzyna Leszek

**Charakter odpowiedzialności członków
zarządu na gruncie art. 299 § 2 Kodeksu
spółek handlowych – uwagi w świetle
orzecznictwa sądu najwyższego**

Michał Potyra

**Zniesienie instytucji ubezwłasnowolnienia
i wprowadzenie wspieranego
podejmowania decyzji w prawie cywilnym**

Nr 3 (52) lipiec-grudzień 2025

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool_studio - pl.freepik.com



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl

AWANSE

W DEPARTAMENCIE
PRAWNYM

W DEPARTAMENCIE
DORADCÓW PODATKOWYCH



MAGDALENA MĄCZKA

Dyrektor



TOMASZ MANKIEWICZ

Dyrektor



PAWEŁ STELMACH

Dyrektor



IZABELA PODLEŚNA

Senior Associate



MIKOŁAJ STANISŁAWSKI

Dyrektor



SEBASTIAN GOLAŃSKI

Senior Manager



OLIWIA KASIŃSKA

Senior Manager



Szanowni Czytelnicy!

ODDAJEMY W PAŃSTWA RĘCE KOLEJNY NUMER NASZEGO BIULETYNU, W KTÓRYM PREZENTUJEMY PRZEGLĄD NAJWAŻNIEJSZYCH ZMIAN PRAWNYCH, PODATKOWYCH I BIZNESOWYCH ORAZ POGŁĘBIONE ANALIZY EKSPERTÓW RUSSELL BEDFORD.

W sekcji Przegląd aktualności przedstawiamy najnowsze zagadnienia istotne dla przedsiębiorców i podmiotów gospodarczych. Omawiamy m.in. bieżące wyzwania w obszarze relacji B2B i ich potencjalnej reklasyfikacji na umowy o pracę, rozszerzenie oferty Russell Bedford o usługi audytu śledczego oraz znaczenie forensic w sektorze MŚP jako narzędzia zarządzania ryzykiem, w tym również w procesach due diligence. Wskazujemy także kluczowe „czerwone flagi” w rachunkowości, mogące sygnalizować ryzyka nadużyć, oraz analizujemy rolę cen transferowych jako strategicznego obszaru diagnozy operacyjnej.

W dalszej części biuletynu koncentrujemy się na zmianach regulacyjnych – omawiamy najnowszą nowelizację Prawa restryktoryzacyjnego oraz istotne modyfikacje ustawy o CIT dotyczące funkcjonowania fundacji rodzinnych, w tym nowe wymogi dotyczące 36-miesięcznego „lock-upu”.

W części „Newsy z sieci” przyglądamy się z kolei perspektywom biznesowym Hiszpanii w 2025 roku – jednego z najdynamiczniej rozwijających się rynków europejskich.

Sekcja Analizy i opracowania to, jak zawsze, pogłębione artykuły przygotowane przez naszych doradców. W tym numerze prezentujemy cztery opracowania poświęcone zagadnieniom prawnym o kluczowym znaczeniu w praktyce:

Jan Gradkowski analizuje relację między klauzulą GAAR a opinią zabezpieczającą, wyjaśniając ich znaczenie dla ochrony praw podatnika i minimalizacji ryzyk fiskalnych.

Katarzyna Leszek przedstawia złożoną problematykę charakteru odpowiedzialności członków zarządu z art. 299 § 2 KSH, wskazując najnowsze kierunki orzecznictwa Sądu Najwyższego.

Michał Potyra omawia jedną z najważniejszych reform prawa cywilnego ostatnich lat –

zniesienie instytucji ubezwłasnowolnienia i wprowadzenie systemu wspieranego podejmowania decyzji.

Sylwia Zając wyjaśnia zasady dziedziczenia roszczenia o zachówek, analizując art. 1002 KC w świetle najnowszej linii orzeczniczej oraz praktycznych problemów pojawiających się w postępowaniach spadkowych.

Mamy nadzieję, że przygotowane treści staną się dla Państwa nie tylko źródłem wiedzy, ale także praktycznym wsparciem w podejmowaniu decyzji zarządczych, podatkowych i biznesowych. Zachęcamy do lektury oraz kontaktu z naszymi ekspertami w przypadku pytań dotyczących prezentowanych zagadnień.

Dr Andrzej Dmowski

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

SPIS TREŚCI

PRZEGLĄD AKTUALNOŚCI

Oliwia Kasińska

Usługi audytu śledczego w Russell Bedford - nowy rodzaj usług 4

Leszek Dutkiewicz

**Nowe zasady dla fundacji rodzinnych
- 36-miesięczny „lock-up” i ograniczenie preferencji najmu 8**

**Zmiany ustawy o podatku dochodowym
od osób prawnych dot. fundacji rodzinnej 8**

Nowelizacja Prawa restrukturyzacyjnego 10

Katarzyna Leszek

**Specyfika szkody na gruncie art. 299 § 2 Kodeksu spółek handlowych
- uwagi w świetle orzecznictwa sądu najwyższego 18**

PRZEGLĄD AKTUALNOŚCI

Krajobraz biznesowy Hiszpanii w 2025 roku

ANALIZY I OPRACOWANIA

Jan Gradkowski

**Klauzula GAAR a instytucja opinii zabezpieczającej:
analiza relacji i ich wpływ na ochronę praw podatnika 20**

Katarzyna Leszek

**Charakter odpowiedzialności członków zarządu na gruncie art. 299 § 2 Kodeksu
spółek handlowych - uwagi w świetle orzecznictwa sądu najwyższego 22**

Michał Potyra

**Zniesienie instytucji ubezwłasnowolnienia i wprowadzenie
wspieranego podejmowania decyzji w prawie cywilnym 26**

Sylwia Zając

Dziedziczenie roszczenia o zachowek 30



Russell Bedford
taking you further

Szanowni Państwo,

W OSTATNIM CZASIE NA RZĄDOWYM CENTRUM LEGISLACJI POJAWIŁ SIĘ PROJEKT NOWELIZACJI USTAWY O PAŃSTWOWEJ INSPEKCJI PRACY. ZGODNIE Z NIM PAŃSTWOWA INSPEKCJA PRACY BĘDZIE UPRAWNIONA DO STWIERDZANIA ISTNIENIA STOSUNKU PRACY W SYTUACJI KIEDY ZAWARTO UMOWĘ CYWILNOPRAWNĄ W WARUNKACH, W KTÓRYCH ZGODNIE Z ART. 22 § 1 KODEKSU PRACY POWINNA BYĆ ZAWARTA UMOWA O PRACĘ.

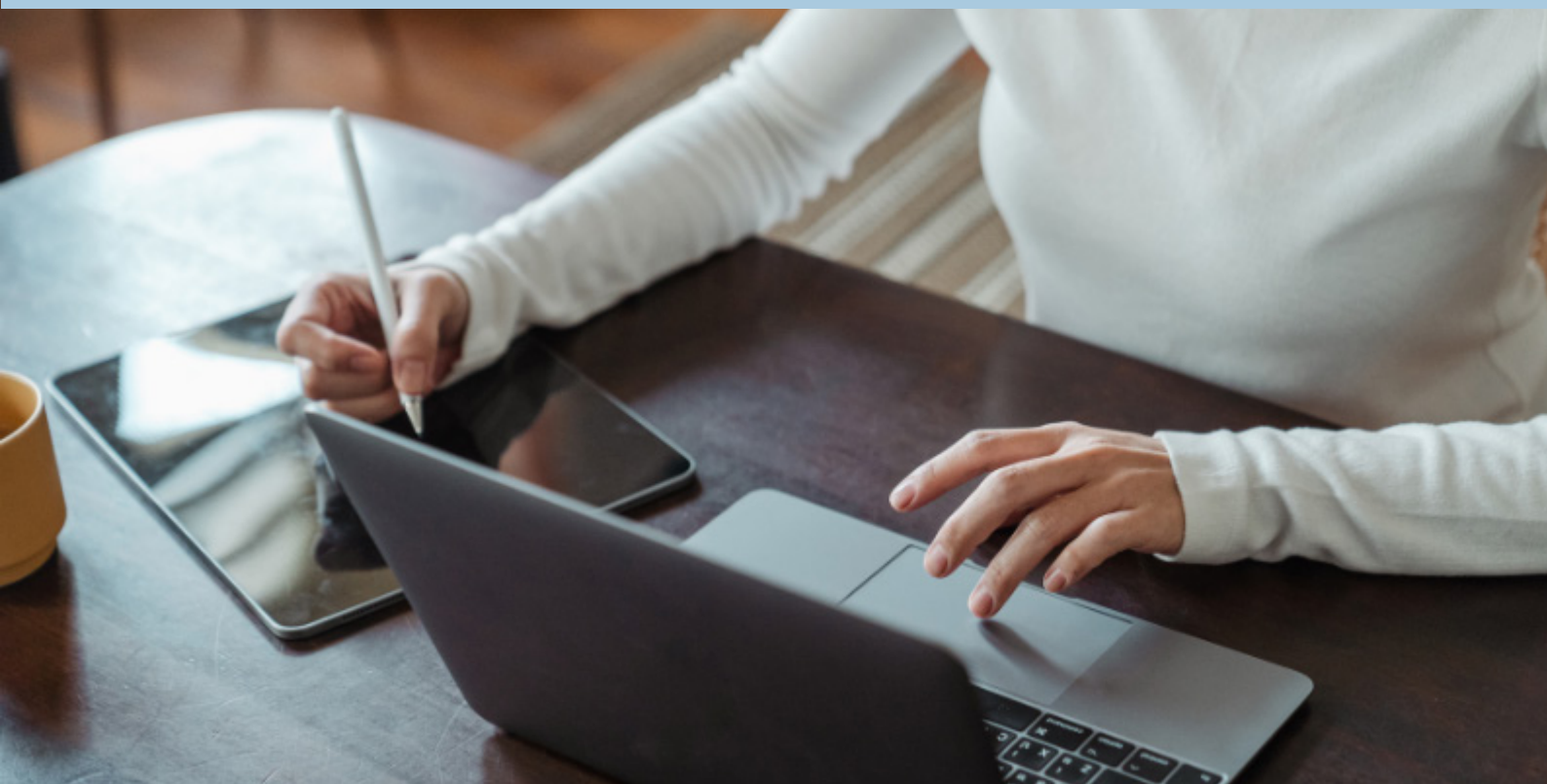
Ustawa nowelizująca miałaaby wejść w życie 1 stycznia 2026 roku. Obecnie projekt przedmiotowej ustawy jest procedowany i znajduje się na etapie opiniowania.

Niemniej jednak, wskazać należy, że wejście w życie ww. nowelizacji skutkować będzie możliwością dokonywania drogą decyzji administracyjnej reklasyfikacji, przede wszystkim, umów B2B noszących cechy umów o pracę. Powyższe będzie mogło bez procedowania sprawy przez sądy, co bezsprzecznie przyspieszy działanie organów w tym zakresie.

Ponieważ jest to temat istotny z perspektywy przedsiębiorców (m.in. kwestie minimalnego wynagrodzenia, ochrony przed zwolnieniem i innych uprawnień przysługujących z tytułu umowy o pracę) chcielibyśmy wskazać, iż istotne w tym zakresie są działania wyprzedzające.

W związku z powyższym chcielibyśmy zaproponować Państwu przeprowadzenie audytu umów cywilnoprawnych celem sprawdzenia czy nie noszą one znamion umowy o pracę określoną przepisami Kodeksu pracy. Wskazane działanie jest rekomendowane oraz pożądane w szczególności wśród podmiotów, które współpracują ze znaczną ilością osób na podstawie umowy typu business-to-business.

Jeżeli mają Państwo dodatkowe pytania w powyższym zakresie, pozostajemy do Państwa dyspozycji.





Oliwia Kasińska

USŁUGI AUDYTU ŚLEDZCZEGO W RUSSELL BEDFORD - NOWY RODZAJ USŁUG

Zadbaj o bezpieczeństwo swojej firmy – postaw na śledczą analizę danych i skuteczne przeciwdziałanie nadużyciom!

Prawie połowa firm w Polsce przyznaje, że w przeszłości doświadczyła nadużyć. To zatrważająca statystyka, która pokazuje, jak istotne jest wdrożenie realnych i skutecznych mechanizmów ochrony przed nieprawidłowościami. Niezależnie od branży czy wielkości przedsiębiorstwa – ryzyko nadużyć istnieje zawsze.

Naszym celem jest pomoc firmom w identyfikacji zagrożeń, szybkim reagowaniu na nieprawidłowości oraz budowaniu odporności organizacyjnej. W tym zakresie oferujemy kompleksową usługę śledczej analizy danych, która wspiera zarówno bieżące działania operacyjne, jak i strategiczne decyzje zarządcze.

Nasze usługi

Analizujemy dane z różnych źródeł – zarówno ustrukturyzowanych (np. systemy ERP, CRM), jak i nieustrukturyzowanych (maile, pliki tekstowe, dokumentacja). Nasze działania obejmują:

- analizę zachowań i wykrywanie wzorców charakterystycznych dla nadużyć,
- identyfikację anomalii w procesach biznesowych i finansowych,
- tworzenie prognoz i wykrywanie niepokojących trendów,
- wizualizację danych – by wnioski były czytelne i łatwe do zastosowania w praktyce.

Dzięki zastosowaniu zaawansowanych narzędzi i metodyk, jesteśmy w stanie odkryć informacje, które wcześniej pozostawały niewidoczne – a które mogą mieć kluczowe znaczenie dla bezpieczeństwa Twojej firmy.

Co nas wyróżnia?

Interdyscyplinarny zespół ekspertów

Tworzymy zespół specjalistów z obszarów analizy danych, audytu, compliance, finansów i IT. Nasze doświadczenie pozwala nam patrzeć szeroko i dostrzegać to, co innym umyka. Działamy skutecznie zarówno w ramach prewencji, jak i w sytuacjach kryzysowych – gdy potrzebne są szybkie działania śledcze i rzetelna analiza dowodowa.

Realne rezultaty, nie tylko raporty

Nie ograniczamy się do dostarczania danych. Przekładamy je na konkretne rekomendacje, które wspierają procesy decyzyjne i pozwalają realnie zminimalizować ryzyko nadużyć w organizacji.

Poufność i zaufanie

Zdajemy sobie sprawę z wagi i delikatności spraw, którymi się zajmujemy. Każde zlecenie traktujemy z najwyższą dyskrecją i profesjonalizmem.

Przykładowe sytuacje, w których pomagamy:

- nietypowe przepływy finansowe bez rzetelnej dokumentacji,
- podejrzenia o działanie na szkodę spółki,
- analiza transakcji pod kątem zgodności z wewnętrznymi procedurami,
- ocena ryzyka związanego z partnerami handlowymi lub pracownikami,
- wdrażanie systemów przeciwdziałania nadużyciom i korupcji.

Zapytaj nas o wsparcie w zarządzaniu ryzykiem nadużyć w Twojej firmie

Skontaktuj się z nami, by dowiedzieć się, jak możemy pomóc Twojej organizacji stać się bardziej odporną

i świadomą zagrożeń.

1) FORENSIC W SEKTORZE MŚP – KLUCZOWY ELEMENT ZARZĄDZANIA RYZYKIEM

W powszechnym przekonaniu działania z zakresu Forensic są domeną dużych korporacji. Tymczasem to właśnie w małych i średnich przedsiębiorstwach dochodzi najczęściej do nadużyć, które — z powodu braku odpowiednich mechanizmów kontrolnych — potrafią pozostawać niewykryte przez długi czas. Choć ich skala może być mniejsza, skutki dla organizacji bywają nieproporcjonalnie dotkliwe.

W realiach, w których reputacja firmy jest jednym z jej najcenniejszych aktywów, każdy dzień z nierozpoznanym zagrożeniem może prowadzić do poważnych konsekwencji. Coraz więcej właścicieli i menedżerów średnich firm zadaje sobie więc pytanie: czy moja organizacja jest naprawdę bezpieczna?

Prewencja ma znaczenie

Współczesne podejście do zarządzania ryzykiem i bezpieczeństwem organizacyjnym ulega zmianie. Dziś nie wystarcza już polegać wyłącznie na zaufaniu, lojalności i dobrych intencjach. Konieczne są twarde dane, obiektywna analiza i gotowość do stawienia czoła faktom – zanim pojawią się straty.

Jak podkreśla mec. Oliwia Kasińska, Koordynatorka Usług Forensic w Russell Bedford Poland

„Największe korzyści osiągają firmy, które podejmują działania zapobiegawcze, zanim pojawi się zagrożenie. Forensic nie służy do wskazywania winnych — to narzędzie budowania odporności organizacji na nadużycia”.

Najczęstsze sygnały, że warto rozważyć współpracę z zespołem Forensic:

1. Firma generuje straty, których źródła nie da się jednoznacznie zidentyfikować.
2. Ojawiają się nieformalne sygnały potencjalnych nieprawidłowości – ale brak jest twardych dowodów.
3. Następują zmiany w osobach zatwierdzających płatności, bez odpowiedniego nadzoru.
4. W organizacji nie funkcjonuje jasno określona ścieżka decyzyjna dla kluczowych wydatków.
5. Istnieją podejrzenia nadużyć – jednak brakuje determinacji, by je dokładnie zweryfikować.

Jeśli choć jeden z tych sygnałów brzmi znajomo — warto się z nami skontaktować. Profesjonalna analiza może nie tylko zapobiec dalszym stratom, ale również wzmocnić fundamenty odpowiedzialnego i bezpiecznego zarządzania firmą.

2) USŁUGI ŚLEDTCZE PRZY PRZEGLĄDZIE TYPU DUE DILIGENCE

Wartość dodana audytu śledczego (Forensic) w transakcjach M&A

Procesy fuzji i przejęć wiążą się nie tylko z potencjałem wzrostu i synergii, ale również z istotnym ryzykiem prawnym, finansowym i reputacyjnym. W toku standardowego badania typu Due Diligence często identyfikuje się główne ryzyka operacyjne, podatkowe czy regulacyjne. Jednakże dopiero zastosowanie metodologii audytu śledczego pozwala na pogłębioną analizę obszarów szczególnie narażonych na nad-

użycia, nieprawidłowości finansowe lub działania niezgodne z przepisami prawa.

Włączenie usług forensic do przeglądu typu Due Diligence umożliwia weryfikację informacji, które mogą nie być ujawnione w standardowych dokumentach transakcyjnych – w tym potencjalnych przypadków manipulacji wynikami finansowymi, konfliktów interesów, nieujawnionych zobowiązań, działań o charakterze korupcyjnym czy naruszeń wewnętrznych polityk i procedur.

Korzyści z zastosowania analiz forensic w procesie M&A:

- Identyfikacja ukrytych ryzyk – analiza danych transakcyjnych i operacyjnych pod kątem sygnałów ostrzegawczych (red flags), które mogą wskazywać na nadużycia lub niestandardowe działania zarządu.
- Weryfikacja integralności danych finansowych – ocena wiarygodności sprawozdań finansowych, w tym potencjalnych manipulacji przychodami, kosztami, rezerwami czy strukturą zobowiązań.
- Ocena ekspozycji na ryzyka prawne i regulacyjne – wykrywanie potencjalnych naruszeń przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy (AML), ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, etc.
- Wsparcie w negocjacjach transakcyjnych – wiedza o zidentyfikowanych nieprawidłowościach może stanowić podstawę do:
 - renegotjacji warunków transakcji (np. obniżenia ceny zakupu),
 - zawieszenia lub wycofania się z transakcji przy istotnych ryzykach.

Dlaczego warto skorzystać z usług zewnętrznego doradcy forensic?

Zlecenie analizy forensic niezależnemu podmiotowi zapewnia obiektywizm, dostęp do wyspecjalizowanych narzędzi analitycznych (w tym data analytics i e-discovery) oraz doświadczenie w prowadzeniu dochodzeń gospodarczych. Co równie istotne, taki audyt może być przeprowadzony w sposób dyskretny i efektywny czasowo – bez zakłócania harmonogramu transakcyjnego.

3) CZERWONE FLAGI W RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ I ZARZĄDCZEJ JAKO SYGNAŁY WCZESNEGO OSTRZEGANIA W RAMACH AUDYTU ŚLEDZCEGO

W dynamicznym i coraz bardziej regulowanym środowisku biznesowym, zarówno rachunkowość finansowa, jak i za-

rządcza, odgrywają kluczową rolę nie tylko w raportowaniu wyników, ale również w identyfikacji potencjalnych nieprawidłowości operacyjnych, finansowych oraz nadużyć. Niepokojące sygnały, określane jako czerwone flagi, często stanowią pierwszy widoczny symptom ryzyka wymagającego pogłębionej analizy – w tym również w kontekście audytu śledczego.

W ramach naszej praktyki identyfikujemy i analizujemy zestaw charakterystycznych wskaźników, które mogą świadczyć o występowaniu mechanizmów prowadzących do:

- manipulacji wynikami finansowymi,
- ukrywania strat lub nadmiernego optymizmu w szacunkach księgowych,
- kreatywnej rachunkowości,
- niewłaściwego ujmowania kosztów i przychodów w czasie,
- zawyżania aktywów lub zaniżania zobowiązań,
- omijania zasad rachunkowości w celu osiągnięcia określonych celów zarządczych lub rynkowych,
- nieuzasadnionych lub nietransparentnych transferów środków wewnątrz organizacji lub na zewnątrz.

Typowe czerwone flagi, które mogą wskazywać na potrzebę przeprowadzenia audytu śledczego, obejmują m.in.:

- znaczące i niewyjaśnione korekty księgowe w okresach zamknięcia roku,
- rozbieżności pomiędzy danymi finansowymi i operacyjnymi (np. przychody rosnące przy jednoczesnym spadku wolumenów sprzedaży),
- nietypowe transakcje na koniec okresu sprawozdawczego (tzw. window dressing),
- utrzymywanie się nieuzasadnionych sald międzyokresowych rozliczeń,
- wysoki poziom transakcji gotówkowych lub brak przejrzystości w przepływach finansowych,
- niska jakość dokumentacji źródłowej lub niespójność danych pomiędzy systemami księgowymi a raportowaniem zarządczym,
- nadmierna rotacja personelu odpowiedzialnego za księgowość i kontrolę wewnętrzną,
- konflikty interesów w strukturze decyzyjnej lub sygnały o presji na osiągnięcie określonych wyników finansowych,
- brak dostępu do pełnych danych finansowych w poszczególnych jednostkach organizacyjnych.

Rola audytu śledczego

Audyt śledczy, w odróżnieniu od klasycznego audytu finansowego, koncentruje się na identyfikacji przyczyn, skutków i ewentualnych sprawców wykrytych nieprawidłowości. Działania te łączą elementy analizy danych finansowych, metod śledczych oraz technik dochodzeniowych – często z wykorzystaniem narzędzi analizy cyfrowej (forensic data analytics) oraz metod wizualizacji przepływów finansowych.

Wykorzystując interdyscyplinarne podejście, audyt śledczy pozwala nie tylko potwierdzić lub wykluczyć występowanie nadużyć, ale również wskazać luki w systemach kontroli wewnętrznej, które umożliwiły powstanie ryzyka.

Korzyści dla organizacji:

- wczesna identyfikacja ryzyk operacyjnych, finansowych i reputacyjnych,
- minimalizacja strat poprzez szybką reakcję na nieprawidłowości,
- poprawa przejrzystości i wiarygodności danych raportowanych do interesariuszy,
- wsparcie w działaniach naprawczych i procesach sądowych (w przypadku potwierdzenia nadużyć),
- podniesienie poziomu dojrzałości organizacyjnej w obszarze ładu korporacyjnego i zarządzania

4) TRANSAKcje WEWNĄTRZGRUPOWE I CENY TRANSFEROWE JAKO STRATEGICZNY OBSZAR DIAGNOZY ORAZ POTENCJALNEGO AUDYTU ŚLEDZEGO

Współczesne grupy kapitałowe operują w coraz bardziej złożonym otoczeniu regulacyjnym i rynkowym, co wiąże się z koniecznością zachowania wysokiej transparentności w zakresie rozliczeń wewnętrznych. Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi – obejmujące zarówno przepływy finansowe, jak i wymianę dóbr, usług czy wartości niematerialnych – stanowią jeden z kluczowych obszarów zainteresowania organów podatkowych, audytorów oraz instytucji nadzorczych.

Ceny transferowe, czyli warunki ustalane w ramach transakcji wewnątrzgrupowych, muszą odzwierciedlać realia rynkowe zgodnie z zasadą arm's length. Ich niewłaściwe ukształtowanie – czy to w sposób niezamierzony, wynikający z braku odpowiednich procedur, czy też celowy – może

prowadzić do istotnych nieprawidłowości księgowych, sporów podatkowych, a w skrajnych przypadkach – do odpowiedzialności karnej lub karno-skarbowej członków zarządu i innych osób odpowiedzialnych za nadzór nad zgodnością operacji.

Z punktu widzenia analizy ryzyka, transakcje wewnątrzgrupowe mogą stanowić przestrzeń do:

- transferu zysków pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi (w tym do rajów podatkowych),
- ukrywania strat operacyjnych,
- finansowania nieudokumentowanych działań,
- obchodzenia ograniczeń regulacyjnych lub kontraktowych,
- przekształcania struktury bilansowej w sposób mogący wprowadzać w błąd interesariuszy (np. banki, inwestorów, regulatorów).

Z tego względu kompleksowa diagnoza polityki cen transferowych oraz mechanizmów przepływów finansowych w ramach grupy stanowi kluczowy element:

- audytów zgodności (compliance),
- wewnętrznych dochodzeń wyjaśniających (Internal investigations),
- postępowań przygotowawczych lub śledczych,
- przygotowania organizacji do kontroli podatkowej,
- zabezpieczenia interesów właścicielskich i zarządczych w ramach procesów M&A lub reorganizacji.

Oferujemy wsparcie w identyfikacji i analizie potencjalnych obszarów ryzyka w strukturach grup kapitałowych – od przeglądu dokumentacji cen transferowych i weryfikacji zgodności z obowiązującymi przepisami, po działania analityczne i śledcze ukierunkowane na wykrywanie nadużyć, nieprawidłowości oraz mechanizmów ukrytego transferu wartości.

Nasze podejście łączy perspektywę prawną, podatkową, finansową i śledczą, co pozwala na kompleksowe zabezpieczenie interesów Klienta – zarówno w ujęciu prewencyjnym, jak i w ramach reakcji na incydenty lub podejrzenia nieprawidłowości.

Skontaktuj się z nami, by dowiedzieć się, jak możemy pomóc Twojej organizacji stać się bardziej odporną i świadomą zagrożeń!

Leszek Dutkiewicz

NOWE ZASADY DLA FUNDACJI RODZINNYCH – 36-MIESIĘCZNY „LOCK-UP” I OGRANICZENIE PREFERENCJI NAJMU

Ministerstwo Finansów szykuje uszczelnienie dla fundacji rodzinnych – celem jest powrót do bezpiecznej sukcesji i eliminacja agresywnych optymalizacji. Zmiany mają wejść w życie 1.01.2026.

Do najważniejszych elementów proponowanej nowelizacji możemy zaliczyć:

Wprowadzenie 36-miesięcznego okresu karencji – sprzedaż aktywów wniesionych lub przekazanych fundacji przez podmioty powiązane będzie zwolniona z CIT tylko wtedy, gdy transakcja zostanie dokonana nie wcześniej niż 36 miesięcy od końca roku, w którym fundacja nabyła lub otrzymała dany składnik majątku.

Przepis przejściowy ma zastosowanie także do majątku wniesionego po 31 sierpnia 2025 r. – lock-up liczy się od końca roku kalendarzowego wniesienia, mimo że usta-

wa wchodzi w życie 1 stycznia 2026 r., co oznacza, że szybka odsprzedaż aktywów po tej dacie może skutkować obowiązkiem podatkowym CIT.

Zwolnienie z CIT ograniczono do długoterminowego najmu mieszkaniowego – preferencja będzie przysługiwać jedynie przy najmie mieszkań lub lokali na cele mieszkalne realizowanym bezpośrednio przez fundację rodzinną; najem krótkoterminowy, turystyczny oraz najem na cele komercyjne będą podlegać opodatkowaniu.

Rozszerzenie katalogu ukrytych zysków – do ukrytych zysków zostaną zaliczone

także pożyczki udzielone fundatorowi lub osobom z nim powiązanym oraz wszelkie ich umorzenia, przedawnienia i odpisy, które będą traktowane jako przychód podlegający opodatkowaniu.

Proponowane zmiany istotnie wpłyną na funkcjonowanie fundacji: 36-miesięczny lock-up i przepisy przejściowe ograniczą szybkie zbycie, zwiększając koszty compliance i ryzyko krótkoterminowych problemów z płynnością. Natomiast ograniczenie zwolnienia do długoterminowego najmu oraz rozszerzenie katalogu ukrytych zysków zmusi do zmiany modeli wynajmu i zaostrzenia polityk pożyczkowych.

Leszek Dutkiewicz

ZMIANY USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH DOT. FUNDACJI RODZINNEJ

Ministerstwo Finansów zapowiedziało kompleksowe uszczelnienie opodatkowania fundacji rodzinnych. Celem nowelizacji jest przywrócenie instytucji fundacji rodzinnej pierwotnej roli, a więc bezpiecznej sukcesji oraz ograniczenie agresywnych optymalizacji podatkowych z jej wykorzystaniem. Projekt ustawy zakłada, że zmiany wejdą w życie od 1 stycznia 2026 r.

Nowe przepisy wprowadzają 36-miesięczny okres karencji (lock-up) na sprzedaż składników majątku wniesionych lub przekazanych fundacji przez podmioty powiązane. Oznacza to, że przychód ze zbycia takich aktywów będzie zwolniony z CIT tylko wtedy, gdy transakcja nastąpi co najmniej 36 miesięcy po zakończeniu roku, w którym fundacja nabyła lub otrzymała dany składnik majątku. W praktyce każda

próba szybkiego zbycia wniesionego majątku (przed upływem okresu lock-up) skutkować będzie koniecznością zapłaty podatku CIT od dochodu uzyskanego z takiej transakcji. Przepis przejściowy jeszcze rozszerza zakres karencji, dotyczy on także majątku wniesionego do fundacji po 31 sierpnia 2025 r. (pomimo wejścia ustawy w życie dopiero 1 stycznia 2026 r.). W efekcie środki wniesione do fundacji po tej da-

cie będą objęte obowiązkowym 36-miesięcznym lock-upem liczoną od końca roku kalendarzowego wniesienia; szybka odsprzedaż tych aktywów po 1 stycznia 2026 r. spowoduje więc powstanie obowiązku podatkowego CIT. Ponadto przepisy określają, że okres karencji liczony jest niezależnie od roku podatkowego fundacji, co podkreślają eksperci.

Projekt wyraźnie ogranicza uprzywilejowanie fundacji rodzinnej w zakresie wynajmu nieruchomości. Zwolnienie z CIT ma dotyczyć jedynie najmu mieszkań lub lokali na cele mieszkalne, realizowanego bezpośrednio przez fundację rodzinną. Oznacza to, że przychody z wynajmu krótkoterminowego, turystycznego czy na cele komercyjne będą już opodatkowane. W uzasadnieniu projektu wskazano, że wszystkie formy korzystania z nieruchomości mieszkalnych inne niż najem długoterminowy (np. najem krótkoterminowy lub wynajem na działalność gospodarczą) powinny być objęte opodatkowaniem CIT. Krótko mówiąc, fundacja zachowa uprzywilejowanie tylko w przypadku długoterminowego wynajmu na cele mieszkaniowe, zaś dotychczasowe możliwości korzystania z nieopodatkowanego najmu krótkoterminowego zostaną zlikwidowane. W konsekwencji każda umowa najmu „turystycznego” wniesionego do fundacji lub prowadzonego przez nią, która dotąd mogła być zwolniona, będzie teraz generować przychód opodatkowany standardową stawką CIT.

Projekt zakłada również wyeliminowanie konstrukcji polegających na „przejściu” dochodów przez podmioty podatkowo transparentne lub całkowicie zwolnione z CIT. W praktyce oznacza to, że przychody fundacji z udziałów czy udziału w zyskach takich spółek, funduszy czy spółdzielni będą opodatkowane na poziomie fundacji. Dotyczy to zwłaszcza zagranicznych podmiotów typu LLP czy SLP oraz funduszy inwestycyjnych (zarówno krajowych, jak i zagranicznych), które obecnie mogą działać bez CIT. Nowe regulacje przewidują objęcie takiego dochodu CIT fundacji rodzinnej zamiast wcześniejszego zwolnienia. Jak podkreślają eksperci, ma to przeciwdziałać tworzeniu struktur, w których pomimo prowadzenia

działalności gospodarczej brak jest po stronie fundacji obowiązku podatkowego. Reasumując, wszelkie przychody przechodzące przez podmioty transparentne czy całkowicie zwolnione nie pozwolą na uniknięcie CIT tylko zostaną opodatkowane już u źródła w fundacji.

Co więcej projekt włącza fundację rodzinną do krajowych regulacji dotyczących zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC) oraz zasad podatku od niezrealizowanych zysków (exit tax). Oznacza to, że zyski osiągnięte przez fundację za pośrednictwem zagranicznych spółek powiązanych będą podlegać opodatkowaniu w Polsce na zasadach analogicznych do tych, które obowiązują podmioty krajowe. Celem tej zmiany jest zapobieżenie transferowi dochodów poza polski system podatkowy. Również przeniesienie majątku fundacji za granicę lub zmiana jej rezydencji podatkowej wywoła obowiązek podatkowy: aktywa będą traktowane tak, jakby zostały sprzedane, co spowoduje konieczność zapłaty podatku od narosłych wartości (exit tax). W praktyce każda takich operacja prowadzi do obliczenia podatku od wzrostu wartości aktywów wniesionych do fundacji, podobnie jak w przypadku osób fizycznych, co uniemożliwia wymykanie się opodatkowaniu poprzez „przeniesienie do raju podatkowego”.

Projekt przewiduje także rozszerzenie definicji tzw. ukrytych zysków fundacji rodzinnej. Obecnie ukrytymi zyskami są m.in. pożyczki udzielone beneficjentom fundacji. Po zmianach do tego katalogu dodane zostaną pożyczki udzielone fundatorowi fundacji lub osobom fizycznym powiązanym z fundatorem lub beneficjentami, a także wszelkie umorzone, przedawnione lub odpisane jako nieściągalne należności z tytułu tych pożyczek. W rezultacie każda pożyczka fundacji dla fundatora czy bliskich osób

z nim związanych, nawet jeśli dotąd nie była uznawana za wypłatę, będzie traktowana jak ukryty zysk podlegający sankcji podatkowej. Podobnie umorzenie lub odpisanie takiej należności spowoduje powstanie przychodu do opodatkowania. Zmiana ta ma na celu ograniczenie praktyk wydatkowania środków fundacji poza formalnymi wypłatami na rzecz beneficjentów.

Planowane zmiany znacząco ograniczą dotychczasowe preferencje podatkowe fundacji rodzinnych i wymuszą długoterminowe planowanie ich działalności. Konsekwencją będzie wzrost zobowiązań podatkowych w sytuacjach dotąd korzystnych, np. przy szybkiej sprzedaży wniesionych aktywów lub wynajmie turystycznym. Aby przygotować się na nowe warunki, eksperci rekomendują m.in.:

- Długoterminowe horyzonty inwestycyjne – zamiast planowania krótkoterminowych transakcji, zakładać okresy utrzymania majątku na co najmniej 3 lata.
- Weryfikację działalności najmu – gruntowna analiza dotychczasowego wykorzystania nieruchomości przez fundację, szczególnie wynajmu krótkoterminowego, który straci zwolnienie.
- Analizę struktur i inwestycji zagranicznych – ograniczenie udziału w podmiotach transparentnych czy korzystających ze zwolnień oraz świadome przygotowanie się na włączenie FR do reżimów CFC i exit tax.
- Unikanie działań z kategorii ukrytych zysków – racjonalizacja pożyczek i wypłat na rzecz fundatora lub osób z nim powiązanych, aby nie uruchamiać dodatkowych sankcji podatkowych.

Leszek Dutkiewicz

NOWELIZACJA PRAWA RESTRUKTURYZACYJNEGO

1. Nowy obowiązek w postępowaniu restrukturyzacyjnym – test zaspokojenia

Nowelizacja Prawa restrukturyzacyjnego wprowadziła w art. 10a tzw. test zaspokojenia, będący w zasadzie odpowiednikiem testu prywatnego wierzyciela.

Polega on na konieczności określenia stopnia zaspokojenia wierzyciela, przy założeniu trzech możliwości:

- kontynuacji działalności i realizacji planu restrukturyzacyjnego,
- przedsiębiorstwa jako całości w postępowaniu upadłościowym (bądź egzekucyjnym) oraz
- likwidacyjnej sprzedaży poszczególnych składników majątku.

Test wymaga zestawienia poziomu zaspokojenia wierzycieli wynikającego z propozycji układowych z potencjalnym scenariuszem upadłościowym, co czyni go kluczowym narzędziem oceny skuteczności restrukturyzacji.

W praktyce jego przygotowanie będzie wiązało się z koniecznością dokonywania wycen przedsiębiorstwa w oparciu o metody dochodowe, bazujące na prognozowanych przepływach pieniężnych.

Ponieważ jednak ustawa nie wskazuje szczegółowych zasad przeprowadzania takowych wycen, można się spodziewać, że doradcy restrukturyzacyjni będą musieli korzystać ze wsparcia wyspecjalizowanych podmiotów lub dodatkowych szkoleń.

Doktryna jasno wskazuje jednak, iż w przypadku konieczności wyceny nieruchomości udział biegłego rzeczoznawcy

będzie bez wątpienia konieczny, z ewentualnym wyłączeniem sytuacji, gdy takowa wycena była sporządzona nie dawniej niż 12 miesięcy wcześniej.

Z obowiązku sporządzenia testu zaspokojenia zwolniono jedynie mikropredsiębiorców.

Zgodnie z uzasadnieniem projektu zmian ustawy, sam dokument ma dać wierzycielom wiedzę na temat wartości majątku dłużnika, a to z kolei ma im pozwolić świadomie zdecydować czy głosować nad układem, czy optować za innymi scenariuszami postępowania.

Wielu ekspertów pozytywnie ocenia tę zmianę, pojawiają się też jednak głosy, że test zaspokojenia będzie wyłączenie generować formalizm i dodatkowe koszty.

2. Pomoc nadzorcy i zarządcy w negocjacjach układowych:

Nowelizacja przesądza, że nadzorca/zarządca w postępowaniu restrukturyzacyjnym nie jest, w żadnym wypadku, pełnomocnikiem dłużnika. Jego rola ma charakter pomocniczy, może brać udział w negocjacjach, lecz inicjatywa w zakresie przedstawiania propozycji układowych musi wychodzić wyłącznie od uczestników postępowania.

Tym samym ustawodawca jednoznacznie rozstrzyga wcześniejsze wątpliwości co do reprezentacyjnej funkcji nadzorcy, a także wskazuje, iż poprzez swe działania nadzorca ma wspierać zarówno dłużnika, jak i jego wierzycieli.

Dodatkowo art. 25a przewiduje możliwość skorzystania, w toku procesu negocjacji, ze wsparcia mediatora, jednak wyłącznie za zgodą dłużnika.

Rozwiązanie to ma na celu zwiększenie profesjonalizmu i transparentności rozmów między stronami, bez naruszania samodzielnej pozycji dłużnika w postępowaniu.

3. Nadzorca jako zastępca pośredni:

Nowelizacja, a konkretniej dodany art. 34b przesądza, że czynności takie jak:

- zlecenie wyceny przedsiębiorstwa na potrzeby testu zaspokojenia, czy też
- zawarcie umowy z mediatorem w celu usprawnienia negocjacji,

nadzorca wykonuje we własnym imieniu, ale na rachunek dłużnika.

Rozwiązanie to porządkuje praktykę i wskazuje jednoznacznie, w czym interesie i na czyj koszt działają pozasądowe organy postępowania.

Jednocześnie ustawodawca wyraźnie zastrzegł, że nadzorca nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania powstałe w wyniku tych czynności, jeśli dłużnik nie zaspokoiłby roszczeń kontrahentów.

W praktyce może to jednak prowadzić do ograniczonej gotowości niezależnych mediatorów czy podmiotów zajmujących się wyceną do podejmowania współpracy bez uprzedniego zabezpieczenia należnego im wynagrodzenia, a to z kolei może wiązać się z mniejszą skłonnością nadzorców do podejmowania takich działań bez gwarancji zabezpieczenia kosztów.

4. Zmiana reguł głosowania w grupach:

Nowelizacja ustawy Prawo restrukturyzacyjne przekształca dotychczasowe

reguły dotyczące możliwości przyjęcia układu nawet wówczas, gdy nie uzyska on wymaganej większości w niektórych grupach wierzycieli.

Mechanizm ten pozwala na przegłosowanie części grup przez inne, pod warunkiem zachowania odpowiedniego poziomu ochrony interesów wierzycieli.

Zgodnie z nową regulacją układ może zostać przyjęty, jeśli większość grup wierzycieli głosowała za układem, w tym

- co najmniej jedna grupa wierzycieli uprzywilejowanych lub
- grupa, która w upadłości mogłaby otrzymać jakiegokolwiek zaspokojenie.

Co jednak kluczowe, aby taki sposób przyjęcia układu mógł zostać zastosowany, oprócz wyżej wspomnianych reguł za układem muszą odpowiedzieć się wierzyciele mający co najmniej połowę sumy wierzytelności przysługujących głosującym wierzycielom.

Ponadto, jeśli układ przyznaje zaspokojenie wierzycielom z grup o niższym stopniu zaspokojenia, to wierzyciele o wyższym stopniu, którzy byli przeciwni, muszą otrzymać, w terminie określonym w układzie, pełne zaspokojenie.

Zastosowanie tzw. mechanizmu cramdown wymaga przygotowania wielowariantowych kalkulacji i symulacji przez uczestników postępowania, aby wykazać zgodność układu z wymogami ustawowymi.

Rozwiązanie to wprowadza większą elastyczność w restrukturyzacji, ale jednocześnie zwiększa złożoność procesu decyzyjnego i wymaga precyzyjnego planowania dla każdej grupy wierzycieli.

5. Zmiany w zakresie wierzytelności układowych i pozaukładowych:

Nowelizacja art. 150 oraz 151 stanowi

w szczytyści implementację dyrektywy 2019/1023. Regulacja ta precyzuje, które roszczenia mogą być wyłączone z układu w ramach postępowania restrukturyzacyjnego, a które są układem objęte z mocy samego prawa. Zgodnie z art. 1 ust. 5 dyrektywy 2019/1023 roszczeniami pozaukładowymi są roszczenia:

- pracowników obecnych lub byłych (istniejące i przyszłe),
- roszczenia alimentacyjne wynikające z więzi rodzinnych, małżeństwa lub pokrewieństwa oraz
- roszczenia wynikające z odpowiedzialności deliktowej dłużnika.

Wszystkie pozostałe wierzytelności muszą być objęte układem w ramach postępowania.

Tym samym projektowane zmiany przewidują bezwarunkowe objęcie układem wierzytelności zabezpieczonych przeniesieniem własności rzeczy, wierzytelności lub innych praw.

Co również istotne, w przypadku zabezpieczeń w formie hipoteki, zastawu, zastawu rejestrowego, zastawu skarbowego czy hipoteki morskiej, wierzytelność uznaje się za zabezpieczoną w części odpowiadającej wartości przedmiotu zabezpieczenia. Tym samym może to w praktyce rodzić konieczność, ujawnienia w spisie wierzytelności 2 wierzytelności przysługujących danemu wierzycielowi:

- pierwsza - wartość zabezpieczona przedmiotem ograniczonego prawa rzeczowego
- druga – pozostała wysokość wierzytelności, która przewyższa wartość przedmiotu zabezpieczenia

Takowa regulacja w praktyce wymaga uwzględnienia w układzie zasadniczo wszystkich wierzytelności objętych po-

stępowaniem, co będzie miało istotne znaczenie dla planowania restrukturyzacji oraz negocjacji z wierzycielami.

6. Podział wierzycieli na grupy układowe:

Zmiana treści artykułu 161 ustawy Prawo restrukturyzacyjne ma na celu korektę dotychczasowej regulacji, według której podział wierzycieli na oddzielne grupy i głosowanie w ich ramach jest wyjątkiem od ogólnej reguły stanowiącej, że wszystkie wierzytelności uczestniczące w układzie głosują łącznie, jako że wszyscy wierzyciele powinni być traktowani jednakowo.

Zgodnie z art. 9 ust. 4 dyrektywy 2019/1023, państwa członkowskie są zobowiązane zapewnić, aby zainteresowani uczestnicy byli traktowani jako odrębne grupy, które odzwierciedlają wystarczającą wspólnotę interesów na podstawie sprawdzalnych kryteriów, zgodnie z prawem krajowym. Przy czym, dyrektywa bezwzględnie nakazuje wyodrębnić grupę wierzycieli zabezpieczonych od grupy wierzycieli niezabezpieczonych. Polski ustawodawca w ust.1a wskazał wierzycieli, dla których podział na grupy obligatoryjnie musi zostać wprowadzony, jednak podział ten nie jest wyczerpujący, dlatego też w oparciu o kryteria z ust. 1, nadzorca lub zarządca, może także wyodrębnić inne grupy wierzycieli.

Dokonanie prawidłowego podziału wierzycieli na grupy, z uwzględnieniem uprzywilejowania w Prawie upadłościowym, będzie miało też istotne znaczenie w przypadku wystąpienia z wnioskiem o zatwierdzenie układu wbrew sprzeciwowi niektórych grup wierzycieli.

Dodatkowo przewidziano możliwość za-
twierdzenia przez sąd podziału na grupy w celu uniknięcia sytuacji, w której układ zostaje formalnie przyjęty przez zgromadzenie wierzycieli lub zebranie głosów,

jednak odmowa zatwierdzenia przez sąd blokuje jego realizację.

W dodanym ust. 7 przewidziano natomiast, że regulacje powyższe w zakresie zatwierdzania przez sąd podziału na grupy nie mają zastosowania w postępowaniu o zatwierdzeniu układu, a to z uwagi na jego wąskie ramy czasowe, które uniemożliwiają przeprowadzenie sądowej procedury w tym przedmiocie.

7. Regulacje uszczegóławiające propozycje układowe dla wierzycieli zabezpieczonych rzeczowo:

Trwające prace legislacyjne nad nowelizacją Prawa restrukturyzacyjnego doprowadziły do wprowadzenia istotnych zmian w zakresie traktowania wierzycieli zabezpieczonych rzeczowo. Same zmiany są konsekwencją konieczności implementacji dyrektywy 2019/1023, która nakłada na państwa członkowskie obowiązek objęcia układem także wierzytelności zabezpieczonych.

Nowe przepisy przewidują, że wierzyciele zabezpieczeni uzyskają dodatkowe gwarancje ochrony, w szczególności propozycje układowe nie będą mogły zmieniać sposobu zaspokojenia tej kategorii wierzycieli bez ich zgody. Rozwiązanie to ma zapobiec ryzyku przymusowej konwersji wierzytelności na udziały lub akcje, co mogłoby negatywnie wpłynąć na dostępność finansowania dla przedsiębiorstw.

Projekt wprowadza również regulacje dotyczące sprzedaży lub zmiany przedmiotu zabezpieczenia, z zachowaniem konieczności uzyskania zgody wierzyciela (zgodnie z art. 158 Prawa restrukturyzacyjnego). Takie rozwiązanie zwiększa elastyczność negocjacyjną i otwiera drogę do zawarcia układu także w sytuacjach, gdy kontynuowanie działalności gospodarczej w dotychczasowej formie jest niemożliwe.

Dodatkowo doprecyzowano zasady ustalania stopnia zaspokojenia w odniesieniu do podmiotów nieposiadających zdolności upadłościowej, ale objętych restrukturyzacją, poprzez odwołanie do stopnia zaspokojenia jaki powstałby w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym wobec dłużnika przez wszystkich wierzycieli z całego majątku.

Nowelizacja ma w praktyce zwiększyć szanse na skuteczne porozumienie z wierzycielami, a tym samym prawdopodobieństwo skuteczności postępowań restrukturyzacyjnych oraz ograniczyć liczbę postępowań upadłościowych.

8. Możliwość preferencyjnego traktowanie niektórych wierzycieli:

Projekt nowelizacji Prawa restrukturyzacyjnego przewiduje implementację art. 9 dyrektywy 2019/1023 w zakresie tworzenia grup wierzycieli w postępowaniu restrukturyzacyjnym. Celem zmian jest zapewnienie właściwej ochrony podmiotów wymagających szczególnego traktowania, w tym małych dostawców, których pozycja w procesie restrukturyzacyjnym jest szczególnie wrażliwa.

Zgodnie z dyrektywą, wierzyciele uczestniczący w postępowaniu restrukturyzacyjnym, w niektórych przypadkach, muszą zostać podzieleni na odrębne grupy dla potrzeb głosowania nad planem restrukturyzacyjnym. Ma to zagwarantować, że w ramach restrukturyzacji nie dojdzie do naruszenia interesów tych wierzycieli, którzy z uwagi na rolę jaką pełnią wymagają dodatkowych mechanizmów ochronnych.

Projektowany art. 161 ust. 1a pkt 2 Prawa restrukturyzacyjnego przewiduje szczególne wyodrębnienie wierzycieli, a konkretniej rolników, dostarczających produkty z własnego gospodarstwa rolnego. Zostało to uzasadnione ich odmienną sytuacją w postępowaniu upadłościowym, gdzie zgodnie z art. 342

ust. 1 pkt 1 ich wierzytelności korzystają z uprzywilejowania w kolejności zaspokojenia.

Dyrektywa nakłada jednak obowiązek ochrony wszystkich małych dostawców, nie tylko rolników. W polskim porządku prawnym ta kategoria, poza szczególnym statusem rolników, nie była do tychczas wyróżniana. W konsekwencji konieczne stało się wprowadzenie dodatkowych regulacji w art. 162 ust. 2 Prawa restrukturyzacyjnego, które przewidują możliwość odejścia od zasady równego traktowania wierzycieli.

Nowelizacja rozszerza istniejący wyjątek o wierzycieli:

- którzy po otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego udzielili lub mają udzielić finansowania w postaci kredytu, obligacji, gwarancji bankowych, akredytyw lub na podstawie innego instrumentu finansowego niezbędnego do wykonania układu,
- których świadczenia na rzecz dłużnika po otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego są konieczne do kontynuowania działalności dłużnika,
- mikroprzedsiębiorców;

jednak wyłącznie przy jednoczesnym spełnieniu warunku w postaci tego, iż jest to konieczne do osiągnięcia celów planu restrukturyzacyjnego i nie spowoduje to niesprawiedliwego traktowania praw lub interesów innych uczestników postępowania.

Jednocześnie dodano kryterium umożliwiające zastosowanie preferencyjnych warunków restrukturyzacji – zgodnie z art. 11 ust. 2 akapit 2 dyrektywy.

W praktyce nowe przepisy umożliwią nadanie uprzywilejowanego statusu tym kategoriom wierzycieli, bez których

przedsiębiorstwo nie byłoby w stanie prowadzić działalności w okresie restrukturyzacji. Z jednej strony chroni to interesy małych dostawców, z drugiej pozwala dłużnikowi na stabilizację kluczowych relacji gospodarczych, co zwiększa szansę na skuteczne zawarcie układu.

9. Zmiany w zakresie rozpoznania i zatwierdzenia układu:

Projektowana zmiana w art. 164 Prawa restrukturyzacyjnego wprowadza istotne ułatwienia w procedurze zatwierdzania układu, mające na celu przyspieszenie postępowań restrukturyzacyjnych przy zachowaniu odpowiedniej ochrony uczestników procesu.

Zgodnie z nowelizacją, obowiązek wyznaczania rozprawy nie będzie już automatyczny w każdym przypadku. Sąd będzie decydował o konieczności jej ewentualnego przeprowadzenia wyłącznie wtedy, gdy uzna to za uzasadnione potrzebą ochrony słuszych interesów uczestników postępowania.

W praktyce oznacza to, że większość postępowań będzie mogła być prowadzona w formie posiedzenia niejawnego, co skraca czas procedury i redukuje formalności.

Przykładową sytuacją, wskazaną przez projektodawców, w której wyznaczenie rozprawy pozostaje uzasadnione, jest:

- zgłoszenie zastrzeżeń przez uczestników postępowania.

W pozostałych przypadkach rozprawa zostanie wyznaczona, gdy sąd z innych powodów uzna to za konieczne

Ust. 3a omawianej regulacji wskazuje natomiast, iż w przypadku zgłoszenia zastrzeżeń, których podstawą jest zarzut naruszenia kryterium ochrony najlepszych interesów wierzycieli lub zarzut stwierdzenia przyjęcia układu z naru-

szaniem art. 119 ust. 3 pkt 2, sąd może zobowiązać nadzorcę albo zarządcę do przedłożenia opinii weryfikującej test zaspokojenia. Sąd w takim przypadku określa część testu zaspokojenia podlegającą weryfikacji oraz wskazuje podmiot sporządzający opinię. Nadzorca albo zarządca zleca sporządzenie opinii weryfikującej test zaspokojenia podmiotowi wskazanemu przez sąd.

Problem może pojawić się jednak w przypadku, gdy dłużnikiem będzie mikroprzedsiębiorca, a więc podmiot, wobec którego obowiązek sporządzenia testu zaspokojenia jest wyłączony. Wystąpienie wątpliwości po stronie sądu oraz podjęcie decyzji o konieczności sporządzenia opinii uzupełniającej będzie w rzeczywistości rodziło konsekwencję sporządzenia określonej części testu zaspokojenia. Z tego też powodu wydaje się, iż dla celów prewencyjnych, nawet w postępowaniach dotyczących mikroprzedsiębiorców sporządzenie owego testu będzie co do zasady uzasadnione i wskazane.

Zmiany te zwiększają elastyczność postępowań restrukturyzacyjnych, pozwalają na ich szybsze zakończenie i ograniczają formalności przy jednoczesnym zachowaniu bezpieczeństwa wierzycieli i innych uczestników. W praktyce oznacza to bardziej efektywne i przewidywalne procedury, które jednocześnie realizują wymogi unijnej dyrektywy w zakresie ochrony interesów uczestników restrukturyzacji.

10. Zmiana w zakresie kontroli sądowej zatwierdzenia układu:

Projektowana zmiana art. 165 ust. 2 Prawa restrukturyzacyjnego wynika z potrzeby implementacji wymogów dyrektywy 2019/1023, w szczególności kryterium ochrony najlepszych interesów wierzycieli.

Obowiązujący dotychczas przepis prze-

widywał, że sąd może odmówić zatwierdzenia układu, jeżeli jego warunki są rażąco krzywdzące dla wierzycieli, którzy głosowali przeciw układowi i zgłosili zastrzeżenia. W praktyce oznaczało to, że sąd działał w ramach dyskrecjonalnej władzy, a decyzja o odmowie zatwierdzenia układu nie była obligatoryjna. Takie sformułowanie, posługujące się nieostrym terminem „rażąco krzywdzące”, utrudnia jednak spójną i przewidywalną ocenę sytuacji, a tym samym implementację wymogów dyrektywy, które jednoznacznie wskazują, że układ musi chronić interesy wierzycieli najlepiej jak to możliwe.

Projekt nowelizacji usuwa fakultatywność stosowania przepisu przez sąd i wprowadza jasne kryterium oceny stopnia pokrzywdzenia wierzyciela, który wnosi zastrzeżenia do układu. Sąd odmówi zatwierdzenia układu wyłącznie w sytuacji, gdy którykolwiek wierzyciel, głosujący przeciw układowi, zakwestionuje go, podnosząc zarzut naruszenia kryterium ochrony najlepszych interesów wierzycieli, a sam zarzut będzie uzasadniony.

Nowe regulacje definiują, że kryterium to odnosi się do dwóch alternatywnych scenariuszy:

1. Upadłość – w ramach której następuje sprzedaż majątku dłużnika, postępowanie egzekucyjne lub sprzedaż funkcjonującego przedsiębiorstwa.
2. Alternatywny scenariusz – brak układu i jednocześnie brak ogłoszenia upadłości, np. zagrożenie niewypłacalnością mogące skutkować, w przypadku nie przyjęcia układu, sprzedażą przedsiębiorstwa poza upadłością lub zwykłą likwidacją.

W praktyce oznacza to, że sąd będzie w sposób przewidywalny i spójny oceniać, czy układ faktycznie chroni interesy wierzycieli, co zwiększa bezpieczeństwo

wszystkich uczestników postępowania restrukturyzacyjnego.

Zmiana art. 165 ust. 2 przyczynia się do większej przejrzystości i przewidywalności postępowań restrukturyzacyjnych. Jednocześnie umożliwia skuteczne wdrażanie mechanizmów ochrony wierzycieli, co w praktyce stabilizuje procesy restrukturyzacyjne, minimalizując ryzyko naruszenia praw.

11. Kompetencja sądu do dokonania zmian w układzie:

Projektowana zmiana, wprowadzająca art. 165a Prawa restrukturyzacyjnego, ma na celu zwiększenie elastyczności postępowań restrukturyzacyjnych poprzez umożliwienie sądowi dokonywania drobnych zmian w układzie przedłożonym do zatwierdzenia.

W obowiązującym stanie prawnym sąd restrukturyzacyjny nie posiada możliwości ingerowania w treść układu, może go jedynie zatwierdzić lub odrzucić. W praktyce prowadzi to czasami do sytuacji, w której układ zostaje odrzucony z powodu drobnych nieprawidłowości formalnych lub merytorycznych, mimo że generalnie zabezpiecza interesy wierzycieli i dłużnika. Skutkiem tego może być wydłużenie postępowania restrukturyzacyjnego lub konieczność ogłoszenia upadłości, co negatywnie wpływa na wszystkich uczestników procesu.

Dodanie art. 165a umożliwia sądowi wprowadzanie niewielkich zmian w układzie, co pozwala na jego zatwierdzenie bez konieczności całkowitego odrzucenia. Dzięki temu:

- ograniczona zostaje liczba postępowań przedłużających restrukturyzację,
- zwiększa się prawdopodobieństwo zakończenia procesu układowego pomyślnie dla wszystkich interesariuszy,

- minimalizuje się ryzyko, że drobne uchybienia formalne lub merytoryczne uniemożliwią skuteczność działań naprawczych dłużnika.

Nowe rozwiązanie ma charakter prewencyjny i stabilizujący. Umożliwienie sądowi ingerencji w treść układu w ograniczonym zakresie zwiększa efektywność restrukturyzacji, chroni interesy wierzycieli i dłużnika oraz przyczynia się do skrócenia czasu postępowań.

Wprowadzenie art. 165a można zatem uznać za krok w kierunku bardziej elastycznego, przewidywalnego i praktycznego prawa restrukturyzacyjnego, które lepiej odpowiada realnym potrzebom uczestników postępowań restrukturyzacyjnych.

12. Zmiana reguł przyjęcia układu częściowego:

Projektowana nowelizacja Prawa restrukturyzacyjnego przewiduje uchylenie przepisu art. 186, a jednocześnie wprowadzenie art. 180 ust. 5, który reguluje, poprzez odesłanie, kwestie związane z przyjęciem układu częściowego. Zmiana ta jest konsekwencją szerszej zakrojonej reformy mającej na celu pełną transpozycję dyrektywy 2019/1023, w tym zapewnienie spójności procedur zatwierdzania układów w postępowaniach restrukturyzacyjnych.

Warto podkreślić, że, jak wskazali projektodawcy, zasady stwierdzania przyjęcia układu częściowego, w tym kwestia większości głosujących wierzycieli, nie powinny różnić się od zasad obowiązujących w postępowaniu restrukturyzacyjnym ogółem. Oznacza to, że przyjęcie układu częściowego wymaga zachowania standardowych reguł dotyczących liczby głosów oraz sumy wierzytelności reprezentowanych przez głosujących wierzycieli, co zapewnia spójność i przewidywalność procedury.

Objęcie tej regulacji projektem nowelizacji wynika, iż w ramach postępowania o zatwierdzenie układu, obok przyspieszonego postępowania układowego, możliwe jest zawieranie również układów częściowych (art. 182).

Dotychczasowy przepis stanowił, że układ częściowy zostaje przyjęty, jeżeli:

- większość wierzycieli, którzy oddali ważny głos, posiadająca łącznie dwie trzecie sumy wierzytelności przysługującej wierzycielom objętym układem częściowym i uprawnionym do głosowania, głosowała za przyjęciem układu częściowego.

Wprowadzenie art. 180 ust. 5, a także uchylenie regulacji zawartej w art. 186 przyczynia się do:

- uproszczenia procedury przyjęcia układu częściowego,
- zwiększenia przewidywalności dla wierzycieli i dłużnika,
- zapewnienia spójności z wymogami dyrektywy 2019/1023.

Dzięki tej zmianie postępowania restrukturyzacyjne z wykorzystaniem układów częściowych będą mogły przebiegać efektywniej.

13. Zmiany dotyczące daty dnia układowego:

Projektowana nowelizacja art. 211 ust. 2 Prawa restrukturyzacyjnego ma na celu usunięcie wewnętrznej niespójności w regulacjach dotyczących postępowania o zatwierdzenie układu, wynikającej z wprowadzenia podtypu tego postępowania związanego z możliwością obwieszczenia o ustaleniu dnia układowego.

W obecnym brzmieniu art. 211 ust. 2 przewiduje, że wniosek o zatwierdzenie układu musi zostać złożony w terminie 3 miesięcy od ustalenia dnia układowego.

go. Jednocześnie art. 226g wskazuje, że skutki obwieszczenia wygasają po upływie 4 miesięcy od dnia jego ogłoszenia. W praktyce oznacza to, że prowadzenie postępowania o zatwierdzenie układu w trybie przewidzianym w Rozdziale 3 nie może trwać dłużej niż 3 miesiące, choć art. 226g przewiduje okres 4-miesięczny.

Warto zaznaczyć, że pierwotna regulacja inspirowana Rozdział 3, tj. uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne, również przewidywała 4-miesięczny czas trwania postępowania, a dyrektywa 2019/1023 wskazuje maksymalny pierwotny okres wstrzymania czynności egzekucyjnych także na 4 miesiące.

Zmiana art. 211 ust. 2 ma na celu dostosowanie terminu złożenia wniosku o zatwierdzenie układu do 4-miesięcznego okresu, co harmonizuje przepisy krajowe z dyrektywą unijną i wcześniejszymi regulacjami krajowymi.

W odniesieniu do ust. 2a, projektowane rozwiązanie wyklucza możliwość ustalenia dnia układowego podlegającego obwieszczeniu na dzień późniejszy od dnia obwieszczenia.

Możliwość wskazania wcześniejszego dnia układowego pozostaje zachowana, co wynika z konstrukcji postępowania o zatwierdzenie układu. Samego obwieszczenia można dokonać nie tylko na początku negocjacji z wierzycielami, ale także w trakcie postępowania, np. miesiąc przed złożeniem wniosku o zatwierdzenie układu.

Bez wprowadzenia tej regulacji, dłużnik i doradca restrukturyzacyjny (nadzorca układu) mogliby określać skutki otwarcia postępowania na czas po obwieszczeniu, czego nie może uczynić nawet sąd restrukturyzacyjny otwierający pozostałe trzy rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych.

Wprowadzenie zmian zapewnia więc:

- spójność terminów między art. 211 ust. 2 a art. 226g,
- zgodność z dyrektywą 2019/1023,
- jasne określenie momentu wywołania skutków obwieszczenia, co zwiększa przewidywalność postępowania dla dłużnika, wierzycieli i doradców restrukturyzacyjnych.

Dzięki temu postępowanie o zatwierdzenie układu będzie mogło przebiegać efektywniej i bardziej przewidywalnie, a przepisy prawa restrukturyzacyjnego staną się spójne i klarowne w zakresie terminów i skutków obwieszczenia dnia układowego.

14. Nowe obowiązki nadzorcy, a szerszy zakres ochrony interesów wierzycieli:

Projektowana regulacja stanowi istotne uzupełnienie przepisów dotyczących postępowania o zatwierdzenie układu, wprowadzając obowiązek sporządzania kluczowych dokumentów w określonych terminach.

Celem tej zmiany jest zapewnienie większej transparentności procedury oraz nadanie jej odpowiedniej dynamiki, co ma szczególne znaczenie ze względu na ograniczony czas trwania tego rodzaju postępowania.

Wśród dokumentów, które zyskują centralne znaczenie, należy wymienić:

- test zaspokojenia,
- test prywatnego wierzyciela lub inwestora,
- opinię o możliwości wykonania układu.

To właśnie na podstawie tych dokumentów wierzyciele oceniają, czy plan restrukturyzacyjny i przyjęcie układu są ekonomicznie uzasadnione.

Regulacja odpowiada na sygnalizowane przez przedstawicieli wierzycieli zarzuty dotyczące niedostatecznej komunikacji ze strony dłużnika i nadzorcy układu przed głosowaniem.

Szczególne znaczenie uzasadnienia zmian należy widzieć także w kontekście rozszerzonego stosowania mechanizmu cramdown (art. 119 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego), który umożliwia zatwierdzenie układu mimo sprzeciwu części wierzycieli. W takim otoczeniu prawnym rzetelna i terminowa informacja o realnych skutkach układu ma kluczowe znaczenie dla ochrony interesów uczestników postępowania.

Nowe przepisy przewidują również mechanizm weryfikacji dokumentów. Jeżeli uczestnicy postępowania zgłoszą zastrzeżenia, nadzorca układu w terminie dwóch tygodni musi je uwzględnić i wprowadzić stosowne zmiany albo w razie odmowy, złożyć do akt uzasadnione oświadczenie o ich nieuwzględnieniu.

Rozwiązanie to wzmacnia kontrolę sądu nad prawidłowością procedury, pozwalając mu ocenić sposób prowadzenia postępowania i jakość przedstawionej dokumentacji.

Z regulacji wyłączono natomiast obowiązek przedstawiania testu zaspokojenia przez mikroprzedsiębiorców, co pozostaje w korelacji z art. 10a ust. 4 Prawa restrukturyzacyjnego i stanowi praktyczne ułatwienie dla najmniejszych podmiotów.

Tym samym należy przyznać, iż zmiany ustawy mają na celu:

- zapewnienie większej przejrzystości i przewidywalności dla wierzycieli,
- nadanie postępowaniu odpowiedniego tempa,
- wzmocnienie zaufania do procedur

restrukturyzacyjnych,

- lepszą ochronę interesów wszystkich uczestników postępowania.

15. Zakończenie postępowania restrukturyzacyjnego:

Projektowana nowelizacja Prawa restrukturyzacyjnego ma na celu usunięcie istniejących dotąd wątpliwości dotyczących sposobu zakończenia postępowania o zatwierdzenie układu w sytuacjach, gdy dłużnik nie kontynuuje procedury lub gdy sąd odmawia zatwierdzenia układu.

Regulacja ta porządkuje dotychczasowy stan prawny, w którym brak precyzyjnych przepisów prowadził do powstania tzw. stanu zawieszenia, niejasnego zarówno dla dłużnika, jak i wierzycieli.

Projekt przewiduje wyraźne określenie przypadków, w których postępowanie o zatwierdzenie układu ulega zakończeniu:

1. Rezygnacja dłużnika – postępowanie umarza się z mocy prawa w dniu złożenia przez dłużnika do akt oświadczenia o rezygnacji z dalszego prowadzenia postępowania. Oświadczenie takie może zostać złożone aż do momentu wniesienia wniosku o zatwierdzenie układu do sądu. Rozwiązanie to zapewnia dłużnikowi elastyczność w prowadzeniu strategii restrukturyzacyjnej, przy jednoczesnym zagwarantowaniu przejrzystości wobec wierzycieli.
2. Brak wniosku w terminie czterech miesięcy – jeżeli w ciągu czterech miesięcy od dnia dokonania obwieszczenia o ustaleniu dnia układowego nie zostanie złożony wniosek o zatwierdzenie układu, postępowanie również umarza się z mocy prawa. Regulacja ta odpowiada logice ograniczonego cza-

sowo charakteru postępowania o zatwierdzenie układu, w którym ustawodawca nie przewidział bezpośredniego nadzoru sądu ani sędziego-komisarza.

3. Rozstrzygnięcie sądu – w przypadku złożenia wniosku o zatwierdzenie układu postępowanie kończy się wraz z prawomocnym rozstrzygnięciem sądu. Może ono przybrać formę:
 - zwrotu wniosku,
 - odrzucenia wniosku,
 - oddalenia wniosku,
 - umorzenia postępowania dotyczącego rozpoznania wniosku,
 - zatwierdzenia układu,
 - odmowy zatwierdzenia układu.

Nowelizacja wprowadza jednoznaczne rozwiązania, które:

- porządkują sytuację prawną dłużników rezygnujących z kontynuowania postępowania,
- eliminują problem utrzymywania się skutków obwieszczenia w systemie teleinformatycznym bez jasnego zakończenia procedury,
- zwiększają przewidywalność i transparentność wobec wierzycieli.

Projektowana regulacja wprowadza jasne i kompletne zasady zakończenia postępowania o zatwierdzenie układu. Dzięki temu uczestnicy obrotu zyskują pewność co do konsekwencji działań (lub zaniechań) po stronie dłużnika oraz przewidywalność co do dalszego biegu sprawy.

Rozwiązanie to wzmacnia bezpieczeństwo obrotu i podnosi praktyczną efektywność procedur restrukturyzacyjnych.

16. Rozstrzygnięcie wątpliwości między dniem dokonania obwieszczenia oraz dniem umorzenia:

Projektowana nowelizacja wprowadza istotne uzupełnienie w zakresie stosowania art. 131a Prawa upadłościowego. Obecne brzmienie tego przepisu nie obejmuje bowiem szczególnej sytuacji, jaka ma miejsce w postępowaniu o zatwierdzenie układu, w którym skutki otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego są powiązane nie z orzeczeniem sądu, lecz z obwieszczeniem o ustaleniu dnia układowego. Ta różnica konstrukcyjna powodowała powstanie luki regulacyjnej w przypadku, gdy po nieudanej restrukturyzacji dochodziło do ogłoszenia upadłości dłużnika.

Artykuł 131a Prawa upadłościowego przewiduje ochronę wierzycieli poprzez szczególne zasady związane z określeniem momentu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz dnia zakończenia postępowania restrukturyzacyjnego. Przepis ten nie uwzględniał jednak trybu postępowania o zatwierdzenie układu z obwieszczeniem dnia układowego. W konsekwencji wierzyciele mogli znaleźć się w mniej korzystnej sytuacji w razie późniejszego ogłoszenia upadłości dłużnika, co osłabiało spójność systemową regulacji.

W odpowiedzi na powyższe wątpliwości projekt nowelizacji przewiduje dodanie art. 226i, zgodnie z którym:

„Przez dzień złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości i przez dzień zakończenia postępowania restrukturyzacyjnego, o których mowa w art. 131a Prawa upadłościowego, rozumie się także odpowiednio dzień dokonania obwieszczenia oraz dzień umorzenia postępowania, o których mowa w art. 218a.”

Nowy przepis zapewnia, że ochrona wie-

rzycieli przewidziana w art. 131a obejmuje również sytuacje, w których restrukturyzacja prowadzona była w trybie postępowania o zatwierdzenie układu z obwieszczeniem o ustaleniu dnia układowego.

Powyższa zmiana:

- eliminuje lukę prawną, zapewniając jednolite traktowanie wierzycieli niezależnie od trybu restrukturyzacji,
- wzmacnia ochronę wierzycieli, którzy, w przypadku ogłoszenia upadłości po nieudanym układzie, nie tracą zabezpieczeń wynikających z art. 131a,
- odpowiada na zmiany wprowadzone w art. 218a, który reguluje skutki obwieszczenia dnia układowego oraz umorzenia postępowania o zatwierdzenie układu.

Projektowana nowelizacja ma charakter porządkujący i uzupełniający. Jej celem jest wprowadzenie jednoznacznej regulacji, dzięki której wierzyciele w postępowaniu upadłościowym będą korzystać z takiej samej ochrony, niezależnie od tego, czy wcześniejsza restrukturyzacja

prowadzona była w trybie sądowym, czy w ramach postępowania o zatwierdzenie układu z obwieszczeniem. Zmiana ta wzmacnia przejrzystość systemu i zwiększa bezpieczeństwo obrotu gospodarczego.

#prawo #restrukturyzacja #układ #nowelizacja #przewidywalność #bezpieczeństwo

17. Większa ochrona dłużnika w PPU - zmiana momentu ochrony przed wypowiedzeniem najmu:

Projektowana nowelizacja Prawa restrukturyzacyjnego przewiduje wprowadzenie istotnej zmiany w zakresie ochrony dłużnika przed wypowiedzeniem umów o kluczowym znaczeniu dla prowadzenia przedsiębiorstwa.

Nowy przepis ma zapewnić, że w okresie od dnia obwieszczenia o wpisaniu do repertorium wniosku o otwarcie przyspieszonego postępowania układowego aż do prawomocnego zakończenia tego postępowania (lub jego wcześniejszego oddalenia, odrzucenia, zwrotu czy umorzenia) wynajmujący lub wydzierżawiający nie będą mogli wypowiedzieć umowy najmu lub dzierżawy lokalu bądź nieruchomości, w których prowadzone

jest przedsiębiorstwo dłużnika, bez zezwolenia rady wierzycieli.

Rozwiązanie to stanowi implementację art. 7 ust. 5 lit. a dyrektywy 2019/1023 i ma na celu uniemożliwienie wierzycielom jednostronnego rozwiązywania lub zmiany kluczowych kontraktów wyłącznie z powodu zainicjowania postępowania restrukturyzacyjnego.

W praktyce oznacza to, że przedsiębiorca korzystający z ochrony restrukturyzacyjnej zyska realną szansę na utrzymanie stabilności działalności w czasie, gdy najbardziej potrzebuje przewidywalności i ciągłości, zwłaszcza w zakresie korzystania z lokalu, magazynu czy nieruchomości, w których prowadzona jest podstawowa działalność operacyjna.

Z perspektywy wynajmujących i wydzierżawiających zmiana ta wprowadza dodatkowe ograniczenia w zakresie swobody wypowiedzenia umowy.

Nowelizacja wpisuje się w szerszy trend wzmacniania narzędzi restrukturyzacyjnych w Polsce, które mają zapewnić przedsiębiorcom większą stabilność w procesach naprawczych i zbliżyć krajowe regulacje do standardów unijnych.

Katarzyna Leszek

SPECYFIKA SZKODY NA GRUNCIE ART. 299 § 2 KODEKSU SPÓŁEK HANDLOWYCH – UWAGI W ŚWIELE ORZECZNICTWA SĄDU NAJWYŻSZEGO

Pojęcie szkody w znaczeniu przyjętym w art. 299 § 2 Kodeksu spółek handlowych („KSH”) (KSH należy postrzegać w sposób szczególny i odmienny aniżeli na tle art. 361 § 2 Kodeksu cywilnego („KC”). Szkada z art. 299 § 2 kodeksu spółek handlowych, polega bowiem na obniżeniu potencjału majątkowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, powodującym niemożność wyegzekwowania zobowiązań spółki z jej majątku – podkreślił Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z 13 grudnia 2024 r., w sprawie o sygnaturze akt I CSK 506/24.

Przedmiotowe orzeczenie zapadło w sprawie pomiędzy spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, a byłymi członkami jej zarządu. Wnosząc skargę kasacyjną członkowie zarządu powołali się na istotne zagadnienie prawne dotyczące wykładni szkody w rozumieniu art. 299 § 2 KSH, (który to przepis odnosi się do zwolnienia członków zarządu z odpowiedzialności w przypadku spełnienia obowiązków enumeratywnie wymienionych w ww. przepisie prawnym).

W skardze kasacyjnej byli członkowie zarządu podnieśli istnienie istotnego zagadnienia prawnego, formułując pytanie, czy szkoda, o której mowa w art. 299 § 2 KSH, odpowiada różnicy w potencjale majątkowym spółki, jaka wystąpiła, a do jakiej potencjalnie nie doszłoby, gdyby członkowie zarządu dochodzili na drodze sądowej przysługujących spółce wierzytelności natychmiast po tym, jak stały się wymagalne, ewentualnie skorzystali z prawa przejęcia na własność nieruchomości dłużnika.

Sąd Najwyższy wskazał, że rozumienie szkody w znaczeniu przyjętym w art. 288 § 2 KSH sprowadza się do innego postrzegania szkody – na podstawie istniejącego dorobku orzecznictwa - aniżeli na tle art. 361 § 2 KC; szkoda, o której mowa, polega bowiem na obniżeniu potencjału majątkowego spółki z ograniczoną

odpowiedzialnością przez członków zarządu, powodującym niemożność wyegzekwowania zobowiązań spółki z jej majątku. Chcąc uwolnić się od odpowiedzialności członek zarządu powinien zatem udowodnić – odwołując się do stanu majątkowego spółki istniejącego w czasie właściwym do zgłoszenia upadłości i uwzględniając określoną w przepisach prawa upadłościowego kolejność zaspokajania się wierzycieli z masy upadłości – że wierzyciel nie zostałby zaspokojony w większym stopniu, gdyby wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony w terminie. W związku z powyższym w praktyce próba uwolnienia się przez członka zarządu spółki od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania spółki wymaga od członka zarządu udowodnienia, że należność wierzyciela spółki nie zostałaby spłacona w wyższej kwocie, gdyby wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony w terminie. Ponadto Sąd Najwyższy przypomniał również, że w tego typu sprawach, to członek zarządu ma obowiązek udowodnić, że wierzyciel nie poniósł szkody – a więc jest to również odmienne rozłożenie ciężaru dowodu w porównaniu do ogólnej reguły wynikającej z przepisów KC.

KOMENTARZ PRAWNIKA

Solidarna odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania spółki z ogra-

niczoną odpowiedzialnością na skutek bezskutecznej egzekucji wobec spółki stanowi szczególną postać odpowiedzialności prawnej. Funkcjonuje ona na styku przepisów Kodeksu spółek handlowych (KSH), prawa upadłościowego oraz Kodeksu cywilnego (KC), co nadaje jej wyjątkowy, złożony charakter.

Z tego względu istotne znaczenie ma prawidłowe zdefiniowanie pojęcia szkody, które na gruncie art. 299 § 2 KSH przybiera inne znaczenie niż w klasycznym rozumieniu wynikającym z art. 361 § 2 KC. W tym drugim przypadku szkoda oznacza typowo różnicę pomiędzy stanem majątkowym poszkodowanego po zdarzeniu a stanem, jaki istniałby, gdyby nie doszło do zdarzenia szkodzącego. Tymczasem w przypadku odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania spółki, szkoda ma wymiar funkcjonalny i jest ściśle powiązana z sytuacją finansową spółki i jej wypłacalnością.

W praktyce orzeczniczej oraz doktrynalnej przyjmuje się, że szkoda w rozumieniu art. 299 § 2 KSH powstaje:

- albo skutek obniżenia potencjału majątkowego spółki wywołanego zawinionym działaniem (lub zaniechaniem) członka zarządu, prowadzącym do stanu niewypłacalności,

- albo w wyniku zawinionego niezgłoszenia w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości, co skutkuje niemożnością zaspokojenia wierzyciela.

Tym samym szkoda po stronie wierzyciela nie wynika z samego faktu niezaspokojenia, lecz z wcześniejszych zaniechań zarządu, które uniemożliwiły podjęcie skutecznych działań ochronnych. Kluczowe znaczenie ma obniżony potencjał majątkowy spółki, który w konsekwencji uniemożliwia skuteczną egzekucję – i właśnie ta bezskuteczność egzekucji stanowi przesłankę roszczenia z art. 299 § 1 KSH.

Jednocześnie bez znaczenia pozostaje, czy egzekucja stała się bezskuteczna w czasie pełnienia funkcji przez członka zarządu, czy dopiero po jego odwołaniu.

Mimo względnej jednolitości orzecznictwa w tym zakresie, nadal zdarzają się próby interpretowania szkody w duchu klasycznym – z pominięciem elementu niewypłacalności spółki i przesłanek związanych z obowiązkiem zgłoszenia upadłości. Tego rodzaju podejście należy uznać za błędne – prowadzi ono do uproszczonego i oderwanego od celu regulacji rozumienia szkody, które może skutecznie uniemożliwić obronę członka

zarządu przed roszczeniem wierzyciela.

Z tego względu należy pozytywnie ocenić linię orzeczniczą Sądu Najwyższego, która konsekwentnie odróżnia szkodę w rozumieniu art. 299 § 2 KSH od szkody sensu stricto definiowanej na gruncie Kodeksu cywilnego. Przepis ten służy bowiem nie tyle restytucji klasycznej szkody, ile ochronie interesów wierzyciela, poprzez wprowadzenie swoistej sankcji za zaniechania zarządu w zakresie odpowiedzialnego prowadzenia spraw spółki w sytuacji jej zagrożenia niewypłacalnością.

KRAJOBRAZ BIZNESOWY HISZPANII W 2025 ROKU

W drugiej połowie 2025 roku Hiszpania nadal wykazuje stabilne i rozwijające się środowisko biznesowe, oferując szeroki wachlarz możliwości dla przedsiębiorstw planujących ekspansję. W niniejszym artykule Russell Bedford Spain przedstawia kluczowe spostrzeżenia dotyczące obiecującego krajobrazu gospodarczego kraju, wskazuje możliwości wynikające z rozwoju zielonej energii i ekosystemu cyfrowego oraz przygląda się kluczowej roli małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP).

Biznesowy krajobraz Hiszpanii w 2025 roku

Według OECD Economic Outlook (2025) hiszpańska gospodarka ma wzrosnąć o około 2,4% (realny PKB), napędzana silnym popytem zewnętrznym (szczególnie w turystyce, usługach i eksporcie przemysłowym), a także utrzymującym się wsparciem z funduszy odbudowy UE.

Ekosystem biznesowy kraju pozostaje zróżnicowany i dobrze rozwinięty, z silną obecnością zarówno firm krajowych, jak i ponad 18 000 przedsiębiorstw zagranicznych. Ta mieszanka międzynarodowych i lokalnych podmiotów czyni z Hiszpanii strategicznego gracza w szerszych europejskich i globalnych łańcuchach wartości.

Wyraźnie widoczny jest nacisk na innowacje, zrównoważony rozwój i transformację cyfrową, co generuje nowe możliwości współpracy i wzrostu. Jako część globalnej sieci, Russell Bedford Spain pozycjonuje się jako kluczowy partner wspierający te procesy, rozumiejąc, jak Hiszpania umacnia swoją reputację jako konkurencyjne i stabilne miejsce do prowadzenia działalności.

Sektory strategiczne

Hiszpańska gospodarka nadal oferuje liczne możliwości, z dwoma sektorami wyróżniającymi się szczególnym wzrostem w 2025 roku.

Energia odnawialna i zielona transformacja

Hiszpania umocniła swoją pozycję europejskiego lidera w energii wiatrowej i słonecznej, z istotną infrastrukturą zlokalizowaną w Andaluzji, Kastylii i León oraz Aragonii. Krajowa strategia pozostaje wierna ambitnym celom dotyczącym zielonego wodoru, dekarbonizacji transportu ciężkiego oraz modernizacji energetycznej budynków, z silnym wsparciem zarówno ze strony UE, jak i krajowych programów.

Zielona transformacja generuje duży popyt na wyspecjalizowane usługi profesjonalne, zwłaszcza w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz ESG. W miarę jak firmy z sektorów energetycznego, inżynieryjnego i infrastrukturalnego coraz częściej potrzebują skoordynowanego doradztwa wielojurysdykcyjne-

go, zdolność naszej sieci do zapewnienia płynnego, transgranicznego wsparcia staje się niezbędna.

Transformacja cyfrowa i ekosystem technologiczny

Sektory cyfrowe i technologiczne w Hiszpanii wciąż się rozwijają, napędzane inwestycjami publicznymi i politykami wspierającymi innowacje. Przykładem jest „Ustawa o startupach”, która okazała się skuteczna, oferując m.in. obniżoną stawkę podatku dochodowego od osób prawnych, czyniąc Hiszpanię atrakcyjnym miejscem dla nowych i innowacyjnych firm.

Sprzyjające warunki pozwoliły Hiszpanii stać się ośrodkiem dla firm technologicznych. W ostatnich latach wiele międzynarodowych przedsiębiorstw otworzyło tu centra innowacji, przyciągnięte rosnącą pulą talentów, poprawiającą się infrastrukturą oraz wysoką jakością życia.

Wraz z postępującą cyfryzacją we wszystkich branżach, rośnie też znaczenie kwestii prawnych i operacyjnych, takich jak własność intelektualna, ochrona danych, cyberbezpieczeństwo czy nowe modele pracy zdalnej i elastycznej.

Otoczenie regulacyjne

Poruszanie się w hiszpańskim systemie prawnym i regulacyjnym jest na ogół proste przy odpowiednim wsparciu profesjonalnym. System jest stabilny i w dużej mierze przyjazny biznesowi, choć zawiera pewne regionalne i lokalne specyfiki.

Hiszpania oferuje atrakcyjny system zachęt dla inwestorów. Jak wspomniano, „Ustawa o startupach” nadal zapewnia kluczową korzyść – obniżoną stawkę podatku CIT do 15% dla nowych, innowacyjnych firm spełniających określone wymagania. W przypadku większych przedsiębiorstw hiszpański system spółek holdingowych umożliwia efektywne podatkowo repatriowanie zagranicznych zysków – dzięki szerokiej sieci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dywidendy z zagranicznych spółek zależnych mogą przechodzić przez Hiszpanię przy minimalnym opodatkowaniu.

W praktyce skuteczne poruszanie się po procedurach administracyjnych i minimalizowanie ryzyka opóźnień jest możliwe dzięki silnemu lokalnemu wsparciu i doświadczeniu.

Centralna rola MŚP

MŚP są trzonem hiszpańskiej gospodarki, stanowiąc 99,8% wszystkich przedsiębiorstw i ponad 60% całkowitego zatrudnienia. Wiele z nich to firmy rodzinne, silnie związane ze swoimi społecznościami lokalnymi, odgrywające kluczową rolę zarówno w regionalnych łańcuchach dostaw, jak i w gospodarce krajowej.

Duże organizacje krajowe i międzynarodowe często polegają na tych wyspecjalizowanych i elastycznych MŚP jako dostawcach, producentach, usługodawcach czy partnerach dystrybucyjnych. Hiszpańskie MŚP coraz częściej wdrażają innowacje, digitalizację i rozwiązania proekologiczne, często uczestnicząc w partnerstwach publiczno-prywatnych czy regionalnych programach rozwojowych. Ich wkład wnosi znaczną dynamikę i odporność do hiszpańskiego krajobrazu biznesowego, two-

rząc możliwości współpracy na wszystkich poziomach gospodarki.

Podsumowanie

Hiszpania nadal oferuje stabilne i atrakcyjne środowisko biznesowe, charakteryzujące się innowacyjnością i międzynarodowym ukierunkowaniem. Dzięki solidnym fundamentom gospodarczym, rozwojowi sektorów strategicznych oraz rosnącemu zaangażowaniu w transformację cyfrową i zrównoważoną, kraj pozostaje idealnym miejscem dla organizacji planujących działalność i wzrost w kontekście europejskim.

Russell Bedford Spain zapewnia praktyczne wsparcie na miejscu, pomagając firmom poruszać się w tym dynamicznym otoczeniu, gwarantując skuteczne i zrównoważone funkcjonowanie oraz maksymalne wykorzystanie dostępnych możliwości.

Jan Gradkowski

Doradca podatkowy, członek oddziału mazowieckiego Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Egzamin na doradcę podatkowego zdał w lutym 2025 r., a od czerwca 2025 r. wpisany jest na listę doradców podatkowych pod numerem 15052. Ukończył Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Przedmiotem pracy magisterskiej była próba oceny funkcjonowania ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (estońskiego CIT) w pierwszych latach jego funkcjonowania. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa podatkowego, w tym postępowaniu przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi. Posiada doświadczenie w kompleksowej obsłudze podatkowej spółek oraz osób fizycznych.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, klauzula GAAR, General Anti-Avoidance Rule, ordynacja podatkowa, kontrola podatkowa, opinia zabezpieczająca, interpretacja indywidualna

KLAUZULA GAAR A INSTYTUCJA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ: ANALIZA RELACJI I ICH WPŁYW NA OCHRONĘ PRAW PODATNIKA.

1. Klauzula GAAR – definicja, rys historyczny i zastosowanie

Klauzula GAAR (ang. GAAR – General Anti-Avoidance Rule) jest klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania. Pozwala ona na kwestionowanie czynności podatkowych przynoszących korzyści podatkowe, jeśli są one sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a osiągnięcie korzyści było głównym lub jednym z głównych celów dokonanej czynności, a sposób działania podatnika był sztuczny.

Genezy brzmienia klauzuli GAAR należy upatrywać w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Trybunał sformułował ogólny zakaz nadużycia prawa Unii Europejskiej¹. Zakaz ten został zaakceptowany na gruncie prawa podatkowego w orzeczeniu w sprawie C-255/02². Pogląd ten spotkał się z uznaniem ustawodawcy unijnego i doprowadziło do uchwalenia dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. Zobowiązywała ona Państwa Członkowskie do uchwalenia przepisów krajowych stanowiących ogólne klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania.

Podstawa prawna badania czynności prawnych pod kątem przesłanek unikania opodatkowania istniała w polskim systemie podatkowym w 2003 r. (uchylona została w 2004 r.) i obecnie obowiązuje od lipca 2016 r. jako klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania uregulowana w art. 119a o.p.³

Zagadnienie relacji klauzuli GAAR do konstytucyjnych zasad wykładni prawa podatkowe-

go było analizowane w doktrynie. Zgodzić się należy ze stanowiskiem, że „regulacja konstytucyjna decydujące znaczenie przy interpretacji przepisów prawa podatkowego przypisuje wykładni literalnej. Przełamanie możliwego sensu językowego przepisu na niekorzyść podatnika uważa się zasadniczo za niedopuszczalne. Wynika to m.in. z zasady określoności zobowiązania podatkowego, nakazującej ustawodawcy ściśle zdefiniowanie warunków nałożenia na podatnika ciężaru daniny. W efekcie takiego sposobu ukształtowania zasad interpretacji prawa podatkowego możliwa jest sytuacja, gdy podatnik, powołując się na spełnienie formalnych warunków hipotezy normy, będzie domagał się przyznania korzyści podatkowej nawet wbrew przedmiotowi czy celowi przepisów je ustanawiających. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma w pewnym zakresie zapobiegać takim sytuacjom, zniechęcając podatnika do podejmowania działań w celu sztucznego spełnienia/niespełnienia przesłanek zastosowania określonej normy, ukierunkowanych na uzyskanie korzyści podatkowej niezgodnej z jej celem. Jej zakres obejmuje działania niemające uzasadnienia gospodarczego, motywowane chęcią nadużycia prawa podatkowego⁴.

W doktrynie słusznie wskazuje się, że jeżeli „dana czynność jest uzasadniona względami ekonomicznymi innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, a korzyść podatkowa nie jest na tyle istotnym celem, aby uznać ją za cel główny lub jeden z głównych, to nie można jednocześnie uznać, że czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Sposób działania nie

1 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99.

2 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02.

3 H. Litwińczuk, *Część II Zasada pewności prawa w świetle regulacji Ordynacji podatkowej* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018.

4 M. Kondej, *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, PP 2021, nr 12, s. 27-36.

może być zaś uznany za sztuczny, jeśli przyjęta konstrukcja osiągnięcia tego celu nie cechuje się nadmierną zawilśnością oraz brakiem uzasadnienia ekonomicznego”⁵.

Co za tym idzie, jeżeli motywem dokonania czynności występują motywy uzasadnione ekonomicznie, które nie stanowią korzyści podatkowej to taka czynność nie została dokonana w celu uzyskania korzyści podatkowej. Tym samym nie można uznać za spełnioną przesłankę działania głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Analizując definicję unikania opodatkowania przez sztuczność (wykładając a contrario) jest działaniem nierozsądnym ekonomicznie oraz celem dokonania czynności jest osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.

Warunek sprzeczności jest związany z warunkiem sztuczności w zakresie w jakim sprzeczność czynności z przedmiotem, celem bądź przepisem ustawy wynika ze sztuczności jej dokonania. A zatem, brak jest możliwości zastosowania klauzuli GAAR w sytuacji osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem, celem lub przepisem ustawy podatkowej ale sposób działania nie był sztuczny, lecz wynikał z innych niezależnych od podatnika przyczyn.

2. Pojęcie opinii zabezpieczającej

Opinia zabezpieczająca jest instrumentem ochrony praw podatnika określonym w Ordynacji podatkowej. W odniesieniu do podatników, którzy uzyskali opinię zabezpieczającą nie wy-

daje się decyzji z zastosowaniem Klauzuli GAAR.

Leonard Etel słusznie wskazuje, że „opinia zabezpieczająca, zgodnie z jej nazwą, służy ochronie zainteresowanego przed zastosowaniem do dokonywanych przez niego czynności restrykcyjnych przepisów regulujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Posiadacz opinii nie musi się obawiać, że w danym zakresie, do czasu zmiany lub uchylecia tejże opinii, jego działania zostaną uznane za unikanie opodatkowania”⁶.

Ponadto, zgodzić się należy z poglądem, że „W następstwie wejścia w życie nowych unormowań konieczna jest każdorazowa analiza transakcji pod kątem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Poza zapewnieniem zgodności z prawem działań podatnika opinia zabezpieczająca stanowi instrument służący realizacji funkcji ochronnej w zakresie prawa podatkowego. Daje podatnikowi pewność, że jego działania nie zostaną zakwestionowane, jako próba obejścia prawa podatkowego. Potwierdza zgodność tychże działań z prawem, a ostatecznie zmniejsza ryzyko przyszłych sporów z organami podatkowymi”⁷.

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej musi zawierać przede wszystkim wyczerpujący opis czynności i celów jakim ma ona służyć wraz z wskazaniem ekonomicznego bądź biznesowego uzasadnienia. Kluczowe jest również przedstawienie skutków podatkowych, w tym korzyści i zawarcie własnego stanowiska w sprawie.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wydać opinię zabezpieczającą,

jeżeli okoliczności przedstawione we wniosku wskazują, że nie znajdzie zastosowania Klauzula GAAR. Może on również odmówić wydania stosownej opinii jeżeli do przedstawionych we wniosku czynności może mieć zastosowanie Klauzula GAAR. W uzasadnieniu wskazuje się okoliczności świadczące o możliwości zastosowania Klauzuli do konkretnej korzyści podatkowej.

3. Opinia zabezpieczająca a interpretacja indywidualna – ochrona praw podatnika i zasada pewności prawa

Analiza instytucji przewidzianych w Ordynacji podatkowej, które mają na celu ochronę praw podatnika wskazują na występowanie pewnych zbliżonych rozwiązań, które charakteryzują się odmiennym poziomem ochrony. Do instytucji tych należy zaliczyć przede wszystkim opinie zabezpieczające i interpretację indywidualną. Na marginesie warto wskazać, że co do zasady opinia zabezpieczająca jest pod pewnymi względami podobna do interpretacji indywidualnej, jednakże tryb jej wydawania jest zbliżony do procedury porozumiewania się w sprawie ustalenia cen transakcyjnych⁸. W praktyce oznacza to, że Szef KAS w toku postępowania ocenia całość kształtu transakcji z uwzględnieniem jej rzeczywistego charakteru, uzasadnienia ekonomicznego oraz zamierzonego celu biznesowego.

Interpretacja indywidualna jest najpopularniejszym środkiem ochrony praw podatnika ze względu na niską opłatę od wniosku oraz relatywnie nie długi okres oczekiwania na wydanie rozstrzygnięcia.

5 M. Stefaniak, *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, PP 2020, nr 5, s. 23-28.

6 L. Etel, G. Liszewski [w:] E. Bobrus-Nowińska, R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe*. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2025, art. 119(w).

7 B. Sobocha-Holc, 2. *Podstawy prawne opinii zabezpieczającej* [w:] *Minimalizacja ryzyka oszustw i nadużyć podatkowych. Metody ochrony przed nieuczciwymi praktykami. Problematyka podatkowa i karna*, red. D. Dominik-Ogińska, J. Matarewicz, W. Morawski, Warszawa 2025.

8 A. Franczak, 3. *Istota i cel opinii zabezpieczających* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018.

Celem uzyskania interpretacji indywidualnej jest ochrona podatnika przed zapłatą podatku, odsetek od zaległości oraz ochrona przed wszczęciem postępowania karno-skarbowego jeśli interpretacja została wydana przed zajściem zdarzenia. Natomiast, jeśli interpretacja indywidualna została wydana po zajściu zdarzenia faktycznego chroni ona jedynie w zakresie odsetek od zaległości oraz od wszczęcia postępowania karno-skarbowego. Nie zwalnia ona natomiast z zapłaty podatku.

Interpretacja indywidualna nie chroni podatnika przed wydaniem decyzji z zastosowaniem Klauzuli GAAR. Zagadnienie relacji pomiędzy interpretacją indywidualną a opinią zabezpieczającą było przedmiotem analizy przedstawicieli doktryny. Należy zgodzić się ze stanowiskiem, że „opinia zabezpieczająca pełni funkcję zbliżoną do indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, z tym że chroni jedynie przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Relacje pomiędzy opinią zabezpieczającą i interpretacją indywidualną są ukształtowane w taki sposób, że nie wydaje się interpretacji w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, iż mogą być przedmiotem decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.”⁹ Należy podkreślić, że wydanie decyzji z zastosowaniem Klauzuli GAAR pozbawia podatnika ochrony posiadanej z tytułu interpretacji indywidualnej w zakresie w jakim stan faktyczny bądź zdarzenie przyszłe zostałyby uznane za unikanie opodatkowania. Przepis art. 14b § 5 Ordynacji podat-

kowej wprost wskazuje, że nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem wydanej decyzji z zastosowaniem art. 199a Ordynacji podatkowej.

Trafny jest pogląd doktryny wskazujący na wątpliwość interpretacyjną przywołanego przepisu. Zgodnie z wyrażonym poglądem „należy zwrócić uwagę, że art. 14b § 5b o.p. odnosi się zarówno do stanu faktycznego, jak i zdarzenia przyszłego, gdy tymczasem decyzja, której przedmiotem jest zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, z natury rzeczy może dotyczyć tylko stanu faktycznego, czyli takiego, który już realnie wystąpił. Przepis ten odwołuje się zatem do pewnego rodzaju prognozy (tj. gdy zdarzenie przyszłe realnie wystąpi, będzie ono mogło być przedmiotem wskazanej w nim decyzji)”¹⁰.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w prawomocnym orzeczeniu uznał, że „Organ interpretacyjny w postępowaniu interpretacyjnym nie jest uprawniony do prowadzenia jakiegokolwiek postępowania dowodowego, nie ma także możliwości poczynienia jakichkolwiek ustaleń dotyczących tego, czy przyszła transakcja wskazana we wniosku skarżącej zostanie dokonana z dochowaniem wymogów warunkujących bezprzedmiotowość zastosowania ww. klauzuli [Klauzuli GAAR – przypis autora]”¹¹.

Zauważyć należy zatem, że istnieje ryzyko uzyskania pozytywnej interpretacji

indywidualnej, która na etapie kontroli podatkowej bądź celno-skarbowej może zostać uznana za nie dającą podatnikowi funkcji ochronnej w związku ze zmianą okoliczności przedstawionych we wniosku, bądź opisana czynność w rzeczywistości nosiła znamiona unikania opodatkowania. Organ interpretacyjny jest uprawniony do odmowy wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub jej element uznany za unikanie opodatkowania.

Opinia zabezpieczająca służy „bowiem ocenie możliwości dokonania subsumpcji wskazywanego przez zainteresowanego zachowania (czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej) pod hipotezę normy prawnej wyinterpretowanej z przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania”¹². Tym samym, Szef KAS w toku postępowania o wydanie opinii zabezpieczającej posiada szersze kompetencje niż Dyrektor KIS w toku postępowania interpretacyjnego.

Zgodzić się należy z poglądem, zgodnie z którym „organ podatkowy ma obowiązek rozważyć i ocenić znaczenie celów podanych mu do wiadomości przez podatnika. Przy czym ocena ta powinna polegać na analizie, na ile wskazywany przez podatnika cel ekonomiczny jawi się jako prawdopodobny i racjonalny w danych okolicznościach. Ustalenie celu czynności musi zatem mieć na względzie właściwy kontekst ekonomiczny. Co istotne, organ podatkowy nie jest zobowiązany do samodzielnego poszu-

9 L. Etel, G. Liszewski [w:] E. Bobrus-Nowińska, R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe*. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2025, art. 119(w).

10 M. K. Ślifirczyk, *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, PiP 2018, nr 1, s. 66-78.

11 M. K. Ślifirczyk, *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, PiP 2018, nr 1, s. 66-78.

12 M. K. Ślifirczyk, *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, PiP 2018, nr 1, s. 66-78.

13 B. Sobocha-Holc, 2.3. *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Minimalizacja ryzyka oszustw i nadużyć podatkowych. Metody ochrony przed nieuczciwymi praktykami. Problematyka podatkowa i karna*, red. D. Dominik-Ogińska, J. Matarewicz, W. Morawski, Warszawa 2025.

kiwania przyświecających podatnikowi celów ekonomicznych uzasadniających podjęcie danej czynności innych niż te cele, które wskazał podatnik¹³. Istotne zatem jest, aby wniosek przedstawiał wszystkie okoliczności ekonomiczne, które uzasadniają racjonalność biznesową planowanej czynności i w sposób kompleksowy przedstawiał założenia, cele oraz skutki dla działalności gospodarczej podatnika.

Warto zwrócić uwagę, że „od momentu wejścia w życie przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania znacząco spadła liczba wydawanych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego i jednocześnie wzrosła liczba postanowień o odmowie wydania interpretacji podatkowej. Dla kontrastu – w tym czasie podatnicy złożyli zaledwie kilka wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej, a pierwsza opinia zabezpieczająca została wydana dopiero po upływie półtora roku funkcjonowania tej instytucji. Wydaje się, że przyczyn tak małego zainteresowania opinią zabezpieczającą można upatrywać przede wszystkim w wysokich kosztach i długim czasie oczekiwania, wynoszącym aż 6 miesięcy. Uzyskanie opinii zabezpieczającej wymaga większego nakładu pracy nad wnioskiem i dokumentacją, a także przejścia przez zdecydowanie bardziej sformalizowany tryb postępowania, którego przebieg i wyniki stanowią element niepewności. Ponadto złożenie wniosku o opinię zabezpieczającą jest równoznaczne z przekazaniem administracji podatkowej informacji o planowanych lub wykonywanych już przez podatnika czynnościach. Przekazanie takich informacji istotnie zwiększa ryzyko zauważe-

nia sprawy i ewentualnej kontroli. Zresztą samo złożenie wniosku o opinię nie stanowi przeszkody do wszczęcia kontroli, postępowania podatkowego czy kontroli celno-skarbowej¹⁴.

Przedstawiona nowelizacja przepisów nadała uprawnienie Dyrektorowi KIS do odmowy wydania interpretacji indywidualnej jeśli w jego ocenie istnieje uzasadnione podejrzenie zastosowania Klauzuli GAAR do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Instytucji interpretacji indywidualnej nie można stosować jako tańszego odpowiednika opinii zabezpieczającej, gdyż po pierwsze są to zupełnie odmienne instrumenty, po drugie tylko opinia zabezpieczająca chroni podatnika przed wydaniem decyzji z zastosowaniem wobec niego Klauzuli GAAR.

Kosz jaki obciąża podatnika w przypadku pozyskania interpretacji indywidualnej jest nieporównywalnie mniejszy (40 zł za jeden stan prawny bądź zdarzenie przyszłe – praktycznie przyjmuje się 40 zł za jedno pytanie zawarte we wniosku) względem kosztów ponoszonych przez podatnika w związku ze złożeniem wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, gdyż opłata od takiego wniosku wynosi 20 000 zł.

Podatnik planując przeprowadzenie transakcji powinien wziąć pod uwagę skutki podatkowe planowanych czynności oraz możliwość wydania wobec niego decyzji z zastosowaniem klauzuli GAAR. Podejmowanie decyzji biznesowych powinno opierać się również na analizie ryzyka podatkowego i na podejmowaniu stosownych środków minimalizujących to ryzyko. Należy każdorazowo dokonać analizy zasadności złożenia

wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bądź wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej poprzez weryfikację wydawanych uprzednio rozstrzygnięć. Analiza ta pozwala zapoznać się z aktualnym stanowiskiem organów podatkowych i może stanowić cenną wskazówkę dla podatników na etapie planowania transakcji biznesowych.

4. Podsumowanie

Przedstawione wyżej uwagi poświęcone zarówno Klauzuli GAAR, jak i opiniom zabezpieczającym wskazują, że są one ważnym elementem opracowywania strategii rozliczeń podatkowych i podejmowania czynności związanych z zarządzaniem i minimalizacją ryzyk podatkowych.

Obecnie podatnik posiada wiele możliwości uzyskania wiążących dla organów podatkowych interpretacji podejmowanych przez niego działań oraz wykładni stosownych przepisów. Zaliczamy do nich przede wszystkim interpretacje indywidualne, opinie zabezpieczające, wiążące informacje stawkowe, wiążące informacje akcyzowe. Te liczne rozwiązania mogą skutecznie wesprzeć podatnika przy planowaniu podatkowym i minimalizowaniu ryzyk związanych z niewłaściwym regulowaniem zobowiązań publiczno-prawnych. Podatnicy, którzy planują dokonywanie czynności, które wykraczają poza podstawowy i typowy dla ich branży zakres działalności gospodarczej powinni zwrócić szczególną uwagę na wydawane interpretacje indywidualne oraz opinie zabezpieczające i rozważyć złożenie stosownych wniosków o ich wydanie uwzględniając potencjalne skutki czynności oraz ich wpływ na rozliczenia.

14 A. Franczak, 4, *Indywidualne interpretacje podatkowe po wprowadzeniu opinii zabezpieczających* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018.

Katarzyna Leszek

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji, członek Okręgowej Rady Adwokackiej w Warszawie. W 2025 roku z sukcesem złożyła egzamin adwokacki i obecnie oczekuje na ślubowanie adwokackie. W trakcie aplikacji zdobywała doświadczenie w renomowanych warszawskich kancelariach, zarówno w polskich, jak i międzynarodowych, koncentrując się na obsłudze podmiotów gospodarczych i zagadnieniach prawa korporacyjnego i M&A.

Słowa kluczowe: kodeks spółek handlowych, KSH, odpowiedzialność, zarząd, spółka, egzekucja, majątek spółki, wierzyciel, orzecznictwo, Sąd Najwyższy

CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKÓW ZARZĄDU NA GRUNCIE ART. 299 § 2 KODEKSU SPÓŁEK HANDLOWYCH – UWAGI W ŚWIELE ORZECZNICTWA SĄDU NAJWYŻSZEGO

Niniejszy artykuł przedstawia najważniejsze rozbieżności doktryny i orzecznictwa dotyczące charakteru odpowiedzialności na gruncie art. 299 Kodeksu spółek handlowych („KSH”). Odpowiedzialność członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za jej zobowiązania jest niewątpliwie jednym z najczęstszych przedmiotów rozważań orzecznictwa Sądu Najwyższego. W przeważającej części orzecznictwa SN, członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ponoszą odpowiedzialność odszkodowawczą na podstawie ww. przepisu. W niektórych zaś orzeczeniach Sądu Najwyższego ich odpowiedzialność ujmowana jest, jako ustawowa odpowiedzialność gwarancyjna za cudzy dług.

KONSTRUKCJA ART. 299 KSH – ZARYS OGÓLNY

Zgodnie z art. 299 § 1 KSH, jeżeli egzekucja przeciwko spółce z o.o. okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania. Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty i subsydiarny – aktualizuje się dopiero w sytuacji, gdy wierzyciel nie może zaspokoić się z majątku spółki.

Na gruncie orzecznictwa i doktryny przyjmuje się, że po spełnieniu tych przesłanek ciężar dowodu przerzucany jest na członka zarządu, który chcąc uniknąć odpowiedzialności, musi wykazać jedną z przesłanek wskazanych w art. 299 § 2 KSH.

Art. 299 § KSH jest przepisem ustanawiającym najszerszą i najbardziej rygorystyczną odpowiedzialność członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Przepis ten stanowi samodzielną podstawę odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zobowiązania spółki. Artykuł 299 KSH ma bardzo duże znaczenie w obrocie gospodarczym, stanowiąc dodatkową gwarancję bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, niemniej jego praktyczne stosowanie napotyka liczne trudności.

Przepis ten jest przedmiotem licznych orzeczeń i wypowiedzi doktryny. Jest jednocześnie źródłem poważnych kontrowersji o zasadniczym charakterze. Spór dotyczy tak podstawowych zagadnień jak charakter odpowiedzialności.

Bieżące orzecznictwo w dalszym ciągu próbuje doprecyzować nie tylko charakter odpowiedzialności, ale również zakres podmiotowy odpowiedzialności, pojęcie bezskuteczności egzekucji, możliwość kwestionowania istnienia i wysokości zobowiązania spółki wobec wierzyciela.

CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKÓW ZARZĄDU

Pomimo stosunkowo prostej redakcji i jasnej ratio legis przepisu art. 299 KSH, określenie charakteru odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na podstawie art. 299 KSH napotyka liczne rozbieżności i to zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie, przy czym należy zauważyć, że stanowiska w tym zakresie niejednokrotnie całkowicie się wykluczają.

Według kierunku przeważającego w orzecznictwie Sądu Najwyższego, członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ponoszą na podstawie tego przepisu odpowiedzialność odszkodowawczą. W niektórych zaś orzeczeniach Sądu Najwyższego ich odpowiedzialność jak ujmowana, jako gwarancyjna za cudzy dług. To zaś, jak się określi charakter odpowiedzialności przewidzianej w art. 299 KSH, pociąga za sobą konsekwencje dotyczące terminu przedawnienia roszczenia wywodzonego z tego przepisu. Uznanie, że odpowiedzialność ta stanowi ustawową odpowiedzialność gwarancyjną za cudzy dług, uzasadnia stosowanie do tego roszczenia z art. 118 Kodeks cywilny

(dalej, jako: „KC”), natomiast przyjęcie, że ma ona charakter odpowiedzialności deliktowej, uzasadnia stosowanie art. 4421 § 1 KC.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ GWARANCYJNA

Przez odpowiedzialność gwarancyjną należy rozumieć odpowiedzialność za wykonanie zobowiązania przez inny podmiot (niż dłużnik główny), oderwaną całkowicie od winy osoby ponoszącej tę odpowiedzialność¹.

Do powstania odpowiedzialności gwarancyjnej członka zarządu nie jest konieczne powstanie szkody.² Rozmiar roszczenia na podstawie art. 299 KSH nie jest determinowany wysokością szkody wierzyciela, lecz wysokością zobowiązania osoby trzeciej (spółki).³ Podkreśla się także, że dla uzasadnienia gwarancyjnego charakteru odpowiedzialności z art. 299 KSH, wierzyciel nie ma konieczności wykazywania szkody, a jest konstrukcyjne i pojęciowo niemożliwe zwolnienie wierzyciela z przeprowadzenia dowodu wystąpienia szkody wraz z wykazaniem jej konkretnej wysokości w przypadku odpowiedzialności o charakterze odszkodowawczym. Skoro przedmiotem świadczenia odszkodowawczego jest naprawienie szkody poniesionej przez poszkodowanego, ustalenie tej szkody jest z natury rzeczy niezmiennie doniosłe⁴. Gwarancyjny charakter odpowiedzialności z art. 299 KSH potwierdzić ma również wykładnia systemowa oparta o analizę przepisów prawa upadłościowego. Skoro bowiem art. 21 ust. 3 prawa upadłościowego wprowadza odpowiedzialność odszkodowawczą za szkodę wyrządzoną na skutek niezgłoszenia we właściwym terminie wniosku o upadłość – to wów-

czas przypisanie wyłącznie odpowiedzialności odszkodowawczej na gruncie art. 299 KSH stanowiłoby dublowanie regulacji prawnych, gdyż funkcja tego przepisu (w aspekcie spółki z o.o.) byłaby identyczna z funkcją art. 21 ust. 3 prawa upadłościowego, a różnice sprowadzałyby się jedynie do innego rozkładu ciężaru dowodu⁵.

Również orzecznictwo Sądu Najwyższego w zakresie gwarancyjnego charakteru odpowiedzialności twierdzi w wyroku Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z 2007-04-18 V CSK 55/07 (numer 82074), że „Odpowiedzialność członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przewidziana w art. 299 § 1 KSH ma charakter ustawowej odpowiedzialności gwarancyjnej, zbliżonej do poręczenia. Na podstawie art. 35 KSH stosowanego w drodze analogii, członkowie zarządu mogą przedstawić wierzycielowi zarzuty przysługujące spółce wobec wierzyciela”⁶.

Na poparcie tego stanowiska Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku wskazał, że roszczenia wierzycieli spółki przeciwko członkom zarządu wynikają z ustawy, wierzyciele spółki, dochodząc tych roszczeń, nie muszą wykazywać. Jeżeli zaś nawet uznają szkodę za przesłankę roszczeń wierzycieli spółki przeciwko członkom zarządu, to świadczenie członków zarządu na rzecz wierzycieli spółki nie stanowią naprawienia tej szkody, czyli nie mają charakteru świadczeń odszkodowawczych.

Jak również w wyroku Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z 1997-06-06 III CKN 65/97) „Przepis art. 298 KH pozwala wierzycielom spółki, w razie bezskuteczności egzekucji przeciw spółce, dochodzić zapłaty swych należności od członków

zarządu, odpowiedzialnych w takiej sytuacji osobiście i solidarnie za długi spółki. Uwolnienie od tej odpowiedzialności członek zarządu może uzyskać jedynie wtedy, gdy udowodni, „że we właściwym czasie zgłoszono upadłość lub wszczęto postępowanie zapobiegające upadłości (postępowanie układowe), albo że niezgłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości nastąpiło nie z jego winy, albo wreszcie, że pomimo niezgłoszenia upadłości oraz niewszczęcia postępowania zapobiegającego upadłości wierzyciel nie poniósł szkody”. Jak z tego wynika, szansa uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności osobistej związana została z tym, i tylko z tym, czy dopełnione zostały warunki stworzenia ochrony prawnej dla zagrożonych interesów wierzycieli (albo, czy zagrożenie takie nie zrealizowało się, bo wierzyciel szkody nie poniósł)”⁷.

Oraz w świetle wyroku Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z 2002-06-07 IV CKN 1138/00 (numer 59269) może również przypuszczać, że sąd zmierza do uznania, iż „Przesłanki egzoneracyjne zawarte w art. 298 § 2 KH wprawdzie wyraźnie mówią o szkodzie i o winie oraz o ich ekskulpacyjnym charakterze, lecz zarówno pojęcie szkody, jak i winy zostało w tym przypadku ukształtowane w sposób swoisty, odmienny od ogólnych zasad odpowiedzialności odszkodowawczej. Wina członka zarządu, ujęta w sposób negatywny, została ograniczona (jedynie odniesiona) do faktu nieogłoszenia upadłości we właściwym czasie lub niewszczęcia postępowania układowego. Brak winy członka zarządu występuje dopiero wtedy, gdy wykaże on, że w czasie właściwym nie mógł brać udziału w czynnościach zarządu, albo, że czynności zarządu zo-

1 K. Kopaczyńska-Pieczniak, w: A. Kidyba, Spółka z o.o., 2007, s. 578.

2 K. Kopaczyńska-Pieczniak, w: A. Kidyba, Spółka z o.o., 2007, s. 578.

3 K. Strzelczyk, R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski, Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł III. Spółki kapitałowe. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, LexisNexis 2011.

4 M. Gutowski, Charakter prawny i zakres przedmiotowy odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. na podstawie art. 299 KSH. Przegląd Prawa Handlowego 2008, nr 11, s. 24.

5 A. Kidyba, Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych, LEX/el. 2018, do art. 299 KSH.

6 Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2007-04-18 V CSK 55/07.

7 Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 1997-06-06 III CKN 65/97.

stały podzielone, a pozwany zajęty był w dziale, który z księgowością nie miał nic wspólnego, a także, wobec zachodzących stosunków faktycznych, nie był w stanie przekonać się o sytuacji w spółce, która uzasadniałaby ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego”⁸.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA

W kontekście obowiązku ciążącego na zarządzie spółki, uznano, że art. 299 KSH wprowadzał szczególną formę odpowiedzialności odszkodowawczej. Odpowiedzialność ta była nakładana na osoby faktycznie zarządzające spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i miała na celu zrekompensowanie start poniesionych przez wierzycieli, którzy nie zostali zaspokojeni. Straty te wynikały z niewypełnienia przez członków zarządu podstawowego obowiązku, jakim było zgłoszenie w odpowiednim terminie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki.

Taka interpretacja – na pierwszy rzut oka – jest zgodna z ogólnymi zasadami odpowiedzialności odszkodowawczej, zgodnie, z którymi muszą być spełnione trzy podstawowe warunki:

- po stronie wierzyciela wystąpiła szkoda, (czyli jakikolwiek uszczerbek w chronionych prawem dobrach),
- po stronie sprawcy szkody, (czyli dłużnika) doszło do zawinionego działania lub zaniechania,
- istnieje związek przyczynowy między tym działaniem (lub zaniechaniem) a powstałą szkodą⁹.

Przyjmuje się również, iż wierzyciel ponosi szkodę (rozumianą jako powstanie w majątku wierzyciela uszczerbku, który ma źródło w niemożności wyegzekwowania należności od spółki czy też w obniżeniu potencjału spółki, spowodowanego nieznajomością stanu majątkowego spółki, z winy zarządu) wskutek niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub o otwarcie postępowania układowego¹⁰.

Istotną pozostaje kwestia, iż dla przyjęcia charakteru odpowiedzialności odszkodowawczej niezbędne jest wystąpienie szkody rozumianej wprost – jako uszczerbek w dobrach wierzyciela, a nie – jak często używa się tego w potocznym znaczeniu – bliżej nieokreślonego „pokrzywdzenia”, rozumianego np. jako „obniżenie potencjału majątkowego spółki – dłużnika”. Pokrzywdzenie, bowiem wierzyciela nie musi mieć nic wspólnego ze szkodą rozumianą jako uszczerbek w majątku wierzyciela¹¹.

Problematyką zaś odszkodowawczej odpowiedzialności członków zarządu w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością zajął się Sąd Najwyższy w poniższych wyrokach.

W wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie – VII Wydział Gospodarczy z 2022-05-19 VII AGa 568/21 „Odszkodowawczy charakter odpowiedzialności z art. 299 KSH oraz treść art. 586 KSH przemawiają za tym, że roszczenie wierzyciela spółka z o.o. wobec byłych członków jej zarządu przedawnia się dopiero po upływie 20 lat od dnia popełnienia występkę”¹².

Jak również w wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach – V Wydział Cywilny z 2022-01-14 V AGa 34/20 „Odpowiedzial-

ność członków zarządu spółki na gruncie art. 299 KSH ma charakter deliktowy, a przesłankami tej odpowiedzialności są zdarzenie szkodzące i powiązana z nim przyczynowo szkoda, przy czym – poza wypadkami uregulowanymi odmiennie – odpowiedzialność ta opiera się na zasadzie winy. Gdy chodzi o dowód szkody wystarczy, że wierzyciel, który nie wyegzekwował swej należności wobec spółki, przedłoży tytuł egzekucyjny stwierdzający zobowiązanie spółki i udowodni, iż egzekucja wobec spółki okazała się bezskuteczna. Jeżeli członek zarządu nie udowodni, że szkoda wierzyciela była niższa od niewyegzekwowanego od spółki zobowiązania, to poniesie wobec wierzyciela odpowiedzialność do wysokości tego zobowiązania. Z omawianej regulacji wynika, więc na rzecz wierzyciela domniemanie szkody w wysokości niewyegzekwowanego wobec spółki zobowiązania. Domniemane w świetle tej regulacji są także: związek przyczynowy między szkodą wierzyciela a niezłożeniem we właściwym czasie przez członka zarządu wniosku o ogłoszenie upadłości oraz zawinienie przez członka zarządu niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości”¹³.

Również w wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie – VII Wydział Gospodarczy z 2021-12-10 VII AGa 1020/20 „Odpowiedzialność członka zarządu spółki na podstawie art. 299 Kodeksu spółek handlowych ma charakter odszkodowawczy nie zaś gwarancyjny. Odpowiada on bowiem, jako członek organu zarządzającego spółki, na zasadzie domniemanej winy, za szkodę wyrządzoną wierzycielowi spółki zaniechaniem polegającym na niezłożeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości”¹⁴.

8 Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2002-06-07 IV CKN 1138/00.

9 W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, Zobowiązania. Zarys wykładu, Warszawa 2007, s.100.

10 M. Gutkowski, Charakter prawny i zakres przedmiotowy odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. na podstawie RT. 299 KSH, Przegląd Prawa Handlowego 2008, nr 11, s.24.

11 A. Kappes, Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o., Warszawa 2009, s.153.

12 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie - VII Wydział Gospodarczy z 2022-05-19 VII AGa 568/21.

13 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach - V Wydział Cywilny z 2022-01-14 V AGa 34/20.

14 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie - VII Wydział Gospodarczy z 2021-12-10 VII AGa 1020/20.

Tożsame stanowiska zajęły również inne sądy w swoich orzeczeniach np. Sąd Apelacyjny z Poznaniu – I Wydział Cywilny z 2019-07-11 IAGa 310/18, Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku - I Wydział Cywilny z 2018-08-24 I AGa 3/18, Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2017-04-13 I CSK 286/16, Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2018-03-09 I CSK 197/17, Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2004-01-28 IV CK 176/02, Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2004-12-15 IV CK 376/04, Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2005-06-14 V CK 719/04.

Jednakże, kluczowe znaczenie odnośnie do charakteru odpowiedzialności członków zarządu w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością ma Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z 2008-11-07 III CZP 72/08 – „Do roszczeń wierzycieli spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przeciwko członkom jej zarządu (art. 299 KSH) mają zastosowanie przepisy o przedawnieniu roszczeń o naprawienie szkody wyrządzonej czynem niedozwolonym”¹⁵. Sąd Najwyższy opowiedział się w niej za

stanowiskiem, zgodnie, z którym członkowie zarządu ponoszą na podstawie art. 299 KSH odpowiedzialność deliktową za szkodę w wysokości niewyegzekwowanej od spółki wierzytelności, z ewentualnymi należnościami ubocznymi, spowodowaną bezprawnym, zawinionym niezgłoszeniem przez członków zarządu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki.

Jeżeli od przewidzianej w art. 299 KSH odpowiedzialności można uwolnić się przez wykazanie braku szkody, to odpowiedzialność ta musi być uznana za odpowiedzialność odszkodowawczą. Gdyby szkoda nie stanowiła przesłanki omawianej odpowiedzialności, jej brak byłby okolicznością obojętną przy rozpatrywaniu tej odpowiedzialności i nie podlegałby dowodzeniu, ponieważ przedmiotem dowodu są jedynie fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy (art. 227 KPC). Natomiast przyjęcie, że według art. 299 KSH członkowie zarządu ponoszą deliktową odpowiedzialność odszkodowawczą na zasadzie winy harmonizuje z motywami wprowadzenia tej odpowiedzialności do polskiego porządku prawnego. Pomyślana ona została, jako sankcja w stosunku

do członków zarządu (osób zarządzających) za - znajdujące wyraz w niezłożeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości – kierowanie sprawami spółki w sposób prowadzący do bezskuteczności egzekucji wierzytelności przeciwko spółce.

PODSUMOWANIE

Analiza zagadnienia rodzajów odpowiedzialności członków zarządu w świetle bogatego orzecznictwa Sądu Najwyższego oraz doktryny uniemożliwia przywołania orzecznictwa sądów powszechnych. Stąd też w niniejszym artykule położono akcent na orzecznictwo Sądu Najwyższego pokazujące wyraźnie złożoną problematykę ścierających się ze sobą koncepcji odpowiedzialności członków zarządu. Do chwili obecnej działalność orzecznicza Sądu Najwyższego nie doprowadziła do jednolitego stanowiska i charakter odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością budzi wciąż kontrowersje. Mimo wspomnianych rozbieżności, zdecydowanie przypisuje się tej odpowiedzialności charakter odszkodowawczy oparty o delikt.

15 Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 2008-11-07 III CZP 72/08.

Michał Potyra

Adwokat specjalizujący się w obsłudze prawnej przedsiębiorców, w tym podmiotów zagranicznych działających na polskim rynku. Jego praktyka obejmuje kompleksową obsługę korporacyjną spółek – od etapu ich zakładania, przez bieżące doradztwo i prowadzenie spraw korporacyjnych, aż po procesy likwidacyjne. Zajmuje się również przygotowywaniem, negocjowaniem i opiniowaniem umów handlowych, doradztwem w zakresie prawa pracy, a także reprezentowaniem klientów w postępowaniach sądowych, w szczególności w sprawach gospodarczych i pracowniczych. Łączy doświadczenie w pracy z krajowymi i zagranicznymi przedsiębiorcami z praktycznym podejściem do biznesu, oferując skuteczne i dopasowane do potrzeb klienta rozwiązania prawne. Wpis na listę adwokatów uzyskał w 2022 r. w Okręgowej Izbie Adwokackiej w Warszawie, po ukończeniu aplikacji adwokackiej w tej samej Izbie. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego.

Słowa kluczowe: prawo cywilne, ubezwłasnowolnienie, kurator, reforma, asystent prawny, autonomia jednostki, prawa jednostki, ONZ, ETPCz, CRPD, prawa osób z niepełnosprawnościami

ZNIESIENIE INSTYTUCJI UBEZWŁASNOWOLNIENIA I WPROWADZENIE WSPIERANEGO PODEJMOWANIA DECYZJI W PRAWIE CYWILNYM

1. Wprowadzenie

Zdarza się, że z uwagi na chorobę psychiczną, niepełnosprawność intelektualną czy inne trudności, osoba nie jest w stanie w pełni samodzielnie podejmować decyzji dotyczących swojego życia i spraw majątkowych. Obowiązujące dziś prawo przewiduje na takie sytuacje dwie instytucje: ubezwłasnowolnienie całkowite i częściowe.

Mechanizm działania tych instytucji opiera się na ograniczeniu albo pozbawieniu osoby w jej możliwościach działania – w stopniu odpowiednim do oceny sądu co do jej zdolności do podejmowania decyzji. Projektowane zmiany wprowadzają zasadniczo inną filozofię: punktem wyjścia jest zachowanie autonomii jednostki w jak największym możliwym zakresie, a ingerencja prawa ogranicza się do zapewnienia wsparcia wyłącznie tam, gdzie jest ono rzeczywiście konieczne. W praktyce oznacza to przesunięcie ciężaru z ograniczania woli osoby na tworzenie elastycznych mechanizmów wspierających jej samodzielne decydowanie.

Wyrazem tej nowej filozofii będzie system czterech form wspieranego podejmowania decyzji – umowy asysty prawnej, pełnomocnika rejestrowanego, kuratora wspierającego oraz kuratora reprezentującego. Mają one tworzyć spójny mechanizm, stopniowalny i elastyczny, pozwalający na dopasowanie rodzaju wsparcia do faktycznych potrzeb danej osoby.

2. Obowiązujący stan prawny

Jak wskazałem wyżej, obecnie przewidziane są dwie formy instytucji ubezwłasnowolnienia: ubezwłasnowolnienie całkowite oraz ubezwłasnowolnienie częściowe, skrótkowo zarysowane poniżej.

Ubezwłasnowolnienie całkowite prowadzi do całkowitego wyłączenia zdolności do czynności prawnych. Osoba ubezwłasnowolniona całkowicie nie może zatem zawierać umów ani dysponować majątkiem, a dokonywa-

ne przez nią czynności prawne są nieważne z mocy prawa. Wszystkie czynności prawne w imieniu tej osoby wykonuje opiekun ustanowiony przez sąd. Opiekun posiada uprawnienia decyzyjne oraz reprezentuje osobę w postępowaniach sądowych i administracyjnych i zarządza jej majątkiem.

Ubezwłasnowolnienie częściowe skutkuje ograniczeniem zdolności do czynności prawnych. Osoba ubezwłasnowolniona częściowo może dokonywać czynności prawnych, ale tylko za zgodą wyznaczonego przez sąd kuratora. Nie jest zatem całkowicie pozbawiona sprawczości, traci natomiast samodzielność w decydowaniu o sobie. Kurator pełni rolę nadzorczą i wspierającą – jego zadaniem jest zapewnienie, że podejmowane czynności prawne są zgodne z interesem osoby ubezwłasnowolnionej.

Obecny system opiera się więc na nakładanych na osobę ograniczeniach – poszczególne formy ubezwłasnowolnienia są zdefiniowane poprzez stopień, w jaki ograniczają zdolność osoby do czynności prawnych. Stanowi system restrykcji, które skupiają się na ochronie osoby ubezwłasnowolnionej przed niekorzystnymi skutkami własnych działań.

System ten jest przy tym nieelastyczny – zarówno całkowite, jak i częściowe ubezwłasnowolnienie ma jednoznacznie określone ustawowo skutki. Oznacza to, że nie można dostosować zastosowanych środków do warunków osobistych osoby – np. ograniczyć jej zdolność do dokonywania tylko niektórych czynności prawnych.

3. Standardy międzynarodowe

W 2012 r. Polska ratyfikowała Konwencję Narodów Zjednoczonych o prawach osób z niepełnosprawnościami (CRPD), przyjętą przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w 2006 r. Jej celem jest zapewnienie pełnego i równego korzystania ze wszystkich praw człowieka i podstawowych wolności przez osoby z niepełnosprawnościami oraz poszanowanie ich przyrodzonej godności.

Szczególne znaczenie dla omawianej problematyki ma art. 12 CRPD, który stanowi, że osoby z niepełnosprawnościami mają prawo do równego uznania przed prawem, a państwa zobowiązane są do uznania, że osoby te mają zdolność prawną na równi z innymi we wszystkich aspektach życia. Konwencja nakłada również na państwa obowiązek podjęcia odpowiednich działań w celu zapewnienia dostępu do wsparcia, jakiego osoby z niepełnosprawnościami mogą potrzebować przy wykonywaniu przysługującej im zdolności prawnej.

Interpretacja tego przepisu dokonana przez Komitet ONZ ds. Praw Osób z Niepełnosprawnościami ma charakter jednoznaczny: tradycyjne systemy ubezwłasnowolnienia, polegające na całkowitym lub częściowym pozbawieniu osoby zdolności do czynności prawnych z uwagi na jej niepełnosprawność, są sprzeczne z Konwencją. W miejsce tych instytucji powinny być wprowadzane mechanizmy wspieranego podejmowania decyzji, które umożliwiają osobie zachowanie autonomii i sprawczości przy jednoczesnym zapewnieniu jej niezbędnej pomocy. Stanowisko to znalazło odzwierciedlenie w dokumentach międzynarodowych, w szczególności w Ogólnym Komentarzu nr 1 do art. 12 CRPD (2014), gdzie Komitet podkreślił, że wszystkie formy zastępczego podejmowania decyzji – w tym ubezwłasnowolnienie – powinny zostać zastąpione przez rozwiązania oparte na poszanowaniu woli i preferencji osoby zainteresowanej.

Niezależnie od standardów wypracowanych w ramach systemu ONZ, także Europejski Trybunał Praw Człowieka konsekwentnie wskazuje, że instytucja ubezwłasnowolnienia może prowadzić do naruszenia podstawowych praw jednostki chronionych przez Europejską Konwencję Praw Człowieka. W sprawie *Stanev przeciwko Bułgarii* (skarga nr 36760/06, wyrok z 17 stycznia 2012 r.) Trybunał uznał, że umieszczenie osoby ubezwłasnowolnionej w placówce opiekuńczej bez jej zgody naruszało art. 5 EKPC (prawo do wolności osobistej).

Z kolei w sprawie DD przeciwko Litwie (skarga nr 13469/06, wyrok z 14 lutego 2012 r.) stwierdzono naruszenie art. 6 EKPC (prawo do rzetelnego procesu), ponieważ osobie częściowo ubezwłasnowolnionej uniemożliwiono samodzielne zaskarżenie orzeczenia w przedmiocie ubezwłasnowolnienia.

W orzecznictwie ETPCz podkreśla się, że pozbawienie lub ograniczenie zdolności do czynności prawnych wywiera daleko idące skutki w sferze korzystania z praw i wolności jednostki, takich jak prawo do prywatności, wolność osobista czy prawo do sądu. Dlatego każdorazowo konieczne jest stosowanie rozwiązań proporcjonalnych, które w jak najmniejszym stopniu ingerują w autonomię jednostki.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy przygotowanej przez Ministerstwo Sprawiedliwości, proponowane zmiany w polskim porządku prawnym zmierzają do implementacji zarówno standardów wynikających z Konwencji ONZ, jak i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Odejście od instytucji ubezwłasnowolnienia jest więc wyrazem realizacji zobowiązań międzynarodowych Polski, które nakazują tworzenie rozwiązań wzmacniających autonomię osób z niepełnosprawnościami zamiast ich zastępowania w procesie podejmowania decyzji.

4. Projektowany model wspieranego podejmowania decyzji

Projektowana reforma przewiduje zastąpienie dotychczasowych instytucji ubezwłasnowolnienia czterema nowymi formami wsparcia. Tworzą one spójny system, którego wspólnym mianownikiem jest założenie, że zdolność do czynności prawnych osoby pozostaje zasadą, a ingerencja w autonomię jednostki jest środkiem absolutnie wyjątkowym.

Wprowadzane instytucje można podzielić w dwojaki sposób. Po pierwsze, można wyróżnić takie, które stosuje sąd, i takie, z których osoba poszukująca

wsparcie może skorzystać we własnym zakresie. Po drugie, wskazać można instytucje o charakterze faktycznym – skierowane na udzielanie osobie wspieranej porad oraz pomoc w faktycznym przeprowadzeniu podjętych przez osobę wspieraną decyzji, oraz prawne, które w jakimś stopniu wpływają na sposób dokonywania czynności prawnych przez osobę wspieraną. Obrazuje to poniższa tabela:

	Stosowane przez osobę wspieraną	Stosowane przez sąd
Faktyczne	Umowa o asystę prawną	Kurator wspierający
Prawne	Pełnomocnictwo rejestrowane	Kurator reprezentujący

Należy przy tym zaznaczyć, że najbliższym odpowiednikiem zarówno ubezwłasnowolnienia całkowitego, jak i częściowego, jest kurator reprezentujący – jak opisuję dalej jest to elastyczny instrument, który może przybrać formy częściowo podobne do ubezwłasnowolnienia. Pozostałe instytucje wspieranego podejmowania decyzji stanowią instytucje nowe, regulujące dotąd nieuregulowaną materię.

Instrumenty dostępne dla osoby poszukującej wsparcia we własnym zakresie

Nowością projektowanego systemu jest wprowadzenie rozwiązań, z których osoba zainteresowana może skorzystać samodzielnie, bez konieczności ingerencji sądu. Należą do nich umowa o asystę prawną oraz pełnomocnik rejestrowany.

Oba te instrumenty stanowią wyraz poszanowania autonomii jednostki – to sama osoba decyduje, czy i w jakim zakresie potrzebuje wsparcia, a także kto będzie je realizował. Takie rozwiązanie pozwala na uniknięcie stygmatyzacji

cji związanej z sądowym orzeczeniem o ograniczeniu samodzielności oraz daje możliwość dostosowania wsparcia do przekonania danej osoby o jej potrzebach. W ten sposób ustawodawca urzeczywistnia podstawowe założenie reformy: wsparcie zamiast ograniczenia, dobrowolność zamiast przymusu.

Umowa o asystę prawną

Pierwszą formą wsparcia jest umowa o asystę prawną. Zawierana jest dobrowolnie przez osobę potrzebującą pomocy z wybranym przez nią asystentem. Asystent nie posiada kompetencji do zastępowania jednostki ani do samodzielnego dokonywania czynności prawnych. Jego rolą jest wyjaśnianie, ułatwianie i wspieranie procesu decyzyjnego, np. poprzez tłumaczenie treści umów, objaśnianie konsekwencji wyborów czy wskazywanie alternatywnych rozwiązań. Zakres spraw, w których osoba wspierana korzysta z pomocy asystenta, określa zawarta między nimi umowa.

Wprowadzenie tej instytucji jest jednym z wyraźnych wskaźników zmiany filozofii całego systemu wsparcia. W ujęciu czysto prawnym, asystent nie ma żadnych wyraźnych kompetencji do działania – jego rola sprowadza się do czynności faktycznych. Autonomia jednostki jest całkowicie zachowana, a jedynie korzysta ona z pomocy asystenta przy niektórych lub wszystkich swoich sprawach.

Pełnomocnik rejestrowany

Pełnomocnictwo rejestrowane to instrument, który w projektowanym systemie odgrywa kluczową rolę w zapewnieniu osobie pełnoletniej możliwości skorzystania z pomocy w prowadzeniu spraw bez potrzeby sięgania po interwencję sądu. W przeciwieństwie do umowy o asystę prawną, która ma charakter czysto faktycznego wsparcia, pełnomocnik rejestrowany działa w imieniu mocodawcy i dokonuje czynności prawnych ze skutkiem wobec osób trzecich.

Pełnomocnik rejestrowany będzie ustanawiany przez mocodawcę na wypadek,

gdyby w przyszłości ze względu na stan zdrowia nie był w stanie kierować swoim postępowaniem. Pełnomocnictwo udzielane byłoby w formie aktu notarialnego i wpisywane przez notariusza do prowadzonego przez Krajową Radę Notarialną Rejestru Pełnomocnictw.

Zgodnie z projektem, samo udzielenie pełnomocnictwa nie powoduje jednak powstania umocowania pełnomocnika do działania w imieniu mocodawcy. Jak bowiem wskazałem powyżej, pełnomocnictwo to jest udzielane przez mocodawcę tylko na wypadek przyszłej utraty samodzielności z uwagi na stan zdrowia.

Z uwagi na to w projekcie przewidziano, że pełnomocnik rejestrowany uzyska umocowanie po dokonaniu dodatkowej czynności – sporządzenia i wprowadzenia do rejestru przez notariusza protokołu poświadczenia pełnomocnictwa rejestrowego. Poświadczenia dokonywać się będzie na wniosek pełnomocnika, który zobowiązany będzie do przedstawienia 2 orzeczeń lekarskich, z których wynika, że pacjent, który udzielił pełnomocnictwa rejestrowanego, ze względu na stan zdrowia, nie jest w stanie samodzielnie kierować swoim postępowaniem.

W przeciwieństwie do pozostałych projektowanych instrumentów wspierającego podejmowania decyzji, pełnomocnictwo rejestrowe nie będzie instrumentem elastycznym – będzie dotyczyć wszystkich spraw (z ograniczeniami ustawowymi) i nie będzie go można ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich. Uzasadnienie projektu wprost odwołuje się do prokury jako inspiracji dla ukształtowania tego rozwiązania.

Zgodnie z uzasadnieniem, takie rozwiązanie ma służyć uniknięciu wątpliwości związanych z interpretacją treści pełnomocnictwa, a przez to zapewnieniu bezpieczeństwa obrotu oraz umożliwieniu pełnomocnikowi skutecznego działania.

Wydaje się, że takie rozwiązanie jest uzasadnione, biorąc pod uwagę ratio legis nowej instytucji. Pełnomocnictwo rejestrowane jest bowiem udzielane na

wypadek utraty przez osobę zdolności do kierowania swoim postępowaniem. W takiej sytuacji utrata ta ma charakter generalny – obejmuje całokształt spraw życiowych i prawnych jednostki. Węższy zakres pełnomocnictwa musiałby zakładać, że osoba utraciła zdolność do samodzielnego działania tylko częściowo, w odniesieniu do określonych kategorii spraw. Byłoby to jednak znacznie trudniejsze do stwierdzenia w praktyce – konieczne byłoby dokonanie oceny bardziej złożonych i niejednoznacznych orzeczeń lekarskich, różnicujących sfery, w których dana osoba potrafi podejmować decyzje, oraz te, w których tego zrobić nie może. Tego rodzaju złożona ocena wydaje się być właściwa raczej dla postępowania sądowego, w ramach którego istnieje mechanizm dowodowy i kontrolny, niż dla procedury ustanowienia pełnomocnictwa rejestrowanego przed notariuszem. Co więcej, w sytuacji, gdy osoba nie utraciła całkowicie zdolności do kierowania swoim postępowaniem, pozostaje w pełni możliwe posługiwanie się zwykłymi pełnomocnictwami. W takim przypadku nie zachodzi potrzeba uruchamiania specjalnego, rejestrowego instrumentu, którego istotą jest właśnie przygotowanie na okoliczność generalnej utraty zdolności do samodzielnego działania. Alternatywnie zaś osoba potrzebująca wsparcia może złożyć wniosek o ustanowienie dla siebie kuratora reprezentującego w określonym zakresie, już pod kontrolą sądową.

Pomimo zatem braku elastyczności co do swojego zakresu pełnomocnictwo rejestrowane stanowi wyraz autonomii jednostki, pozwala bowiem mocodawcy na zadecydowanie o osobie, która będzie prowadzić jego sprawy w sytuacji utraty możliwości samodzielnego działania.

Instrumenty stosowane przez sąd

Drugą kategorię mechanizmów stanowią rozwiązania wymagające ingerencji sądu, a więc uruchamiane w sytuacjach, gdy jednostka nie jest w stanie samodzielnie zadbać o swoje interesy i potrzebuje formalnej ochrony. Projekt przewiduje w tym

zakresie instytucje kurateli, występującą w dwóch formach: kuratora wspierającego oraz kuratora reprezentującego.

Projektowane zasady ogólne dla obu form kurateli wpisują się w założenia całego projektu, tj. stanowią wyraz zasady jak najmniejszej ingerencji w samostanowienie osoby wspieranej. Po pierwsze, kurator może zostać powołany do załatwienia określonej sprawy lub kategorii spraw, co pozwala sądowi na elastyczne stopniowanie zakresu wsparcia.

Po drugie, sąd zgodnie z projektem ma obowiązek uwzględnienia woli osoby wspieranej w zakresie osoby kuratora: w pierwszej kolejności powoływana jest osoba wskazana przez nią, w braku takiej możliwości – wskazana przez jej osoby najbliższe, a dopiero w dalszej kolejności profesjonalista, jak pracownik instytucji wsparcia.

Po trzecie, kuratorzy ustanawiani mają być zawsze na czas określony, co pozwala na okresową ocenę, czy wsparcie pozostaje potrzebne i w jakim zakresie. Taka konstrukcja instytucji sprawia, że kuratela nie jest rozwiązaniem statycznym i utrwalałym, lecz podlega bieżącej kontroli oraz dostosowaniu do zmieniającej się sytuacji życiowej jednostki. Sąd będzie miał również obowiązek uchylenia kurateli, jeśli odpadnie przyczyna jej ustanowienia (o czym zawiadomi go kurator). Kuratela ustanowiona do załatwienia określonej sprawy ustanie zaś z mocy prawa z chwilą ukończenia tej sprawy.

Nowy model kurateli pełni więc funkcję ochronną, ale nie opiera się na założeniu o trwałej niezdolności do samodzielnego działania. Zamiast tego przyjmuje koncepcję elastycznego wsparcia, które ma być udzielane w zakresie rzeczywistie koniecznym i z poszanowaniem podmiotowości osoby.

Kurator wspierający

Kurator wspierający pełni rolę podobną do asystenta prawnego – z tą różnicą, że jest on ustanawiany przez sąd.

Podobnie jak instytucja asystenta, kura-

tor wspierający działa w przestrzeni dotąd pomijanej przez przepisy – tj. w zakresie wsparcia osób, które potrzebują pewnej pomocy w swoich sprawach, ale których zdolność do działania nie musi być ograniczana. Z uwagi na pomocniczy charakter tej instytucji, osoba wspierana musi co najmniej wyrazić zgodę na powołanie kuratora wspierającego.

W praktyce może to oznaczać, że kurator wspierający będzie zobowiązany do uczestnictwa w czynnościach wymagających większej ostrożności (np. zawarcie umowy kredytowej, zbycie nieruchomości). Istotne jest jednak, że jego rola ma charakter konsultacyjny i kooperacyjny – kurator współdziała z osobą wspieraną, a nie działa zamiast niej. Czynności prawne dokonywane są w imieniu i z udziałem osoby wspieranej, a nie wbrew jej woli.

Kurator reprezentujący

Instytucja kuratora reprezentującego jest najdalej idącym z projektowanych instrumentów. Zgodnie z projektem, w postanowieniu o jego wyznaczeniu sąd określa zakres i rodzaj spraw, w których czynności prawnych mogą być dokonywane przez kuratora w imieniu osoby wspieranej oraz przez osobę wspieraną za zgodą kuratora.

Powyższe oznacza, że sposób działania kuratora reprezentującego może odpowiadać zarówno dotychczasowym działaniom opiekuna osoby ubezwłasnowolnionej całkowicie (działanie w jej imieniu), jak i kuratora ubezwłasnowolnionej częściowo (wyrażanie zgody na czynności). Rewolucyjną zmianą jest natomiast przyjęcie zasady, że to sąd określa kategorie spraw, w których wymagane będzie działanie kuratora – uwzględniając przy tym projektowaną dyrektywę unikania nadmiernego ograniczania spraw pozostawionych do osobistego prowadzenia osoby wspieranej.

Sąd ma zatem możliwość indywidualnego dopasowania zakresu wsparcia do indywidualnego stanu osoby potrzebującej wsparcia, poprzez określenie

catalogu spraw, które prowadził będzie kurator, odrębnego katalogu czynności, których osoba może dokonać samodzielnie, ale za zgodą kuratora. Wprost wskazano przy tym na możliwość kwotowego określenia zakresu tych spraw.

Podsumowanie

Planowana reforma stanowi jakościową zmianę w podejściu polskiego ustawodawcy do osób, które z uwagi na stan zdrowia lub inne okoliczności wymagają wsparcia w podejmowaniu decyzji prawnych i życiowych. Dotychczasowy model oparty na instytucji ubezwłasnowolnienia – zarówno całkowitego, jak i częściowego – charakteryzował się przede wszystkim restrykcyjnym ograniczaniem zdolności do czynności prawnych oraz przekazywaniem decyzyjności w ręce opiekunów lub kuratorów. Było to rozwiązanie krytykowane zarówno w doktrynie, jak i w praktyce, jako prowadzące do naruszeń praw podstawowych oraz niezgodne z zobowiązaniami wynikającymi z Konwencji ONZ o prawach osób z niepełnosprawnościami.

Odejście od paradygmatu ograniczania i zastępowania decyzji na rzecz systemu wspieranego podejmowania decyzji, w którym punktem wyjścia jest zachowanie autonomii jednostki w najszerszym możliwym zakresie, należy ocenić pozytywnie.

Reforma zapewnia bardziej zróżnicowaną i elastyczną odpowiedź na potrzeby osób wymagających wsparcia – pozwalającą na dostosowanie zakresu tego wsparcia do indywidualnej sytuacji jednostki. W perspektywie długofalowej projektowana reforma może przynieść również pozytywne skutki społeczne – wzmacniając podmiotowość osób z niepełnosprawnościami i zwiększając ich realne uczestnictwo w życiu społecznym, gospodarczym i rodzinnym. Reforma ta jawi się więc nie tylko jako zmiana legislacyjna, ale także jako wyraz nowej filozofii prawnej, która przesuwając akcent z ochrony opartej na zastępowaniu decyzji ku ochronie realizowanej przez wsparcie i współdecydowanie.

Sylwia Zając

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie na kierunku prawo. Od września 2022 r. wpisana na listę radców prawnych przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie, uzyskawszy wyróżniający wynik z egzaminów końcowych. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa cywilnego i korporacyjnego, nabywając doświadczenie zawodowe w pracy pod okiem zespołu doświadczonych adwokatów oraz radców prawnych. W swojej pracy zawodowej kieruje się dokładnością i skrupulatnością nie obawiając się podejmowania nowych wyzwań i projektów.

Słowa kluczowe: zachówek, roszczenie, dziedziczenie, spadkobierca, spadek, sukcesja, KC, SN, orzecznictwo, prawo spadkowe, przedawnienie

DZIEDZICZENIE ROSZCZENIA O ZACHÓWEK

Roszczenia o zachówek należą obecnie do najczęściej dochodzonych roszczeń spadkowych w praktyce sądowej. Zjawisko to nie wynika wyłącznie z konstrukcji normatywnej samego zachowku, lecz w dużej mierze z rosnącej świadomości społecznej co do możliwości dochodzenia tego typu roszczeń. Coraz częściej spadkobiercy, a także osoby pominięte w testamencie, są świadomi swoich praw i gotowi do ich dochodzenia w postępowaniu sądowym. Nierzadko dodatkowym impulsem do wszczynania spraw o zachówek są napięte relacje rodzinne, które szczególnie uwidaczniają się w sytuacjach związanych z dziedziczeniem. Instytucja zachowku, lokująca się na styku swobody testowania – chronionej przez prawo cywilne – oraz konstytucyjnej potrzeby ochrony interesów osób najbliższych spadkodawcy, pełni rolę swoistej instytucji ochronnej. Gwarantuje ona minimalny udział w spadku określönemu kręgowi krewnych, nawet wbrew woli testatora, a w praktyce staje się często narzędziem rozwiązywania – lub przeciwnie, eskalowania – sporów rodzinnych o charakterze majątkowym.

Zmieniające się realia społeczne i demograficzne powodują, że coraz częściej zdarzają się sytuacje, w których osoba uprawniona do zachowku umiera jeszcze przed realizacją przysługującego jej roszczenia. Należy pamiętać, że termin do dochodzenia zachowku wynosi pięć lat, licząc od dnia ogłoszenia testamentu w przypadku zachowku z testamentu lub od dnia otwarcia spadku w przypadku uzupełnienia zachowku wynikającego z ustawy. W praktyce oznacza to, że uprawniony nierzadko nie zdążył wystąpić z pozwem ani uzyskać świadczenia, co rodzi pytania o dalszy los wierzytelności i krąg osób, które mogą w nią wejść w drodze dziedziczenia.

Dziedziczenie roszczenia o zachówek pozostaje instytucją stosunkowo mało znaną – zarówno w świadomości społecznej, jak i w praktyce prawniczej. Wielu uczestników postępowań spadkowych nie zdaje sobie sprawy, że wierzytelność zachwinkowa, jako szczególne prawo majątkowe, w określonych sytuacjach może sama podlegać dziedziczeniu. Pomimo tej ograniczonej rozpoznawalności, w ostatnich latach zauważalny jest coraz większy napływ spraw, w których pojawia się problem sukcesji roszczenia o zachówek. Zjawisko to wynika nie tylko z rosnącej liczby postępowań spadkowych, lecz także z coraz częstszych przypadków wieloletniego następstwa prawnego (tzw. dziedziczenia kaskadowego). W konsekwencji regulacja zawarta w art. 1002 KC, która reguluje dziedziczenie

roszczenia zachwinkowego, choć przez długi czas traktowana jako marginalna, zaczyna nabierać istotnego znaczenia praktycznego i teoretycznego.

Rozwiązanie to ma charakter wyjątkowy i nowatorski w skali światowej, budząc liczne kontrowersje zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie, gdyż w odróżnieniu od typowych konstrukcji sukcesji uniwersalnej, przewidzianych w prawie cywilnym państw obcych, polski ustawodawca wprowadził szczególną zasadę częściowego wyłączenia dziedziczenia roszczeń majątkowych.

Zgodnie bowiem z art. 1002 k.c. *Roszczenie z tytułu zachowku przechodzi na spadkobiercę osoby uprawnionej do zachowku tylko wtedy, gdy spadkobierca ten należy do osób uprawnionych do zachowku po pierwszym spadkodawcy*. Oznacza to, że wierzytelność o zachówek nie podlega ogólnym regułom dziedziczenia, lecz została podporządkowana swoistemu reżimowi sukcesji ograniczonej, uzależnionej od przynależności spadkobiercy do kręgu osób uprawnionych po pierwszym spadkodawcy. Z tego względu przepis art. 1002 k.c. budzi liczne kontrowersje zarówno w orzecznictwie, które zmuszone jest konfrontować się z jego praktycznymi skutkami, jak i w doktrynie prawa spadkowego, gdzie od lat wskazuje się na jego niespójność systemową oraz potencjalną niezgodność z konstytucyjnymi zasadami racjonalnej legislacji i ochrony praw majątkowych.

Co jednak w praktyce oznacza sformułowanie „spadkobierca ten należy do osób uprawnionych do zachowku po pierwszym spadkodawcy”? Oznacza ono, że roszczenie o zachówek dziedziczą wyłącznie te osoby, które spełniają dwa warunki jednocześnie: po pierwsze, są spadkobiercami osoby pierwotnie uprawnionej do zachowku; po drugie, same należałyby do kręgu osób uprawnionych do zachowku po pierwszym spadkodawcy. W praktyce ogranicza to krąg potencjalnych dziedziców tej wierzytelności, co może prowadzić do sytuacji, w której część spadkobierców nabywa ogół spadku, lecz nie dziedziczy roszczenia o zachówek. W rezultacie instytucja ta tworzy swoisty mechanizm selekcji sukcesyjnej, który jest odmienny od standardowych reguł dziedziczenia majątku i wymaga od praktyków prawa szczególnej uwagi przy analizie praw i obowiązków spadkobierców.

Zgodnie z doktryną i orzecnictwem, wykładnia art. 1002 KC powinna być funkcjonalna, słusznościowa i celowościowa. Sąd Najwyższy w wyroku z 3.12.2020 r. (I NSNC 34/20, Legalis) stwierdził, że:

Sąd Najwyższy, przychylił się do powszechnie akceptowanej wykładni art. 1002 KC, w świetle której roszczenie z tytułu zachowku przechodzi na spadkobierców osoby uprawnionej do zachowku, jeżeli należą do kręgu osób wskazanych przez ustawę jako uprawnione do zachowku po pierwszym spadkodawcy, choćby w danym stanie faktycznym nie przysługiwało im własne roszczenie o zachówek (...)

Dopuszczalność wykładni gramatycznej art. 1002 KC wykluczył także Sąd Najwyższy w uchwale z 20.12.1988 r. (III CZP 101/88, OSP 1990, Nr 4, poz. 213), przyjmując wykładnię funkcjonalną i celowościową, zgodną z wcześniejszymi poglądami doktryny.

Praktyczne znaczenie tej wykładni pokazuje wyrok SN z 28.4.2010 r. (III CSK 143/09, OSNC 2010, Nr 11, poz. 154), gdzie:

W stanie faktycznym sprawy uprawnionymi do zachowku po H. S. byli jego rodzi-

ce A. i R. S., ale nie siostra L. S. Spadek po uprawnionej do zachowku po synu Henryku jego matce A. S. z ustawy nabyli mąż R. S. – uprawniony do zachowku po synu H. S. oraz córka L. S. – siostra pierwszego spadkodawcy, której nie przysługiwało roszczenie o zachówek po bracie, gdyż w kręgu uprawnionych do zachowku pozostają tylko rodzice, małżonek, zstępni spadkodawcy a nie pozostaje rodzeństwo. Mimo tego, Sąd Okręgowy w W. zasądził na jej rzecz połowę kwoty zachowku, o jaki za życia wносиła jej matka. Stanowi to rażące naruszenie art. 1002 KC.

W wyroku tym SN odniósł się również do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 8.6.2011 r. (SK 14/10, Legalis), stwierdzając:

Trybunał Konstytucyjny przyznał, że kwestia ograniczenia dziedziczenia roszczenia o zachówek jest przedmiotem dyskusji wśród przedstawicieli doktryny, ale nie jest to równoznaczne samo przez się, że naruszają one normy i standardy konstytucyjne. Tym samym, skoro z orzecnictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, iż nie ma gwarancji konstytucyjnych dla samego istnienia zachowku, jego kształtu ani kręgu uprawnionych, to tym samym nie wydaje się, by gwarancje te mogły odnosić się jedynie do mechanizmów dziedziczenia tejże niegwarantowanej konstytucyjnie instytucji prawa spadkowego.

Oto dwa przykłady praktyczne obrazujące możliwość zastosowania regulacji art. 1002 KC:

1. Spadkodawca S miał jedno dziecko – D. D miał jedno dziecko – W – oraz żonę Ż. W testamencie S cały majątek przepisał przyjacielowi T, pomijając swoje dziecko. D posiada prawo do zachowku po S (którego wysokość należy obliczyć według reguł przewidzianych w k.c.), ale umiera przed jego uzyskaniem. Po D dziedziczą w częściach równych jego syn W i żona Ż. Spośród nich tylko W, jako wnuk S, należy do kręgu osób uprawnionych do zachowku po S, dlatego tylko on nabywa roszczenie o zachówek. Żona B, choć dziedziczy po B, nie spełnia wymogu określonego w art.

1002 KC i nie dziedziczy wierzytelności – warunek spełniony.

2. Spadkodawca S miał jedno dziecko – A. W testamencie cały majątek przepisał przyjacielowi T, pomijając A. A nie miał własnych dzieci ani małżonka, a jego rodzice nie żyją. A posiada prawo do zachowku w wysokości połowy udziału spadkowego, ale umiera przed jego uzyskaniem. Spadkobiercami A są w tym przypadku dalsi krewni (np. kuzyni lub rodzeństwo A), którzy nie należą do kręgu osób uprawnionych do zachowku po S. W efekcie roszczenie o zachówek wygasa i nie przechodzi na żadnego ze spadkobierców A, a korzyść z wygaśnięcia wierzytelności odnosi T, zobowiązany z tytułu zachowku – warunek niespełniony.

Decydując się na wytoczenie powództwa o odziedziczony zachówek, kluczowe znaczenie ma wcześniejsze ustalenie, czy spełniony jest warunek przewidziany w art. 1002 KC – tj. czy potencjalny spadkobierca osoby uprawnionej do zachowku sam należy do kręgu osób uprawnionych do zachowku po pierwszym spadkodawcy. Brak takiej weryfikacji może prowadzić do sytuacji, w której powództwo zostanie wytoczone przez osobę, która formalnie nie ma prawa dziedziczyć wierzytelności, co skutkuje oczywistymi konsekwencjami procesowymi, w tym oddaleniem powództwa lub koniecznością ponownego prowadzenia postępowania. Analiza genealogiczna i precyzyjne ustalenie relacji rodzinnych między spadkodawcą a potencjalnym dziedzicem roszczenia o zachówek stają się zatem fundamentem prawidłowego przygotowania sprawy, a także minimalizacji ryzyka procesowego.

Rygoryzm regulacji art. 1002 KC prowadził w doktrynie i praktyce do poszukiwania rozwiązań pozwalających rozszerzyć dziedziczość roszczenia o zachówek, przynajmniej w sytuacjach, gdy za życia uprawniony zdążył zawrzeć ugodę co do roszczenia lub zobowiązany uznał je na piśmie. Sąd Najwyższy w wyroku z 28.4.2010 r. (III CSK 143/09, OSN 2010, Nr 11, poz. 154) jednoznacznie wykluczył jednak możliwość stosowania w tym zakresie art. 445 § 3 KC

w drodze analogii, podkreślając, że regulacja dziedziczenia roszczenia o zachówek jest autonomiczna i rygorystyczna. Pogląd ten podziela doktryna, m.in. P. Księżak (Glosa do wyr. SN z 28.4.2010 r., III CSK 143/09, s. 126).

Również Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 8.6.2011 r. (SK 14/10, OTK-A 2011, Nr 5, poz. 45) odniósł się do tych postulatów, wskazując, że:

Żądanie skarżącej zniesienia ograniczenia w dziedziczeniu roszczenia o zachówek – przez dodanie do kręgu podmiotów wskazanych w art. 1002 KC spadkobierców osoby uprawnionej do zachowku, którzy nie należą do osób uprawnionych do zachowku po pierwszym spadkodawcy, w sytuacji, gdy osoba uprawniona do zachowku zmarła po wytoczeniu powództwa lub po uznaniu roszczenia na piśmie przez zobowiązanego do jego zaspokojenia – i traktowania go jak innych praw majątkowych, dziedziczonych na zasadach ogólnych, prowadzi w istocie do modyfikacji koncepcji ochrony praw osób najbliższych spadkodawcy (...) Rolą Trybunału Konstytucyjnego, jako tzw. ustawodawcy negatywnego, jest wyłącznie eliminacja norm niezgodnych z przepisami wyższego rzędu, nie zaś tworzenie prawa.

W konsekwencji zarówno SN, jak i TK jednoznacznie wskazują, że kwestie rozszerzenia dziedziczenia roszczenia o zachówek pozostają w gestii ustawodawcy, a próby obejścia rygorystyki art. 1002 KC przez analogię do innych roszczeń majątkowych są niedopuszczalne.

W kontekście dziedziczonego roszczenia o zachówek, zdefiniowanego w art. 1002 KC, strona zobowiązana do jego spełnienia dysponuje wszystkimi środkami obrony typowymi dla zwykłego roszczenia zachowkowego. Pierwszym i podstawowym zarzutem jest przedawnienie roszczenia. Zgodnie z art. 1007 KC roszczenie o zachówek przedawnia się z upływem pięciu lat od ogłoszenia testamentu lub otwarcia spadku (w zależności od rodzaju roszczenia: zachowku właściwego, uzupełniającego lub uzupełnienia zachowku). W prakty-

ce oznacza to, że jeśli powód nie wytoczył powództwa w tym terminie, zobowiązany może skutecznie podnieść zarzut przedawnienia, co zwykle prowadzi do oddalenia powództwa.

Kolejnym istotnym mechanizmem obronnym jest zaliczanie darowizn i innych wcześniejszych świadczeń. Zgodnie z art. 993 KC, jeżeli spadkodawca za życia przekazał uprawnionemu określone dobra lub prawa majątkowe, ich wartość może być zaliczona na poczet zachowku. Przykładowo, jeśli spadkodawca przekazał dziecku mieszkanie lub kwotę pieniężną, wartość tych świadczeń może zostać odliczona od należnego zachowku, co ogranicza odpowiedzialność zobowiązanego.

W ramach potrącenia wierzytelności zobowiązany może dochodzić wzajemnych rozliczeń z dziedziczącym roszczenie. Jeżeli dziedzic roszczenia o zachówek posiada wobec zobowiązanego własną należność, np. z tytułu pożyczki czy długu, możliwe jest potrącenie wzajemnych zobowiązań, ograniczając wysokość rzeczywiście należnego zachowku.

Dodatkowo, możliwe są zarzuty ograniczające obowiązek zapłaty lub zmniejszające roszczenie, w tym podniesienie wątpliwości co do wartości spadku, zawyżenia podstawy obliczenia zachowku, częściowego już zaspokojenia roszczenia czy braku skutecznego tytułu prawnego uprawnionego. Mogą tu również wchodzić zarzuty formalne, np. brak zdolności do czynności prawnej przez uprawnionego w chwili przyznawania darowizny, wady testamentu czy nieważność darowizn.

Nie można także zapominać, że dziedziczenie roszczenia o zachówek nie ogranicza możliwości powołania się na inne środki obrony typowe dla zwykłego roszczenia zachowkowego, w tym np. ugody zawartej za życia uprawnionego, choć należy pamiętać, że SN w wyroku z 28.4.2010 r. (III CSK 143/09, OSNC 2010, Nr 11, poz. 154) podkreślił, iż nie można stosować w tym zakresie art. 445 § 3 KC w drodze analogii.

Warto podkreślić, że powyższe środki mają charakter abstrakcyjny i typowy, służą jedynie zobrazowaniu potencjalnych sposobów obrony. Każda sprawa ma swój indywidualny stan faktyczny i wymaga szczegółowej analizy relacji rodzinnych, dokumentów spadkowych, treści testamentów i dotychczasowych czynności prawnych stron. Dopiero wnikliwa weryfikacja wszystkich tych elementów pozwala prawidłowo ocenić, które środki obrony będą skuteczne w konkretnym przypadku, a które nie mają zastosowania.

Podsumowując, instytucja dziedziczenia roszczenia o zachówek, uregulowana w art. 1002 KC, stanowi unikatowy element polskiego prawa spadkowego, łączący ochronę interesów najbliższych spadkodawcy z rygorystycznym określeniem kręgu uprawnionych do dziedziczenia wierzytelności. Pomimo ograniczeń wynikających z ustawowego rygorystyki, rosnąca liczba spraw o dziedziczone roszczenia o zachówek wskazuje na praktyczne znaczenie tej instytucji – zarówno dla spadkobierców, jak i dla zobowiązanych do zapłaty.

Z jednej strony reguły art. 1002 KC umożliwiają precyzyjne ustalenie uprawnionych i zapewniają spójność systemu zachowku; z drugiej – stawiają przed prawnikami wyzwanie w postaci wnikliwej analizy relacji rodzinnych, dokumentacji spadkowej oraz strategii procesowej. Efektywne dochodzenie lub obrona roszczenia wymaga nie tylko znajomości przepisów i orzecnictwa, ale także praktycznego doświadczenia w przygotowaniu sprawy, wykorzystaniu dostępnych środków obrony oraz ocenie możliwości dziedziczenia roszczenia w konkretnych okolicznościach. W konsekwencji, choć regulacja art. 1002 KC wprowadza wyjątkowe i rygorystyczne zasady dziedziczenia roszczenia o zachówek, stanowi równocześnie narzędzie umożliwiające ochronę interesów najbliższych spadkodawcy, wymagające od praktyków prawa spadkowego precyzji, staranności i profesjonalizmu. Każda sprawa pozostaje jednak odrębna i wymaga indywidualnej weryfikacji, co podkreśla znaczenie profesjonalnego doradztwa prawnego oraz przygotowania procesowego w praktyce sądowej.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: kwartalnik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe

RB BIULETYN