

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

Wydział Prawa i Administracji

Jędrzej Jakubowicz

ROZPRAWA DOKTORSKA

Sukcesja uniwersalna publicznoprawna

(administracyjna i podatkowa)

przy łączeniach, przekształceniach i podziałach spółek

Praca doktorska napisana

pod kierunkiem naukowym

Prof. UAM dr hab. Krystiana M. Ziemskiego

w Zakładzie Prawa Administracyjnego i Nauki

o Administracji

Poznań 2014

Spis treści	Strona
I. Wstęp	5
II. Zarys pojęcia sukcesja	10
III. Sukcesja uniwersalna prywatnoprawna	16
1. Przesłanki (podstawa) faktyczne sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej	16
2. Zakres podmiotowy sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej	20
3. Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej	21
IV. Rys historyczny sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej	33
1. Ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych	34
1.1. Uwagi ogólne	34
1.2. Nastęstwo prawne w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych	35
2. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji	57
3. Kodeks handlowy i ustawa o zobowiązaniach podatkowych	66
3.1. Sukcesja uniwersalna przy połączeniu spółek na podstawie kodeksu handlowego	67
3.2. Nastęstwo prawne przy przekształceniu spółek na podstawie kodeksu handlowego	78
3.3. Nastęstwo prawne na podstawie kodeksu handlowego, w świetle przepisów przejściowych kodeksu spółek handlowych	79
3.4. Wnioski	83
V. Sukcesja uniwersalna publicznoprawna - kwestie wstępne, przypadki przewidziane przez prawo	86
VI. Przesłanki (podstawa) faktyczne sukcesji uniwersalnej	107

publicznoprawnej	
1.	Przeniesienie przedsiębiorstwa a przeniesienia praw i obowiązków publicznoprawnych 107
2.	Przesłanki sukcesji uniwersalnej administracyjnoprawnej 119
3.	Przesłanki sukcesji uniwersalnej podatkowej 120
VII.	Zakres podmiotowy sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej 131
VIII.	Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej 133
1.	Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej administracyjnoprawnej 133
2.	Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej podatkowej 139
2.1.	Charakter praw i obowiązków podatkowych a sukcesja podatkowa 139
2.2.	Pozostałe zagadnienia związane z zakresem przedmiotowym sukcesji podatkowej 142
3.	Ograniczenia sukcesji uniwersalnej podatkowej w ustawach podatkowych 151
3.1.	Uniwersalna sukcesja podatkowa częściowa 153
3.2.	Szczególne regulacje dotyczące sukcesji uniwersalnej podatkowej zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych 159
3.3.	Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych 173
3.4.	Sukcesja uniwersalna podatkowa a ustawa o podatku od towarów i usług 175
3.5.	Sukcesja uniwersalna podatkowa w kontekście innych ustaw podatkowych 180
3.6.	Wnioski 182
IX.	Moment dokonania się sukcesji 183
X.	Pozostałe przypadki sukcesji uniwersalnej 187

1.	Sukcesja uniwersalna a postępowanie sądowoadministracyjne i administracyjne	187
2.	Postępowanie podatkowe a sukcesja uniwersalna podatkowa	190
3.	Sukcesja uniwersalna a postępowanie cywilne	191
4.	Sukcesja praw i obowiązków z zakresu prawa karnego w ramach transformacji kapitałowych spółek	193
4.1.	Sukcesja praw związanych ze statusem pokrzywdzonego	193
4.2.	Sukcesja a odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary	196
5.	Wnioski	199
XI.	Podsumowanie – zasady rządzące sukcesją uniwersalną publicznoprawną	201
XII.	Wykaz stosowanych skrótów	209
XIII.	Źródła	212

I. Wstęp

Sukcesja uniwersalna jest instytucją, która korzeniami sięga prawa rzymskiego. Sukcesja w prawie rzymskim wykazywała trzy zasadnicze cechy, które rzutują na analizę sukcesji w obecnym stanie prawnym. Sukcesja w prawie rzymskim oznaczała wstąpienie w miejsce innej osoby, zarówno w sferze stosunków prawnych, jak i stanowiska w administracji. Po drugie – sukcesja dzieliła się na sukcesję syngularną (wstąpienie w ściśle określony stosunek) i uniwersalną (wstąpienie w ogół stosunków danej osoby). W końcu - sukcesja uniwersalna ograniczona była do spadkobrania oraz przypadków sprzedaży całego majątku.¹

Teoretyczna konstrukcja sukcesji uniwersalnej została wypracowana w doktrynie prawa cywilnego, gałęzi prawa w stosunku do której prawo administracyjne pojawiło się później. Następnie doszło do wyodrębnienia prawa podatkowego. Ze względu na to, że prawa i obowiązki z zakresu prawa administracyjnego określa organ administracji przyjmowano, że czynności cywilnoprawne nie mogą powodować zmian w zakresie praw i obowiązków administracyjnych. Wystąpienie sukcesji uniwersalnej w prawie cywilnym powoduje jednakże konsekwencje w prawie administracyjnym. W prawie podatkowym natomiast wprowadzono jednoznaczne regulacje dotyczące sukcesji.

W niniejszej pracy używane będzie określenie „prawo publiczne”. Określenie to zastosowano przy odnoszeniu się do kwestii związanych łącznie z prawem administracyjnym i podatkowym (choć zdaję sobie sprawę, że pojęcie prawo publiczne jest również odnoszone do innych dziedzin prawa).

W prawie publicznym obowiązuje, z pewnymi wyjątkami, zasada braku sukcesji praw i obowiązków. Wskazana zasada dotyczy jednak wyłącznie braku sukcesji, którą, podążając za terminologią używaną przez doktrynę prawa cywilnego, można nazwać syngularną, czyli następstwa prawnego co do indywidualnie oznaczonego prawa lub praw. Oznacza to, że sukcesja syngularna jest dopuszczalna tylko w ściśle określonych przez ustawę przypadkach (po części to stwierdzenie odnosi się również do sukcesji uniwersalnej).

Na podstawie obowiązującego stanu prawnego występowanie, w określonych przypadkach, sukcesji uniwersalnej w prawie administracyjnym i podatkowym nie powinno być kwestionowane, choć pojawiają się pojedyncze głosy zarówno w doktrynie, jak i

¹ Rozwadowski W. [w:] *Prawo Rzymskie, Słownik encyklopedyczny pod redakcją Witolda Wołodkiewicza*, Warszawa 1986, s. 145, 154-155.

orzecznictwie sprzeciwiające się możliwości wystąpienia sukcesji uniwersalnej w prawie administracyjnym. Instytucja sukcesji uniwersalnej, występująca w prawie administracyjnym i podatkowym wykazuje zarówno cechy wspólne, jak i odrębności w stosunku do sukcesji uniwersalnej cywilnoprawnej. Zastrzec jednak należy, że tak jak ma to miejsce w prawie cywilnym, również w prawie publicznym sukcesja uniwersalna jest dopuszczalna wyłącznie w przypadkach w ustawie przewidzianych.

Przypadkami, przewidzianymi przez prawo, dopuszczającymi (względnie wskazującymi na dopuszczenie, o czym dalej w niniejszej pracy) sukcesję publicznoprawną uniwersalną są w szczególności łączenia i podziały spółek normowane przez kodeks spółek handlowych, przekształcenia przedsiębiorstw państwowych, łączenia funduszy inwestycyjnych, łączenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. W oparciu o przywołane przypadki będą w niniejszej pracy formułowane wnioski.

Celem niniejszej pracy jest próba weryfikacji następujących tez:

1. w prawie obowiązuje zasada sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej w przypadku łączenia spółek, podziałów spółek, połączenia wewnętrznego i krajowego funduszy inwestycyjnych, połączenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, a w odniesieniu do przekształceń przedsiębiorstw państwowych w spółki występuje zasada kontynuacji wszelkich praw i obowiązków przedsiębiorstwa państwowego przez spółkę (**wskazane instytucje zwane dalej będą również transformacjami kapitałowymi**),
2. sukcesja uniwersalna cywilnoprawna, administracyjnoprawna i podatkowa występujące przy transformacjach kapitałowych spółek wykazują pewne cechy wspólne,
3. sukcesja uniwersalna cywilnoprawna, administracyjnoprawna i podatkowa występują przy okazji jednego zdarzenia prawnego,
4. sukcesja uniwersalna publicznoprawna obejmuje również sukcesję podatkową, z tym zastrzeżeniem, że w razie wyczerpującego uregulowania danego przypadku sukcesji podatkowej w ustawach podatkowych znaczenie mają, w związku z autonomią prawa podatkowego, regulacje prawa podatkowego,
5. w zakresie sukcesji uniwersalnej pomiędzy normami kodeksu spółek handlowych a normami ordynacji podatkowej zachodzi zależność *lex specialis derogat legi generali*,

- gdzie normy ordynacji podatkowej stanowią normy szczególne w stosunku do norm z kodeksu spółek handlowych,
6. w zakresie podziału spółek pociągającego za sobą wystąpienie sukcesji podatkowej pomiędzy normami kodeksu spółek handlowych a normami ordynacji podatkowej zachodzi stosunek *lex primaria* (normy ordynacji podatkowej) *derogat legi subsidiaria* (normy kodeksu spółek handlowych), gdyż występuje tu sytuacja, w której jeden przepis (tu: ordynacji podatkowej) dopuszcza powstanie skutków określonych transformacji kapitałowych w postaci wystąpienia sukcesji podatkowej („formułuje nakaz”) w szerszym zakresie, a drugi (tu: kodeks spółek handlowych) ogranicza tą instytucję („formułuje zakaz”) w węższym zakresie,
 7. sukcesja publicznoprawna uniwersalna jest dopuszczalna wyłącznie w przypadkach w ustawie przewidzianych, a jej ograniczenia wprowadzone mogą zostać jedynie na zasadzie wyraźnego ustawowego wyjątku,
 8. jednym z ograniczeń sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej przy transformacjach kapitałowych spółek jest ograniczenie sukcesji podatkowej w przypadkach: podziału spółki i przekształcenia przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę kapitałową, gdzie podatnikiem pozostaje odpowiednio spółka dzielona, a w odniesieniu do praw niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a także obowiązków - przedsiębiorca,
 9. sukcesja uniwersalna publicznoprawna, występująca przy transformacjach kapitałowych spółek, jest zawsze związana z przejściem majątku na następcę prawnego.

Przy weryfikacji wyżej przytoczonych tez zakresem badawczym nie zostały objęte wszelkie przypadki sukcesji. Poza zasięgiem badań pozostała praktycznie sukcesja syngularna, której przypadki w prawie administracyjnym posłużyły jedynie jako materiał porównawczy lub jako przykład błędnego rozpoznawania przez doktrynę lub orzecznictwo przepisów odnoszących się do sukcesji syngularnej jako przepisów mających również zastosowanie przy sukcesji uniwersalnej.

W ramach analizy dotyczącej sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej występującej przy kapitałowych transformacjach spółek poczynione zostały spostrzeżenia i odniesienia do klasycznego przypadku sukcesji uniwersalnej – dziedziczenia, jednakże podkreślić należy, że samo dziedziczenie nie było przedmiotem badań. Z tego również względu przedmiotem

badania nie była sukcesja podatkowa stanowiąca przez art. 97 ordynacji podatkowej czyli sukcesja praw i obowiązków podatkowych spadkodawcy przez spadkobierców.

W pracy została przeprowadzona analiza następstwa prawnego w zakresie prawa prywatnego i publicznego w przypadkach: łączenia spółek, podziałów spółek, przekształceń spółek i przedsiębiorstw państwowych w spółki, połączenia wewnętrznego i krajowego funduszy inwestycyjnych, połączenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. W pierwszej kolejności poczynione zostały spostrzeżenia w zakresie sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej. Spostrzeżenia te zostały wykorzystane przy formułowaniu wniosków wywiedzionych z analizy zagadnień zakreślonych w kolejnych rozdziałach niniejszej pracy. Analiza ta i sformułowane na jej podstawie wnioski posłużyły do weryfikacji wskazanych powyżej tez. Podsumowanie spostrzeżeń poczynionych w ramach każdego rozdziału lub podrozdziału niniejszej pracy zawarte zostało we wnioskach znajdujących się na końcu każdego z nich. Ostateczne wnioski podsumowujące spostrzeżenia z całej pracy zawarte zostały w ostatnim rozdziale pracy.

Ze względu na to, że sukcesja uniwersalna w prawie prywatnym obowiązuje niewątpliwie dłużej niż sukcesja w prawie publicznym, a także stanowi ich pierwowzór teoretyczny, opisując sukcesję w prawie publicznym należało czerpać z pojęć używanych do opisanja sukcesji w prawie prywatnym.²

Przy weryfikacji wyżej wskazanych tez zastosowana została metoda analizy dogmatycznej. W związku z czym dokonano analizy przepisów prawa i wynikających z tych przepisów norm prawnych.

W celu porównania instytucji prawa mających podstawę prawną w uchylonych już przepisach, z instytucjami regulowanymi przez obowiązujące przepisy i uzyskania na tej podstawie dodatkowych argumentów użytecznych przy weryfikacji powołanych powyżej tez, analizie poddano również nieobowiązujące regulacje (przede wszystkim ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, kodeksu handlowego).

Dodatkowo analizie poddano orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej zwanym również NSA), Sądu Najwyższego (dalej zwanym również SN), wybranych orzeczeń sądów powszechnych i administracyjnych, pism i interpretacji organów

² Na marginesie należy wskazać, że niektórzy przedstawiciele doktryny sprzeciwiają się używaniu pojęć ukształtowanych w ściśle określonej dziedzinie prawa do opisywania instytucji prawnych z innych dziedzin prawa. Zdaniem reprezentantów tego poglądu jest to dokonywane bez przekonującego uzasadnienia, prowadzi do uproszczeń w zakresie ustalenia „*uwarunkowań specyficznych dla norm prawa administracyjnego*” – tak: K. Bandarzewski, Komercjalizacja przedsiębiorstw państwowych, Zakamycze 2003, s. 213.

podatkowych. Całość badanego materiału została przeanalizowana przy wykorzystaniu dorobku przedstawicieli doktryny.

II. Zarys pojęcia sukcesja

W prawodawstwie najstarszym przypadkiem sukcesji uniwersalnej jest dziedziczenie. Można przytoczyć następującą definicję sukcesji uniwersalnej w przypadku dziedziczenia:

„następstwo pod tytułem ogólnym, gdzie spadkobierca na mocy jednego zdarzenia (jednego stanu faktycznego), jakim jest otwarcie spadku, wstępuje w ogół praw i obowiązków osoby zmarłej (spadkodawcy), bez potrzeby podejmowania ze swojej strony dodatkowych czynności może więc stać się spadkobiercą.”

Podjmując temat sukcesji uniwersalnej nie sposób nie pokusić się o próbę sformułowania definicji, która może być zastosowana do wszystkich przypadków sukcesji uniwersalnej przewidzianych przez prawo.

Sformułowanie poprawnej i najbardziej wszechstronnej definicji sukcesji uniwersalnej wymaga wprawdzie wskazania, że sama sukcesja oznacza **nabycie pochodne**,³ czyli takie nabycie, którego przesłanką jest uprzednie (przed przejściem na następcę prawnego) istnienie u poprzednika (podmiotu, którego prawa i obowiązki są przedmiotem sukcesji) tego samego lub innego prawa. Przeciwnością do nabycia pochodnego jest nabycie pierwotne, czyli takie, w wyniku którego nie dochodzi do uzyskania prawa podmiotowego od określonej osoby (nie jest uzależnione od tego, że uprzednio prawo to przysługiwało określonemu podmiotowi).⁴

Natomiast przez sukcesję uniwersalną należy rozumieć jeden ze sposobów nabycia pochodnego, będącego następstwem pod tytułem ogólnym, gdzie na podstawie jednego stanu faktycznego następuje przejście z poprzednika na następcę prawnego, co do zasady, ogółu praw stanowiących jego majątek lub część tego majątku, ale nie tylko. Przez określenie majątek należy rozumieć ogół aktywów i pasywów przysługujących poprzednikowi, bowiem nabyciu majątku towarzyszy również wstąpienie w długi. Sukcesja uniwersalna występuje – podobnie jak sukcesja syngularna – wyłącznie w przypadku nabycia pochodnego.⁵

Przy okazji omawiania charakteru prawnego sukcesji uniwersalnej warto przybliżyć kilka cech dziedziczenia istotnych ze względu na tematykę niniejszego opracowania, a

³ A. Wolter, Prawo cywilne, Zarys części ogólnej, Warszawa 1972, s. 121.

⁴ Z. Radwański, Prawo cywilne – część ogólna, Warszawa 2009, s. 100.

⁵ A. Wolter, op.cit., s. 122.

A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Kodeks spółek handlowych, Komentarz do artykułów 459-633, Warszawa 2009, s. 254-255.

następnie porównać je z istotnymi cechami sukcesji uniwersalnej występującej przy transformacjach kapitałowych.

Z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁶ wynika, że oprócz prawa do własności i innych praw majątkowych każdy ma także prawo do dziedziczenia. Oznacza to, że dziedziczenie, pozostaje pod szczególną ochroną prawa (art. 64 ust. 2). Prawo dziedziczenia zaliczyć więc należy do konstytucyjnych praw podmiotowych o charakterze powszechnym.⁷

W doktrynie prawa cywilnego zasadniczo panuje zgodny pogląd, że do czasu otwarcia spadku nie powstaje żadne prawo czy eksepktatywa związana z dziedziczeniem.⁸

Po otwarciu spadku jednakże należałoby przyjąć, że powstaje cywilnoprawne prawo podmiotowe do spadku (o charakterze bezwzględnym, zbywalnym, przysługującym przeciwko każdemu, kto włada spadkiem), czyli prawo dziedziczenia, a samo dziedziczenie jest sposobem nabycia praw tworzących spadek. Warto przy tym wyjaśnić, że postawiona w poprzednim zdaniu teza nie jest powszechnie przyjęta przez doktrynę. Istnieją bowiem głosy, i to dość wyraziste, opowiadające się przeciwko istnieniu podmiotowego prawa dziedziczenia.⁹

Dziedziczenie z uwagi na to, że dotyczy praw i obowiązków jako całości należących do spadkodawcy powoduje następujące konsekwencje:

- sukcesja obejmuje wszystkie przedmioty majątkowe zaliczone do spadku,
- w przypadku kilku spadkobierców wszyscy wspólnie nabywają spadek jako całość,

⁶ *artykuł 64:*

1. *Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.*

2. *Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

3. *Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.*

⁷ uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 czerwca 2003 r., sygnatura akt III CZP 14/03, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2004 r. Nr 7-8, s. 106.

⁸ E. Niezbecka, Komentarz do art.922 kodeksu cywilnego (Dz.U.64.16.93), [w:] A. Kidyba (red.), E. Niezbecka, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom IV. Spadki, LEX, 2008.

⁹ A. Szpunar [w:] „Uwagi o pojęciu prawa dziedziczenia”, Rejent nr 5 (133)/2002 przeprowadził ogólną charakterystykę poglądów przedstawicieli doktryny, którzy są przeciwko istnieniu podmiotowego prawa dziedziczenia,

neguje istnienie podmiotowego prawa do spadku również M. Niedościał w Głosie do uchwały SN z dnia 25 czerwca 2003 r., III CZP 14/03, Nowy Przegląd Notarialny z 2005 r. Nr 1/56.

- nabycie w drodze sukcesji uniwersalnej jest nabyciem pochodnym, czyli prawa majątkowe należące do spadku przechodzą na następców tylko w takim zakresie w jakim przysługiwały spadkodawcy.¹⁰

Zauważyć należy, że analogiczne są zasadnicze konsekwencje sukcesji uniwersalnej w przypadku łączenia spółek handlowych tzn.:

- sukcesja obejmuje cały majątek spółki przejmowanej (spółek podlegających łączeniu),
- jest to również nabycie pochodne, co powoduje określone, wspomniane już skutki prawne, a przede wszystkim znajdzie tu zastosowanie (tak jak przy innych przypadkach sukcesji uniwersalnej) zasada *nemo plus iuris in alium transferre potest, quam ipse habet*.¹¹

Różnica w konsekwencjach sukcesji uniwersalnej przejawia się natomiast przy podziale spółek. Nie zachodzi wówczas, omawiana dotychczas, pełna sukcesja uniwersalna, lecz sukcesja uniwersalna częściowa (zwana również ograniczoną). Ten rodzaj sukcesji charakteryzuje się tym, że wstąpienie z dniem podziału bądź wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej jest odniesione do tych z nich, które danemu następcy prawnemu zostały przypisane w planie podziału¹². Z uwagi na powyższe może wydarzyć się sytuacja, w której określone prawo lub obowiązek nie zostanie przydzielone którejkolwiek ze spółek biorących udział w podziale. Wówczas zastosowanie znajdzie § 3 artykułu 531 kodeksu spółek handlowych¹³ stanowiący, że do składników majątku spółki dzielonej nieprzypisanych w planie podziału określonej spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych. Udział spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej we wspólności jest proporcjonalny do wartości aktywów przypadających każdej z tych spółek w planie podziału. Za zobowiązania spółki dzielonej, nieprzypisane w planie podziału spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym, spółki te odpowiadają solidarnie.

¹⁰ J. Piątkowski, H. Witczak, A. Kawałko, System prawa prywatnego Prawo spadkowe, Tom 10, Warszawa 2009, s. 131-133.

¹¹ A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Kodeks spółek handlowych, Komentarz do artykułów 459-633, Warszawa 2004, s. 255-256.

¹² M. Rodzyńkiewicz, Kodeks spółek handlowych, Komentarz, Warszawa 2009, s. 1160.

¹³ artykuł 531 § 3:

Do składników majątku spółki dzielonej nieprzypisanych w planie podziału określonej spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych. Udział spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej we wspólności jest proporcjonalny do wartości aktywów przypadających każdej z tych spółek w planie podziału. Za zobowiązania spółki dzielonej, nieprzypisane w planie podziału spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym, spółki te odpowiadają solidarnie.

W prawie administracyjnym materialnym można wyróżnić dwie formy sukcesji, czyli następstwa prawnego, które zasadniczo odpowiadają prywatnoprawnym modelom sukcesji syngularnej i uniwersalnej. Otóż wyróżnić można **następstwo na podstawie decyzji administracyjnej** (gdzie następca wchodzi w indywidualnie oznaczone prawa lub obowiązki, zazwyczaj wiążące się z majątkiem w szerokim tego słowa znaczeniu). Zdaniem autora niniejszej pracy przypadki sukcesji syngularnej należy rozpatrywać jako wyjątki od zasady braku sukcesji syngularnej w prawie administracyjnym. Drugą formą sukcesji jest **następstwo z mocy prawa** (w wyniku którego następca wchodzi we wszystkie prawa i obowiązki, bądź też pewną ich grupę, o charakterze publicznym, wiążące się z przejmowanym majątkiem).¹⁴ Dla określenia następstwa z mocy prawa będę dalej używał pojęcia sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej. W doktrynie istnieją jednakże poglądy stwierdzające, że na podstawie prawa administracyjnego nie dochodzi do żadnego następstwa prawnego, tylko dochodzi do zmiany stosunku i zawiązania zupełnie nowego stosunku prawnego¹⁵, a także pogląd pośredni wskazujący, że w zakresie podmiotowym następuje nawiązanie nowych stosunków prawnych z organem administracji, ale w zakresie przedmiotowym następuje kontynuacja stosunków administracyjnoprawnych na warunkach określonych dla poprzednika.¹⁶

Warto wskazać, że w prawie administracyjnym nie budzi w zasadzie wątpliwości zagadnienie przenoszenia praw i obowiązków w przypadku tzw. rzeczowych aktów administracyjnych, przez które należy rozumieć akty skierowane co prawda do indywidualnie określonego adresata, ale odnoszące się do rzeczy i wiążące także określonych prawem następców adresata aktu bądź każdorazowego posiadacza rzeczy.¹⁷

W prawie podatkowym natomiast zasadę sukcesji zawęzić należy jedynie do sukcesji uniwersalnej, gdyż na gruncie prawa podatkowego nie występuje (prawo podatkowe nie przewiduje w żadnym przepisie) indywidualne następstwo prawne.¹⁸ Pogląd powyższy zaprezentował również Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z dnia 26

¹⁴ K. M. Ziemiński, Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego Nr 1(22)/2009, s. 10-11,

A. Matan, Akt Administracyjny „osobowo-rzeczowy” – zagadnienia następstwa prawnego, Roczniki Administracji i Prawa: teoria i praktyka; Rok VII/VIII, s. 117.

¹⁵ S. Kasznica, Polskie Prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze, Poznań 1947 s.135.

¹⁶ K. Bandarzewski, op.cit., s. 215.

¹⁷ G. Łaszczyca, A. Matan, Następstwo w prawie administracyjnym [w:] Koncepcja systemu prawa administracyjnego pod red. J. Zimmermanna, 2007, s. 280.

¹⁸ J. Małecki [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010 r., s. 388,

P. Borszowski, Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Głosa sierpień 2001, s. 2 – 4.

maja 2008 r.¹⁹ W przywołanej uchwale Sąd odwołał się do stanowiska doktryny, która brak obowiązywania sukcesji syngularnej w prawie podatkowym wywodziła z zestawienia norm prawnych zawartych w artykułach od 4 do 6 ordynacji podatkowej, z których „wynika, że obowiązek zapłaty podatku wypływa ze zobowiązania podatkowego, a zobowiązanym do jego zapłacenia jest podatnik” oraz treści art. 60 § 1 pkt. 2 ordynacji podatkowej, z którego wynika, że „w obrocie bezgotówkowym zapłata podatku możliwa jest jedynie z rachunku bankowego (albo prowadzonego przez SKOK) podatnika”. Po drugie – brak obowiązywania przedmiotowej zasady wywodzonego z braku stosownego w tym względzie przepisu prawa. W końcu, dla uzasadnienia powyższej tezy, odwoływano się do publicznoprawnego i osobistego charakteru obowiązków podatkowych, braku możliwości znoszenia obowiązków przez umowy cywilnoprawne zawierane między podatnikiem a osobą trzecią oraz istoty stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym. Szczegółowe rozważania, wraz z zaprezentowaniem poglądów doktryny, na temat osobistego charakteru praw i obowiązków podatkowych zostały zawarte w dalszej części niniejszej pracy.

Zasadnicze normy dotyczące sukcesji uniwersalnej znajdują się w:

- kodeksie spółek handlowych w artykułach: 494 i 531,
- ordynacji podatkowej w artykułach: od 93 do 107,
- kodeksie cywilnym w artykule 922.

W obowiązujących przepisach nie została zawarta definicja legalna następstwa prawnego, natomiast znajdują się określenia wskazujące kto i w jakiej sytuacji może być następcą prawnym. Doktryna prawa cywilnego, jak już była o tym wcześniej mowa, wypracowała teoretyczną konstrukcję następstwa prawnego. Natomiast z pewnością instytucja sukcesji uniwersalnej jest instytucją, której podstawy znajdują się w obowiązującym systemie prawa, co pozwala na poszukiwanie jej elementów wspólnych, bez względu na gałąź prawa, z której wyrasta. Pierwszym z tych elementów niewątpliwie może być samo pojęcie następstwa prawnego jako pochodnego (derywatywnego) nabycia praw i obowiązków. Nabycie to będzie miało miejsce, kiedy określone prawo czy obowiązek przejdą z jednej osoby na drugą, bez zmiany istoty tego prawa czy obowiązku.²⁰ Można również podjąć próbę sformułowania ogólnej definicji sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej. Skoro sukcesja oznacza następstwo

¹⁹ Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2008 r., sygnatura akt: I FPS 8/07, Prokuratura i Prawo - dodatek Orzecznictwo z 2008, Nr 12 s. 61, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 9 czerwca 2009 r., sygnatura akt: I SA/Rz 41/09, LEX nr 512083.

²⁰ M. Memiec, Następstwo prawne w prawie administracyjnym, Acta Universitatis Wratislaviensis 1990, nr 1093, Przegląd Prawa i Administracji XXVI, s. 32.

prawne, a w prawie prywatnym rozróżniamy sukcesję syngularną i uniwersalną, przy czym ta pierwsza oznacza następstwo prawne co do indywidualnie oznaczonego prawa lub praw podmiotowych, a sukcesja uniwersalna oznacza wstąpienie w ogół praw i obowiązków danego podmiotu i jest dopuszczalna wyłącznie w przypadkach w ustawie przewidzianych²¹, to przez uniwersalną sukcesję publicznoprawną należy rozumieć wstąpienie, w przypadkach prawem przewidzianych, w ogół praw i obowiązków z zakresu prawa publicznego danego podmiotu.

Od sukcesji uniwersalnej należy odróżnić kontynuację praw i obowiązków. Różnica pomiędzy sukcesją uniwersalną a kontynuacją polega na tym, że przy kontynuacji nie dochodzi do przejścia praw i obowiązków, a do kontynuowania ich wykonywania (pozostawanie praw i obowiązków przy tym samym podmiocie). Brak przejścia praw i obowiązków jest spowodowany brakiem pojawienia się przy danym zdarzeniu prawnym innego podmiotu (który przy wystąpieniu sukcesji uniwersalnej nabywa prawa i obowiązki poprzednika prawnego). Kontynuacja praw i obowiązków jest jednak ujmowana w ramach szerokokorozumianego następstwa prawnego.

²¹ Z. Radwański, op.cit., s. 102.

III. Sukcesja uniwersalna prywatnoprawna

1. Przesłanki (podstawa) faktyczne sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej

Tematem pracy jest wprowadzenie publicznoprawna sukcesja uniwersalna przy określonych transformacjach kapitałowych, jednakże celem sformułowania pewnych ogólnych spostrzeżeń, które posłużą do sformułowania wniosków dotyczących sukcesji publicznoprawnej i weryfikacji tez postawionych we wstępie niniejszej pracy należy, w pierwszej kolejności i choćby w ogólnym zakresie, omówić sukcesją uniwersalną prywatnoprawną i to zaczynając od sukcesji w prawie spadkowym.

Otóż w kodeksie cywilnym w artykule 922²² przewidziane zostało następstwo prawne po osobie zmarłej, inaczej zwane dziedziczeniem. Przywołany przepis stanowi, że prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi czwartej dotyczącej spadków. Następstwo to ma charakter sukcesji uniwersalnej, jest to następstwo pod tytułem ogólnym, gdzie spadkobierca na mocy jednego zdarzenia (jednego stanu faktycznego), jakim jest otwarcie spadku, wstępuje w ogół praw i obowiązków osoby zmarłej (spadkodawcy), bez potrzeby podejmowania ze swojej strony dodatkowych czynności staje się spadkobiercą.²³ W tym już artykule znajdujemy ograniczenie sukcesji uniwersalnej. Z dziedziczenia wyłączone zostały prawa i obowiązki zmarłego ściśle związane z jego osobą, jak również prawa, które z chwilą jego śmierci przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami.

Instytucję sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej ustawodawca zastosował również w przypadku łączenia i podziałów spółek.

²² artykuł 922 kodeksu cywilnego:

„§ 1. Prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej.

§ 2. Nie należą do spadku prawa i obowiązki zmarłego ściśle związane z jego osobą, jak również prawa, które z chwilą jego śmierci przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami.

§ 3. Do długów spadkowych należą także koszty pogrzebu spadkodawcy w takim zakresie, w jakim pogrzeb ten odpowiada zwyczajom przyjętym w danym środowisku, koszty postępowania spadkowego, obowiązek zaspokojenia roszczeń o zachówek oraz obowiązek wykonania zapisów zwykłych i poleceń, jak również inne obowiązki przewidziane w przepisach księgi niniejszej.”

²³ E. Niezbecka, Komentarz do art.922 kodeksu cywilnego (Dz.U.64.16.93), [w:] A. Kidyba (red.), E. Niezbecka, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom IV. Spadki, LEX, 2008.

Nie odnosząc się do szczegółów związanych z łączeniem się spółek należy wskazać, że zgodnie z art. 494 § 1 kodeksu spółek handlowych²⁴ spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.

Już po pierwszej lekturze tego przepisu nie można nie zauważyć prawidłowości, która pojawia się **przy wszystkich przypadkach sukcesji uniwersalnej. Sukcesja uniwersalna następuje wskutek konkretnego stanu faktycznego, na który mogą składać się albo jedno zdarzenie (jak śmierć przy dziedziczeniu), albo zespół zdarzeń, którym przykładowo w przypadku łączenia się spółek jest wystąpienie dnia połączenia i rozwiązanie spółki przejmowanej.** Dniem połączenia jest natomiast, w myśl art. 493 § 2 kodeksu spółek handlowych,²⁵ dzień wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby, odpowiednio spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej.

Pozostając przy opisanej powyżej cesze sukcesji, czyli jej występowania przy jednym stanie faktycznym, należy wskazać również, że co do zasady, z tym stanem faktycznym jest związane **ustanie bytu danego podmiotu prawnego**, które występuje zawsze w przypadku, gdy w ramach sukcesji uniwersalnej dochodzi do przejścia całego majątku należącego do tego podmiotu. Przy osobach fizycznych tym zdarzeniem będzie śmierć, a przy osobach prawnych lub jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej tym zdarzeniem będzie ich wykreślenie z rejestru.²⁶

Kolejny przypadek sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej (choć de facto jest to odmiana sukcesji uniwersalnej – sukcesja uniwersalna częściowa) przewidziany został przy podziale spółek, gdzie spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w określone w planie podziału prawa i obowiązki spółki dzielonej (art. 531 § 1 kodeksu spółek handlowych²⁷). Przez dzień podziału należy rozumieć dzień, w którym następuje wykreślenie (bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego) z rejestru spółki dzielonej, z tym

²⁴ artykuł 494 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.”

²⁵ artykuł 493 § 2 kodeksu spółek handlowych:

„Połączenie następuje z dniem wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby, odpowiednio spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej (dzień połączenia). Wpis ten wywołuje skutek wykreślenia spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, z uwzględnieniem art. 507.”

²⁶ Z. Radwański, Prawo cywilne – część ogólna, Warszawa 1999, s. 131-132.

²⁷ artykuł 531 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału.”

zastrzeżeniem, że nie dotyczy to podziału przez wydzielenie. Przy podziale przez wydzielenie mamy bowiem do czynienia z dniem wydzielenia, którym jest wpis nowej spółki do rejestru przedsiębiorców, a w przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę – dzień wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej (w tym przypadku sukcesja uniwersalna nie jest związana z „ustaniem bytu podmiotu”).

Przypadek sukcesji uniwersalnej został również przewidziany przy łączeniu samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej. W myśl art. 66 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej²⁸ połączenie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej może być dokonane przez:

- 1) przeniesienie całego mienia co najmniej jednego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (przejmowanego) na inny samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (przejmujący).
- 2) utworzenie nowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego z co najmniej dwóch łączących się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

Podstawa prawna wystąpienia sukcesji generalnej w przypadku łączenia się zakładów opieki zdrowotnej zawarta została w art. 67 ust. 3 i 4 ustawy o działalności leczniczej^{29, 30}.

Na marginesie warto wskazać, że ustawa o działalności leczniczej jest aktem prawnym, który zastąpił ustawę o zakładach opieki zdrowotnej, która w art. 43i ust. 3 i 4³¹

²⁸ artykuł 66 ustawy o działalności leczniczej

„1. Połączenie się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej może być dokonane przez:

1) przeniesienie całego mienia co najmniej jednego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (przejmowanego) na inny samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (przejmujący);

2) utworzenie nowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego co najmniej z dwóch łączących się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.”

²⁹ artykuł 67 ustawy o działalności leczniczej:

„3. W przypadku połączenia, o którym mowa w art. 66 ust. 1 pkt 2, z dniem wpisania samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego w wyniku połączenia do Krajowego Rejestru Sądowego zakład ten wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem były łączące się zakłady, bez względu na charakter prawny tych stosunków. Z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej powstały w wyniku połączenia uzyskuje osobowość prawną.

4. Z dniem wykreślenia podmiotu przejmowanego z Krajowego Rejestru Sądowego podmiot przejmujący wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem był podmiot przejmowany, bez względu na charakter prawny tych stosunków.”

³⁰ T. Rek [w:] Dercz Maciej, Rek Tomasz, Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz., ABC, 2012, Komentarz do art.67 ustawy o działalności leczniczej.

³¹ artykuł 43i ustawy o zakładach opieki zdrowotnej:

„3. W przypadku połączenia, o którym mowa w art. 43h ust. 1 pkt 2, z dniem wpisania samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego w wyniku połączenia do Krajowego Rejestru Sądowego, zakład ten wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem były łączące się zakłady, bez względu na charakter prawny tych stosunków.

także przewidywała, przy łączeniu samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej sukcesją generalną.

Na koniec warto wskazać, że sukcesja uniwersalna została przewidziana również w przypadku łączenia się funduszy inwestycyjnych (w odniesieniu do połączenia wewnętrznego³² i krajowego³³). Zarówno art. 208e, jak i 208z³⁴ stwierdza, że z określonym w przepisach ustawy o funduszach inwestycyjnych dniem (będącym dniem wykreślenia funduszu przejmowanego lub wpisania funduszu przejmującego) fundusz przejmujący wstępuje w prawa i obowiązki funduszu przejmowanego. Również ten przypadek sukcesji

4. Z dniem wykreślenia zakładu przejmowanego z Krajowego Rejestru Sądowego zakład przejmujący wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem był zakład przejmowany, bez względu na charakter prawnych stosunków.”

artykuł 43h ustawy o zakładach opieki zdrowotnej:

„1. Połączenie się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej może być dokonane przez:

- 1) przeniesienie całego mienia co najmniej jednego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (przejmowanego) na inny samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (przejmujący);*
- 2) utworzenie nowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego z co najmniej dwóch łączących się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.”*

³² artykuł 201 ust. 1 ustawy o funduszach inwestycyjnych:

„Połączeniem wewnętrznym jest:

- 1) połączenie funduszy krajowych, których organem jest to samo towarzystwo, albo*
- 2) połączenie subfunduszu wydzielonego w funduszu krajowym z wydzielonymi subfunduszami z:
 - a) funduszem krajowym, którego organem jest to samo towarzystwo, albo*
 - b) subfunduszem wydzielonym w funduszu krajowym z wydzielonymi subfunduszami, którego organem jest to samo towarzystwo**

- jeżeli żaden z funduszy biorących udział w połączeniu nie jest uprawniony do zbywania jednostek uczestnictwa w państwie członkowskim.”

³³ artykuł 202 ust. 1 ustawy o funduszach inwestycyjnych:

„Połączeniem krajowym jest:

- 1) połączenie funduszy krajowych, których organami są różne towarzystwa, albo*
- 2) połączenie subfunduszu wydzielonego w funduszu krajowym z wydzielonymi subfunduszami z:
 - a) funduszem krajowym, którego organem jest inne towarzystwo, albo*
 - b) subfunduszem wydzielonym w funduszu krajowym z wydzielonymi subfunduszami, którego organem jest inne towarzystwo.”**

³⁴ artykuł 208e ustawy o funduszach inwestycyjnych:

„1. Z dniem wykreślenia funduszu przejmowanego z rejestru funduszy inwestycyjnych:

- 1) fundusz przejmujący wstępuje w prawa i obowiązki funduszu przejmowanego, z zastrzeżeniem art. 205 ust. 2;*
 - 2) wpis do rejestru, o którym mowa w art. 208d ust. 1, wywołuje skutek prawny.*
- 2. W przypadku gdy następuje przejęcie subfunduszu, skutki określone w ust. 1 następują z dniem przydziału jednostek uczestnictwa funduszu albo subfunduszu przejmującego.”*

artykuł 208z ustawy o funduszach inwestycyjnych:

„1. Dniem połączenia jest:

- 1) w przypadku połączenia krajowego przez przejęcie - dzień wykreślenia funduszu przejmowanego z rejestru funduszy inwestycyjnych, a w przypadku gdy przejęciu ulega subfundusz - dzień przydziału jednostek uczestnictwa funduszu przejmującego;*
- 2) w przypadku połączenia krajowego przez utworzenie funduszu - dzień wpisania funduszu przejmującego do rejestru funduszy inwestycyjnych.*

2. Z dniem połączenia:

- 1) fundusz przejmujący wstępuje w prawa i obowiązki funduszu przejmowanego, z zastrzeżeniem art. 205 ust. 2;*
- 2) wpis do rejestru, o którym mowa w art. 208t ust. 4, wywołuje skutek prawny.”*

uniwersalnej został niejako wpasowany w ramy instytucji, gdyż został przewidziany w przypadku jednego zdarzenia prawnego (ustania bytu prawnego podmiotu - tu: wykreślenia funduszu; drugim rodzajem zdarzenia jest wpisanie funduszu przejmującego).

Reasumując, należy dojść do wniosku, że zasadą jest, iż przyczyną sukcesji uniwersalnej jest jedno zdarzenie prawne, w przeważającej części sprowadzające się do ustania bytu prawnego poprzednika. Przez ustanie bytu prawnego należy rozumieć śmierć w przypadku osób fizycznych, a w przypadku osób prawnych – wykreślenie z właściwego dla niej rejestru.

2. Zakres podmiotowy sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej

Podmiotami uczestniczącymi w uniwersalnej sukcesji prywatnoprawnej są, w zależności od danego przypadku, albo osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, albo osoby prawne i jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, albo w końcu wyłącznie osoby prawne. Poniżej wskazane zostały szczegółowo podmioty uczestniczące w sukcesji uniwersalnej w zależności od przedstawianych w niniejszej pracy przypadków.

Przechodząc do pierwszego przypadku sukcesji uniwersalnej, to jest dziedziczenia, należy wskazać, że odnośnie do tego, kto może być spadkodawcom nie ma wątpliwości, że może być to jedynie osoba fizyczna. Natomiast odnośnie do określenia podmiotów uprawnionych do dziedziczenia decydujące znaczenia będzie miał artykuł 927 kodeksu cywilnego.³⁵ Z przywołanego przepisu wynika, że bez wątplenia spadkobiercami mogą być osoby fizyczne i prawne. Sporne w doktrynie prawa cywilnego jest natomiast to, czy spadkobiercami mogą być jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, do których odpowiednio z mocy artykułu 33¹ § 1 kodeksu cywilnego stosuje się przepisy o osobach prawnych.³⁶

³⁵ *artykuł 927:*

§ 1. Nie może być spadkobiercą osoba fizyczna, która nie żyje w chwili otwarcia spadku, ani osoba prawna, która w tym czasie nie istnieje.

§ 2. Jednakże dziecko w chwili otwarcia spadku już poczęte może być spadkobiercą, jeżeli urodzi się żywe.

§ 3. Fundacja ustanowiona w testamencie przez spadkodawcę może być spadkobiercą, jeżeli zostanie wpisana do rejestru w ciągu dwóch lat od ogłoszenia testamentu.

³⁶ E. Niezbecka, op. cit., Komentarz do art.927 kodeksu cywilnego.

W drugim przypadku przewidzianych przez kodeks spółek handlowych transformacji kapitałowych spółek, w którym występuje sukcesja uniwersalna, czyli w przypadku łączenia się spółek, w myśl artykułu 491 § 1 kodeksu spółek handlowych³⁷ uczestniczą spółki osobowe (czyli jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi) i osoby prawne. Spółka osobowa nie będzie jednakże spółką przejmującą lub nowo zawiązaną. W łączeniu nie może również uczestniczyć spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, czy spółka w upadłości (art. 491 § 3 kodeksu spółek handlowych³⁸).

Z powyższego wypływa wniosek, że podmiotem, który w ramach sukcesji uniwersalnej będzie następcą prawnym, może być jedynie osoba prawna. Natomiast do połączenia nie dojdzie jeżeli będzie w nim uczestniczyć osoba prawna będąca w likwidacji, w fazie rozpoczęcia podziału majątku, jak również spółka będąca w upadłości.

Kolejnym przypadkiem, w którym występuje sukcesja uniwersalna jest podział spółek. W podziale, zgodnie z art. 528 kodeksu spółek handlowych³⁹ mogą uczestniczyć wyłącznie spółki kapitałowe, to jest osoby prawne. Nie może być natomiast dzielona spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.

Z powyższego wypływa wniosek, że podmiotem, który będzie następcą prawnym w ramach sukcesji uniwersalnej występującej w razie podziału spółek, może być jedynie osoba prawna. Tak jak przy połączeniu do podziału nie dojdzie, jeżeli spółka dzielona będzie w likwidacji, w fazie rozpoczęcia podziału majątku, jak również będąca w upadłości.

3. Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej

Omawiając zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej rozpocząć należy od wskazania jakie prawa i obowiązki są przedmiotem dziedziczenia. Artykuł 922 kodeksu cywilnego stanowi o przejściu majątkowych praw i obowiązków. Z brzmienia samego przepisu można dokonać już pierwszego spostrzeżenia, a mianowicie, że nie

³⁷ artykuł 491 § 1:

Spółki kapitałowe mogą się łączyć między sobą oraz ze spółkami osobowymi; spółka osobowa nie może jednakże być spółką przejmującą albo spółką nowo zawiązaną.

³⁸ artykuł 491 § 3: *Nie może się łączyć spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.*

³⁹ artykuł 528:

§ 1. Spółkę kapitałową można podzielić na dwie albo więcej spółek kapitałowych. Nie jest dopuszczalny podział spółki akcyjnej, jeżeli kapitał zakładowy nie został pokryty w całości.

§ 2. Spółka osobowa nie podlega podziałowi.

§ 3. Nie może być dzielona spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.

podlegają dziedziczeniu prawa o charakterze niemajątkowym, **które wygasają z chwilą ustania bytu spadkodawcy**. Dlatego przykładowo:

- nie przechodzi na spadkobierców prawo do wglądu do dokumentacji medycznej,⁴⁰
- nie przechodzą na spadkobierców prawa i obowiązki wynikające z przepisów ustawy o transporcie drogowym, w tym prawa i obowiązki wynikające z posiadania przez zmarłego przedsiębiorcę zezwolenia na wykonywanie przewozów na potrzeby własne,⁴¹ choć przykład nieprzechodzenia praw i obowiązków wynikających z posiadania przez spadkodawcę zezwolenia jest, zdaniem autora niniejszej pracy, związany z brakiem występowania sukcesji administracyjnoprawnej w przypadku śmierci adresata tych praw i obowiązków, o czym dalej.

Z praw podlegających dziedziczeniu wyłączone zostały także prawa i obowiązki zmarłego ściśle związane z jego osobą, jak również prawa, które z chwilą śmierci zmarłego przechodzą na oznaczone osoby niezależnie czy są one spadkobiercami.

Nadto przywołać należy tezę, być może oczywistą, jednego z orzeczeń wskazującą, że skoro przepis art. 922 § 1 k.c. swym zakresem obejmuje uprawnienia majątkowe przysługujące zmarłemu i obciążające go obowiązki majątkowe to należeć do nich mogą wyłącznie prawa i obowiązki istniejące w chwili śmierci spadkodawcy.⁴²

Następnie z uwagi na to, że kodeks cywilny normuje zagadnienia związane z prawami i obowiązkami cywilnoprawnymi należy stwierdzić, że **do spadku nie należą prawa i obowiązki wynikające z przepisów należących do innych działów prawa (prawa administracyjnego, prawa finansowego)**. Jeżeli jednak z chwilą ustania bytu podmiotu prawa i obowiązki z wymienionych działów przechodzą, na podstawie przepisów tych działów prawa, na spadkobierców, to takie obowiązki, mimo że nie należą do spadku, uwzględnia się przy obliczaniu zachowku.⁴³

Na marginesie należy wskazać na jedno z orzeczeń Sądu Najwyższego wydane jeszcze przed wejściem w życie ordynacji podatkowej, która w art. 97 wprowadziła sukcesję podatkową w zakresie majątkowych praw i obowiązków spadkodawcy. Sąd Najwyższy wskazał, że prawo podatnika do zwrotu nadpłaty podatku dochodowego przechodziło na jego

⁴⁰ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 22 czerwca 2009 r., sygnatura akt IV SA/Wr 96/09, LEX nr 564055.

⁴¹ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 4 grudnia 2007 r., sygnatura akt I OSK 1665/06, LEX nr 417757.

⁴² wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 stycznia 2007 r., sygnatura akt III SA/Wa 2753/06, LEX nr 299735.

⁴³ wyrok Sądu Najwyższego z 7 kwietnia 2004 r., sygnatura akt IV CK 215/03, LEX nr 152889.

spadkobierców, gdyż zostało uznane za nienależne świadczenie majątkowe o charakterze cywilnoprawnym: *”(...)Postępowanie dotyczy prawa majątkowego, które może wchodzić w skład majątku wspólnego małżonków, a w razie śmierci strony - w skład spadku. Do spadku może wejść uprawnienie majątkowe podatnika do zwrotu nadpłaty, które zgodnie z art. 922 § 1 kodeksu cywilnego przechodzi na spadkobierców. Nie chodzi tu o przeniesienie uprawnienia podatkowego na spadkobierców, skoro nadpłata ze swej istoty nie jest podatkiem, nie stanowi prawa i obowiązku osobistego ściśle związanego z jego osobą ani ciężaru publicznoprawnego. (...) nadpłaty, która ma odmienny charakter cywilnoprawny.”⁴⁴*

Podobnie spadkobierca dłużnika celnego dziedziczy związane z długiem cełnym prawa majątkowe, jakie przysługiwały spadkodawcy. W tym zakresie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. W pierwszym z orzeczeń Sąd wyjaśnił, że pomimo, iż w postępowaniu celnym nie znajduje zastosowanie art. 97 ordynacji podatkowej (ustanawiający sukcesję podatkową spadkobiercy) to brak podstaw do przyjęcia, że dłużnik celny dziedziczy jedynie długi, a nie dziedziczy związanych z długiem praw majątkowych, które przysługiwały spadkodawcy: *„(...)Nie może przy tym budzić wątpliwości, że prawo do występowania przez dłużnika z wnioskami mającymi na celu ochronę jego majątku jest prawem o charakterze majątkowym. (...)”⁴⁵; „(...)oznaczałoby, że na spadkobierców przechodzą wyłącznie same obowiązki spadkodawcy, a to stałoby w rażącej sprzeczności z nadrzędnym w tym zakresie art. 922 § 1 k.c. Gdyby natomiast uznać, że przysługujące w tym zakresie prawa spadkodawcy były wyłącznie jego prawami osobistymi, to należałoby również przyjąć, że i zobowiązanie stanowiące podstawę dla tych praw byłoby także wyłącznie osobiste, więc nie przechodziłoby na spadkobierców. (...)”⁴⁶*

Odnośnie do praw i obowiązków majątkowych wyróżniono cztery teoretyczne kategorie praw i obowiązków wchodzących w skład spadku:

- prawa i obowiązki dziedziczne i niewyłączalne ze spadku (bezwzględnie dziedziczne), np. prawo własności rzeczy, wierzycelności itp. prawa, którym cecha dziedziczności jest nadana przez przepisy *iuris cogentis*, a które decydują o składzie i wartości spadku;

⁴⁴ uchwała Sądu Najwyższego z 21 marca 1996 r., sygnatura akt III AZP 39/95, Orzecznictwo Sądu Najwyższego z 1996, nr 19, poz. 280.

⁴⁵ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 maja 2005 r., sygnatura akt V SA/Wa 901/04, LEX nr 168096.

⁴⁶ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 października 2008 r., sygnatura akt V SA/Wa 679/08, LEX nr 536937.

- prawa i obowiązki dziedziczne, lecz wyłączalne ze spadku (względnie dziedziczne), w stosunku do których przepis dyspozytywny dopuszcza możliwość wyłączenia ich ze spadku drogą czynności prawnej, np. art. 62 kodeksu cywilnego – możliwość wyłączenia utrzymania w mocy oświadczenia woli w przypadku śmierci składającego to oświadczenie, 747 kodeksu cywilnego – możliwość wprowadzenia do umowy zlecenia zastrzeżenia, że zlecenie wygasa z chwilą śmierci dającego zlecenie, art. 183 kodeksu spółek handlowych – w zakresie wyłączenia możliwości wstąpienia spadkobierców w miejsce zmarłego wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością;
- prawa i obowiązki niedziedziczne i niewłączalne do spadku (bezwzględnie niedziedziczne), czyli te, które ze swojej natury na podstawie wyraźnego przepisu ustawy nie są składnikami spadku, np. art. 266 kodeksu cywilnego – wygaśnięcie użytkowania z chwilą śmierci osoby fizycznej na rzecz której zostało ustanowione, 299 kodeksu cywilnego – wygaśnięcie służebności osobistej z chwilą śmierci uprawnionego, art. 301 § 1 kodeksu cywilnego – przejście po śmierci uprawnionego służebności mieszkania na dzieci, rodziców i małżonka uprawnionego, art. 691 kodeksu cywilnego – wstąpienie w stosunek najmu lokalu w razie śmierci najemcy lokalu mieszkalnego: małżonka niebędącego współnajemcą lokalu, dzieci najemcy i jego współmałżonka, innych osób, wobec których najemca był obowiązany do świadczeń alimentacyjnych, oraz osoby, która pozostawała faktycznie we wspólnym pożyciu z najemcą;
- prawa i obowiązki niedziedziczne, lecz włączalne do spadku (względnie niedziedziczne), które w zasadzie nie są składnikami spadku, jednakże szczególny przepis dyspozytywny dopuszcza, przy zaistnieniu pewnych zdarzeń, możliwość włączenia ich do spadku, np. art. 101 § 2 kodeksu cywilnego – możliwość zastrzeżenia w pełnomocnictwie, że z przyczyn uzasadnionych treścią stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa umocowanie nie wygasa ze śmiercią mocodawcy lub pełnomocnika, art. 748 kodeksu cywilnego – możliwość zastrzeżenia w umowie zlecenia, że zlecenie nie wygasa wskutek śmierci przyjmującego zlecenie, 872 kodeksu cywilnego – możliwość zastrzeżenia w umowie spółki cywilnej, że spadkobiercy wspólnika wejdą do spółki na miejsce zmarłego wspólnika, art. 60 kodeksu spółek handlowych – możliwość zastrzeżenia w umowie spółki jawnej, że prawa jakie miał zmarły wspólnik przysługują wszystkim

spadkobiercom, 101 kodeksu spółek handlowych – możliwość zastrzeżenia w umowie spółki partnerskiej, że w przypadku śmierci partnera jego spadkobierca wstępuje w miejsce zmarłego partnera.⁴⁷

Przed przytoczeniem przypadków, których dotyczy dziedziczenie, poczynić należy spostrzeżenie natury ogólnej, a mianowicie, że następcy prawni wstępują w dokładnie tą samą sytuację prawną (nie taką samą, a tą samą sytuację prawną) i faktyczną, która istniała w chwili śmierci spadkobiercy: „(...) *Zaznaczyć (...) należy, iż art. 922 § 1 k.c. wyraża tzw. zasadę sukcesji uniwersalnej, co oznacza, że następcy prawni wstępują w dokładnie taką samą sytuację prawną i faktyczną, która istniała w chwili śmierci spadkobiercy. Dotyczy to zasadniczo każdego stosunku prawnego, w jakim pozostawała zmarła osoba, w tym również umów obligacyjnych, czyli m.in. umowy pożyczki. Skoro zatem spadkodawca za dane zobowiązanie odpowiadał solidarnie z drugim podmiotem, to jego następcy prawni również z tą drugą osobą odpowiadać będą solidarnie. (...)*”⁴⁸

Przechodząc do szczegółów należy wskazać na następujące przykłady praw i obowiązków, które podlegają dziedziczeniu.

Podlega dziedziczeniu, jako majątkowe, prawo pracownika do nieodpłatnego nabycia akcji: „(...) *Prawo do nabycia akcji, zarówno preferencyjnego, jak i nieodpłatnego, ma wymiar majątkowy, jest bowiem uwarunkowane ekonomicznym interesem uprawnionego. (...) Trafność tego poglądu potwierdza zresztą art. 38 ust. 1 b ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji, dodany przez art. 2 pkt. 13 ustawy z dnia 5 grudnia 2002 r. (Dz. U. Nr 240, poz. 2055), zgodnie z którym prawo do nieodpłatnego nabycia akcji od chwili powstania podlega dziedziczeniu. (...)*”⁴⁹

⁴⁷ J. Kremis [w:] E. Gniewek, Kodeks cywilny, Komentarz, s. 1414 i następn.

⁴⁸ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 17 kwietnia 2008 r., sygnatura akt I SA/Kr 926/07, LEX nr 467798.

⁴⁹ wyrok Sądu Najwyższego z 23 maja 2003 r., III CKN 1308/00, LEX nr 788059, analogiczną tezę wskazywała również uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2000 r., sygnatura akt: III ZP 20/00, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2001 r., nr 16, poz. 504 choć piśmiennictwo, w tezach formułowanych przed przywołaną w cytowanym orzeczeniu nowelizacją ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji, podawało, że uprawnienie to było prawem ściśle związanym ze spadkodawcą, a nadto prawo to nie istniało u spadkobierców pracownika, gdyż stosunek pracy wygasa z chwilą śmierci pracownika. Co więcej uważano, że realizacja tego prawa mogła nastąpić wyłącznie na rzecz osoby uprawnionej, gdyż dopiero z chwilą zawarcia umowy nabycia akcji i ich wydania następowało przysporzenie majątkowe na rzecz uprawnionego – tak M. Przychodzki, glosa do uchwały SN z dnia 15 listopada 2000 r., III ZP 20/00, Glosa z 2002, nr 10, poz. 29.

Następnie można wskazać, że niezapłacone w terminie składki na Fundusz Pracy i ubezpieczenie zdrowotne (oraz należności z nimi związane) mogą być pobrane przez organ rentowy od spadkobiercy osoby zobowiązanej do zapłaty takich składek w granicach odpowiedzialności danego spadkobiercy za długi spadku, co umożliwiają przepisy ustaw „(...) odrębnych w stosunku do ustawy systemowej (odsyłające wprost do Ordynacji podatkowej w zakresie naliczania odsetek za niezapłacenie składek w terminie przez płatnika składek lub do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w zakresie "ściągnięcia" składek i odsetek za zwłokę w ich zapłacie od płatnika składek), a pozostałą część tych następstw regulują przepisy Kodeksu cywilnego w granicach określonych w Ordynacji podatkowej, do których się odsyła w art. 31 ustawy systemowej poprzez art. 32 tej ostatniej ustawy. Z kolei w myśl art. 922 § 1 i § 3 k.c. oraz art. 1030 i nast. k.c. w związku z art. 97 § 1 oraz art. 98 § 1 i § 2 pkt 1, 2, 5 i 7 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa w związku z art. 31 ustawy systemowej oraz w związku z art. 32 tej ustawy - spadkobiercy płatnika składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz na Fundusz Pracy odpowiadają za tak specyficzny dług spadku, jakim mogą być niezapłacone składki na ubezpieczenia zdrowotne i na Fundusz Pracy oraz odsetki za zwłokę w zapłacie takich składek i inne związane z nimi należności publicznoprawne według ich stanu na dzień śmierci płatnika składek. (...)”⁵⁰

W ramach dziedziczenia przechodzą również prawa podmiotowe kształtujące o charakterze majątkowym, chyba że są ściśle związane z osobą uprawnionego. W związku z tym przechodzi na spadkobierców uprawnienie do potwierdzenia czynności prawnej przez osobę, w której imieniu czynności dokonał jej rzekomy pełnomocnik, z wyłączeniem przypadku, gdy potwierdzenie dotyczyć ma czynności prawnej ściśle związanej z osobą zmarłego. Przechodzą więc również w drodze sukcesji uniwersalnej prawo pierwokupu i odkupu, które nie są zbywalne, ale dziedziczne, prawo złożenia oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych oświadczenia złożonego pod wpływem błędu lub groźby, możliwość przyjęcia oferty po śmierci oblata przez jego spadkobierców, jeżeli oferent taką możliwość wyraźnie dopuścił w ofercie, a także prawo do odwołania darowizny, jeżeli spełnione zostały przesłanki przewidziane w art. 839 § 2 kodeksu cywilnego: „(...) Nie można więc - co do zasady - wykluczyć możliwość nabycia w drodze sukcesji uniwersalnej przez spadkobierców

⁵⁰ uchwała Sądu Najwyższego z 7 maja 2008 r., sygnatura akt II UZP 1/08, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Zbiór Urzędowy Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2008 r., Nr 23-24, poz. 352.

uprawnienia, jakie przysługiwało spadkodawcy do potwierdzenia umowy zawartej przez pełnomocnika, który nie miał umocowania lub przekroczył jego zakres. (...) ⁵¹

Przechodząc do kolejnych przykładów zastosowania sukcesji uniwersalnej w ustawodawstwie należy przeanalizować, jakie prawa i obowiązki podlegają sukcesji w przypadku łączenia się spółek. Przepis 494 § 1 kodeksu spółek handlowych⁵² stanowi o wszystkich prawach i obowiązkach spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.

Podkreślić należy, że w przypadku łączenia się spółek sukcesja obejmuje prawa i obowiązki należące do samej spółki przejmowanej, bądź spółek łączących się i nie dotyczy praw czy obowiązków odnoszących się do organów tych spółek (był tych organów jest bowiem nierozłącznie związany z tymi spółkami i ustaje wraz z wykreśleniem takich spółek z rejestru), czy też szczególnych zasad powoływania zarządu czy rady nadzorczej spółki rozwiązanej w wyniku połączenia.⁵³ Spółka przejmująca (nowo zawiązana) nie jest tym samym podmiotem co spółka przejmowana (spółki przejmowane). Sukcesja nie obejmuje sytuacji (praw i obowiązków) organizacyjnych, czyli tych elementów sytuacji prawnej spółki przejmowanej, które mają dla niej znaczenie ustrojowe, konstytutywne dla jej statusu jako osoby prawnej, a także ściśle „osobiste”, związane z jej „tożsamością”. Sytuację ta jest analogiczna do spadkobrania, w wyniku którego dziedziczeniu podlegają prawa i obowiązki majątkowe, a te ściśle osobiste wygasają wraz ze śmiercią spadkodawcy.⁵⁴

⁵¹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2008 r., sygnatura akt II CSK 394/07, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2009 r., Nr 2 s. 35.

⁵² artykuł 494 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.”

⁵³ A. Szumański, op. cit, s. 257;

przy okazji formułowania tej tezy zaszło w mojej ocenie pewne nieporozumienie pomiędzy prof. dr hab. Andrzejem Szumańskim a dr Mateuszem Rodzyńkiewiczem, który w obydwu wydaniach swojego komentarza (wcześniej już wskazanego, wydanie 2 Warszawa 2007 i wydanie 3 Warszawa 2009) wskazywał, że z uwagi na zasadę sukcesji uniwersalnej (i z uwagi na to, że art. 494 § 1 kodeksu spółek handlowych jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 354 kodeksu spółek handlowych) na spółkę przejmującą przechodzą również uprawnienia osobiste wskazane w art. 354 kodeksu spółek handlowych, a które to uprawnienia zgodnie z § 4 tegoż artykułu wygasają najpóźniej z dniem, w którym uprawniony przestaje być akcjonariuszem spółki.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 24 czerwca 2004 r., sygnatura akt: III CK 178/03, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2005, Nr 6 poz. 111.

⁵⁴ S. Ciarkowski, Głosa do postanowienia Sądu Najwyższego z 24 czerwca 2004 r., sygnatura akt: III CK 178/03. [Dot. przejścia praw i obowiązków spółek przejmowanych lub łączących się]. Gdańskie Studia Prawnicze Przegląd Orzecznictwa z 2007 nr 3 s. 80.

Następnie należy stwierdzić, że sukcesja obejmuje wszelkie prawa i obowiązki przysługujące spółce przejmowanej bądź spółkom łączącym się, w tym także prawa niemajątkowe, a także prawa niezbywalne (np. użytkowanie).⁵⁵

Wyjątkami od sukcesji są przypadki, gdy dochodzi do typowych dla prawa cywilnego przypadków wygaśnięcia danego prawa lub obowiązku, przykładowo w przypadku konfuzji (złania się w jednej osobie wierzyciela i dłużnika) oraz w przypadku określonym w art. 247 kodeksu cywilnego, tj. przejścia ograniczonego prawa rzeczowego na właściciela rzeczy obciążonej, nabycia własności rzeczy obciążonej przez tego komu takie prawo przysługuje.

Analogicznie w przypadku podziału spółek została przewidziana sukcesja uniwersalna i dotyczy ona również praw i obowiązków spółki dzielonej, z tym jednakże zastrzeżeniem, że w przypadku podziału spółek dochodzi do sukcesji częściowej, gdyż dotyczy ona praw i obowiązków określonych w planie podziału, a ponadto w sytuację prawną poprzednika wstępuje nie jeden, a co najmniej dwóch następców prawnych (oczywiście z wyłączeniem podziału przez wydzielenie). Zgodnie z art. 534 § 1 pkt 7 kodeksu spółek handlowych⁵⁶ plan podziału powinien zawierać dokładny opis i podział składników majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym.⁵⁷

W ramach niniejszego rozdziału zawarte zostały ogólne rozważania dotyczące przedmiotu sukcesji uniwersalnej. Interesujący w szczególności jest jeden przykład obrazujący jak szeroki zakres przedmiotowy sukcesji przewiduje kodeks spółek handlowych. Zasadą w spółkach kapitałowych jest zakaz nabywania udziałów albo akcji własnych. Norma

⁵⁵ J. Bartczak, Sukcesja praw i obowiązków cywilnoprawnych jako skutek połączenia spółek kapitałowych przez przejęcie, *Prawo Spółek* z 2006 r. Nr 2 s. 27.

⁵⁶ artykuł 534 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Plan podziału powinien zawierać co najmniej:

- 1) typ, firmę i siedzibę każdej ze spółek uczestniczących w podziale,
- 2) stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązaných i wysokość ewentualnych dopłat,
- 3) zasady dotyczące przyznania udziałów lub akcji w spółkach przejmujących lub w spółkach nowo zawiązaných,
- 4) dzień, od którego udziały lub akcje wymienione w pkt 3 uprawniają do uczestnictwa w zysku poszczególnych spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązaných,
- 5) prawa przyznane przez spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane wspólnikom oraz osobom szczególnie uprawnionym w spółce dzielonej,
- 6) szczególne korzyści dla członków organów spółek, a także innych osób uczestniczących w podziale, jeżeli takie zostały przyznane,
- 7) dokładny opis i podział składników majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązaným,
- 8) podział między wspólników dzielonej spółki udziałów lub akcji spółek przejmujących lub spółek nowo zawiązaných oraz zasady podziału.”

⁵⁷ M. Rodzynkiewicz, op. cit., s. 1160.

ta zawarta jest w stosunku do spółki z o.o. w art. 200 § 1⁵⁸, a w odniesieniu do spółki akcyjnej w art. 362 § 1 kodeksu spółek handlowych⁵⁹. Artykuł 362 § 1 pkt 3 kodeksu spółek handlowych przewiduje natomiast wyjątek od wskazanego powyżej zakazu, który to wyjątek dotyczy nabycia akcji własnych w wyniku sukcesji uniwersalnej. W ramach omawianych w niniejszej pracy transformacji kapitałowych spółek dochodzi do sukcesji uniwersalnej, w ramach której na spółkę przejmującą przejść mogą również jej akcje. W sytuacji tej nie byłoby nic nadzwyczajnego, jednakże zagadnienie to nabiera innego wymiaru gdy rozpatrywać będziemy przypadek tak zwanego „przejęcia odwrotnego” (inaczej „down stream merger”)⁶⁰, czyli przypadek przejęcia spółki dominującej przez jej spółkę zależną. W wyniku tego rodzaju połączenia może dojść do przejęcia spółki dominującej przez spółkę, której spółka dominująca jest jedynym akcjonariuszem. W wykonaniu takiego przejęcia spółka przejmująca nabędzie w dniu połączenia wszystkie akcje własne (które ewentualnie będzie musiała następnie zbyć lub umorzyć – artykuł 363 § 4 i 5 kodeksu spółek handlowych⁶¹), a także, w zależności od przyjętego przez zarządy spółek uczestniczących w

⁵⁸ artykuł 200 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Spółka nie może obejmować lub nabywać ani przyjmować w zastaw własnych udziałów. Zakaz ten dotyczy również obejmowania lub nabywania udziałów bądź przyjmowania ich w zastaw przez spółkę albo spółdzielnię zależną. Wyjątek stanowi nabycie w drodze egzekucji na zaspokojenie roszczeń spółki, których nie można zaspokoić z innego majątku wspólnika, nabycie w celu umorzenia udziałów oraz nabycie albo objęcie udziałów w innych przypadkach przewidzianych w ustawie.”

⁵⁹ artykuł 362 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Spółka nie może nabywać wyemitowanych przez nią akcji (akcje własne). Zakaz ten nie dotyczy:

- 1) nabycia akcji w celu zapobieżenia bezpośrednio zagrażającej spółce poważnej szkodzie,*
- 2) nabycia akcji, które mają być zaoferowane do nabycia pracownikom lub osobom, które były zatrudnione w spółce lub spółce z nią powiązanej przez okres co najmniej trzech lat,*
- 2a) spółki publicznej, nabywającej akcje w celu wypełnienia zobowiązań wynikających z instrumentów dłużnych zamiennych na akcje,*
- 3) nabycia akcji w drodze sukcesji uniwersalnej,*
- 4) instytucji finansowej, która nabywa za wynagrodzeniem w pełni pokryte akcje na cudzy rachunek celem ich dalszej odsprzedaży,*
- 5) nabycia akcji w celu ich umorzenia,*
- 6) nabycia w pełni pokrytych akcji w drodze egzekucji celem zaspokojenia roszczeń spółki, których nie można zaspokoić w inny sposób z majątku akcjonariusza,*
- 7) nabycia w pełni pokrytych akcji nieodpłatnie,*
- 8) nabycia na podstawie i w granicach upoważnienia udzielonego przez walne zgromadzenie; upoważnienie powinno określać warunki nabycia, w tym maksymalną liczbę akcji do nabycia, okres upoważnienia, który nie może przekraczać pięciu lat, oraz maksymalną i minimalną wysokość zapłaty za nabywane akcje, jeżeli nabycie następuje odpłatnie,*
- 9) nabycia akcji w innych przypadkach przewidzianych w ustawie.”*

⁶⁰ M. Mazgaj, Przejęcie spółki dominującej przez jej zależną spółkę z o.o., Przegląd Prawa Handlowego, październik 2011, s. 43.

⁶¹ artykuł 363 kodeksu spółek handlowych:

„§ 4 Akcje nabyte z naruszeniem przepisów art. 362 § 1 lub 2 powinny być zbyte w terminie roku od dnia ich nabycia przez spółkę. W pozostałych przypadkach ta część akcji własnych spółki nabytych na podstawie przepisów art. 362 § 1 pkt 3, 4 i 6 oraz przepisów mających na celu ochronę akcjonariuszy mniejszościowych, która przekracza 10 % kapitału zakładowego spółki, powinna być zbyta w terminie dwóch lat od dnia nabycia.

łączeniu założenia: wyda akcje wyemitowane w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego (gdy zostanie przyjęte, że nie jest to przypadek połączenia, o którym mowa w art. 515 § 1 kodeksu spółek handlowych) albo wyda akcjonariuszom spółki przejmowanej akcje własne nabyte w związku dokonanym połączeniem (oczywiście w przypadku przyjęcia, że zachodzi tu przesłanka nie podwyższania kapitału zakładowego spółki przejmującej, o którym mowa w art. 515 § 1 kodeksu spółek handlowych).⁶² Omówiony przykład stanowi potwierdzenie tezy, że zasadą przy łączeniu spółek jest przejście danego prawa lub obowiązku ze spółki przejmowanej na przejmującą, a ewentualne odstępstwa od tej zasady należy traktować jako jej wyjątki i wyklądać ściśle.

Również na podstawie ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji, na skutek dokonania przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę, spółka wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe, bez względu na charakter prawny tych stosunków. Przypadek ten, choć jest przypadkiem kontynuacji stosunków prawnych przez spółkę będącą nową formą prawną przedsiębiorstwa państwowego obrazuje podejście ustawodawcy do szerokokorozumianego następstwa prawnego. Należy więc przyjąć, że odnośnie do stosunków cywilnoprawnych nie dochodzi do zmiany podmiotu zobowiązanego i uprawnionego z przedsiębiorstwa państwowego na spółkę powstałą w wyniku komercjalizacji lecz do kontynuacji tych stosunków prawnych. Również w zakresie układu zbiorowego pracy obowiązującego w przedsiębiorstwie państwowym, spółka pozostaje względem pracowników i byłych pracowników przedsiębiorstwa podmiotem obowiązków wynikających z układu zbiorowego pracy obowiązującego w przedsiębiorstwie. Wiążą one spółkę jednakże jako warunki indywidualnych umów o pracę, ustalone w drodze

§ 5 Jeżeli akcje własne nie zostały zbyte w terminach określonych w § 3 lub 4, zarząd dokona ich niezwłocznego umorzenia bez zwoływania walnego zgromadzenia. Przepis art. 359 § 7 stosuje się odpowiednio.

⁶² Przedstawiony problem sprowadza się w rzeczywistości do wykładni sformułowania zawartego w art. 515 § 1 kodeksu spółek handlowych: „(...) jeżeli spółka przejmująca ma (...) udziały lub akcje nabyte lub objęte zgodnie z przepisami art. 200 lub art. 362 (...)”. Dostępne jest jedno orzeczenie, w którym zakwestionowano: „(...) rezygnację z częściowego podwyższenia kapitału zakładowego spółki akcyjnej z uwagi na nabycie w wyniku tej procedury (połączenia odwrotnego) akcji własnych tej spółki.” (postanowienie Sądu Okręgowego w Kaliszu z dnia 15 grudnia 2009 r., sygnatura akt: VI GA 71/09 Głosa z 2012 r. Nr 2 s. 82). Pogląd ten doczekał się krytycznej glosy Jędrzeja Jerzmanowskiego, który wskazał, że art. 515 § 1 kodeksu spółek handlowych wymaga funkcjonalnej wykładni, dokonywanej z uwzględnieniem art. 200 i art. 362 kodeksu spółek handlowych, a nie jest pożądane, aby w sytuacji gdy istnieje możliwość wydania wspólnikom spółki przejmowanej, akcji własnych spółki przejmującej, nabywanych przez nią w chwili połączenia, dokonywane było podwyższenie kapitału zakładowego tej ostatniej o równowartość akcji własnych (J. Jerzmanowski glosa do postanowienia Sądu Okręgowego w Kaliszu z dnia 15 grudnia 2009 r., sygnatura akt: VI GA 71/09 Głosa z 2012 r. Nr 2 s. 82-87). Ze wskazanych w zdaniu poprzedzającym względów należy odrzucić pogląd zaprezentowany przez Sąd Okręgowy w Kaliszu .

zawarcia układu przez przekształcone przedsiębiorstwo. Spółka jest związana tymi obowiązkami i przejmuje także obowiązek świadczeń w naturze, jeżeli stanowią one formę wynagrodzenia związanego ze stosunkiem pracy.⁶³

Na koniec należy jeszcze przypomnieć o dwóch ostatnich przypadkach sukcesji uniwersalnej, przewidzianych w ustawie o działalności leczniczej i w ustawie o funduszach inwestycyjnych.

W pierwszym przypadku- w ustawie o działalności leczniczej, w przywołanym już wcześniej art. 67 ust. 3 i 4, jest mowa o wstąpieniu podmiotu przejmującego we wszystkie stosunki prawne, bez względu na charakter prawny tych stosunków. Przywołane postanowienia są analogiczne do postanowień ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji. Z tego względu można stwierdzić, że zasada sukcesji stanowiąca przez ustawę o działalności leczniczej nie została niczym ograniczona.

W ustawie o funduszach inwestycyjnych jest mowa jedynie o prawach i obowiązkach (art. 208e ust. 1 i 208z ust. 2 ustawy o funduszach inwestycyjnych⁶⁴). Można jednak sformułować tezę, że i w tym przypadku zachodzi sukcesja praw i obowiązków cywilnoprawnych (a także publicznoprawnych) przynależnych do poprzednika. Otóż w każdym z przywołanych przypadków z zakresu przedmiotowego sukcesji wyłączone zostało przejście zezwoleń i zgód udzielonych funduszowi w związku z prowadzoną działalnością, a to w związku z wyraźnym stwierdzeniem art. 205 ust. 2 omawianej ustawy o wygaśnięciu tych decyzji w dniu wykreślenia funduszu przejmowanego.⁶⁵ Skoro więc został przewidziany wyjątek od wstąpienia w prawa i obowiązki funduszu przejmowanego, to należy interpretować go ściśle, zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendae*. Logiczną konsekwencją zastrzeżenia wskazanego w zdaniu poprzedzającym wyjątku jest przyjęcie, że zasadą przy omówionych w niniejszej pracy łączenia funduszy inwestycyjnych jest

⁶³ uchwała Sądu Najwyższego z dnia 2 czerwca 1995 r., I PZP 16/95, Orzecznictwo Sądu Najwyższego z 1995, nr 21 poz. 261.

⁶⁴ „(...) fundusz przejmujący wstępuje w prawa i obowiązki funduszu przejmowanego, z zastrzeżeniem art. 205 ust. 2 (...)”

⁶⁵ artykuł 205 ustawy o funduszach inwestycyjnych:

„1. W wyniku połączenia fundusz przejmowany będący funduszem krajowym podlega wykreśleniu z rejestru funduszy inwestycyjnych.

2. W dniu wykreślenia funduszu przejmowanego z rejestru funduszy inwestycyjnych wygasają zezwolenia i zgody udzielone funduszowi w związku z prowadzoną działalnością.

3. Fundusz inwestycyjny z wydzielonymi subfunduszami jest obowiązany dokonać zmiany statutu funduszu w przedmiocie wykreślenia subfunduszu przejmowanego.”

występowanie sukcesji uniwersalnej wszelkich praw i obowiązków przynależnych funduszowi przejmowanemu.

Z powyższych rozważań wynika, że sukcesja uniwersalna prywatnoprawna jest instytucją, która występuje tylko w przypadku gdy zostanie wprowadzona przez ustawodawcę przy określonym zdarzeniu prawnym. W odniesieniu jednak do zdarzenia prawnego, przy wystąpieniu którego sukcesja uniwersalna prywatnoprawna została przewidziana, instytucję tą należy traktować jako zasadę. Ograniczenia sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej należy więc traktować jako wyjątki, które ustawodawca musi ustanowić wprost w ustawie. W przypadku braku ograniczenia sukcesji w przepisach odnoszących się do danego zdarzenia prawnego zasadnym jest wniosek, że do sukcesji dochodzi bezwarunkowo i jej zakresem przedmiotowym objęte są wszelkie prawa i obowiązki cywilnoprawne przynależne do poprzednika prawnego. Można sformułować jeden wyjątek w odniesieniu do zakresu przedmiotowego sukcesji występującej przy transformacjach kapitałowych – sukcesja nie obejmuje tych elementów które mają dla danej jednostki znaczenie ustrojowe, konstytutywne, a także ściśle związanych z danym rodzajem jednostki organizacyjnej.

IV. Rys historyczny sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej

Celem dokładnego przeanalizowania, opisanie i wyciągnięcia właściwych wniosków odnoszących się do przyjętych przez prawo przypadków sukcesji konieczne jest, w pierwszej kolejności, prześledzenie jak ta instytucja kształtowała się w przeszłości, a następnie przejście do analizy jej kształtu w chwili obecnej.

Przed przystąpieniem do głównego przedmiotu niniejszego rozdziału warto wyjaśnić przyczynę wprowadzania przy transformacjach kapitałowych spółek następstwa prawnego po zmianie ustrojowej w Rzeczypospolitej Polskiej. Wcześniej problematyka następstwa prawnego, a w latach 1945 – 1989 w szczególności w zakresie praw i obowiązków publicznych, nie była przedmiotem szerokiego zainteresowania doktryny czy orzecznictwa, a to ze względu na powszechnie panujący pogląd przyjmujący tożsamość interesu jednostki i interesu publicznego.⁶⁶ Pierwszym aktem prawnym, w którym w latach 90-tych XX wieku wprowadzono następstwo prawne była ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Uzasadnieniem dla uchwalenia ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych była konieczność przeprowadzenia radykalnych reform, w tym przede wszystkim dokonanie zmian w strukturze własności, a także przestawienie gospodarki na system gospodarki rynkowej (której podstawą jest prawo własności, podaży i popytu). Realizacja tych reform miała nastąpić, między innymi, przez dokonanie przekształceń własnościowych, przede wszystkim w sektorze własności państwowej, której zmniejszenie udziału w gospodarce i zastąpienie szeroko rozumianą własnością prywatną wynikało z przesłanek ekonomicznych. Rozwiązania prawne zawarte w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych miały na celu stworzenie podstaw prawnych umożliwiających realizację procesu prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, a podstawowym celem ekonomicznym było doprowadzenie do wzrostu efektywności gospodarowania (co miało nastąpić między innymi przez: demonopolizację, restrukturyzację, podbudzanie motywacji pracowniczych w drodze powiązania kapitału z pracą, tworzenie systemu wzajemnej konkurencji). W zakresie przemian własnościowych w obszarze własności państwowej rozwiązania zawarte w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych miały doprowadzić do restrukturyzacji i prywatyzacji istniejących przedsiębiorstw państwowych, wzrostu liczby małych i średnich

⁶⁶ H. Walczak-Zaremba, Sukcesja uprawnień i obowiązków publicznoprawnych w związku z restrukturyzacją przedsiębiorców w świetle prawa geologicznego i górniczego, *Ochrona Środowiska Przegląd* z 2003 nr 2 s. 25.

firm prywatnych, stworzyć możliwość pozyskania kapitału zagranicznego wraz z transferem nowych technologii i skutecznych metod zarządzania.

Odnosnie do przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego z uzasadnienia projektu do ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych wynika, że poprzez wprowadzenie tej instytucji zamierzano zastąpić sporną i wysoce niedoskonałą instytucję „likwidacji przedsiębiorstwa państwowego w celu utworzenia spółki” określonej w ustawie o przedsiębiorstwach państwowych i rozporządzeniu w sprawie wykonywania przepisów ustawy o przedsiębiorstwach państwowych. Przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego nie dopuszczono do wyłączenia części jego majątku i pozostawienia go przy Skarbie Państwa. Całość majątku przedsiębiorstwa państwowego miała stawać się majątkiem spółki (ze względu natomiast na to, że pojęcie majątku obejmuje aktywa i pasywa spółka mogła wstąpić w ogół praw i obowiązków przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego bez jakiegokolwiek zagrożenia dla interesów wierzycieli przedsiębiorstwa). Co więcej, zgodnie z treścią uzasadnienia do omawianej ustawy, przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę nie miało być zawiązaniem nowej osoby prawnej lecz jej transformacją. Dodatkowo zaznaczono, że zasadniczo polskie prawo administracyjne nie zna sukcesji uprawnień i obowiązków wynikających z decyzji administracyjnych, jednakże ze względu na to, że przedsiębiorstwo państwowe może być ich adresatem (chodziło przykładowo o koncesje, pozwolenia wodno prawne itd.) przekształcenie nie powinno stwarzać konieczności wydawania nowych decyzji.⁶⁷

1. Ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych

1.1. Uwagi ogólne

Ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, w artykule 1 stanowiła, że prywatyzacja przedsiębiorstwa państwowego polegała na udostępnieniu osobom trzecim akcji

⁶⁷ uzasadnienie do projektu ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, druk sejmowy numer 283 i 284, data wpływu projektu: 16 marca 1990 r.

J. Rajski, Założenia ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Państwo i Prawo z 1990, z. 12 s. 8, K. Kruczałak, „Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę” Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny z 1989 r., z. 2, s. 60.

likwidacja przedsiębiorstwa państwowego w celu utworzenia spółki dokonywana na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 listopada 1981 r. w sprawie wykonywania przepisów ustawy o przedsiębiorstwach państwowych kompleksowo została opisana przez E. Płonka, Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę (zagadnienia prawne), Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego z 1990 r., nr 1-3, s. 4-9.

lub udziałów w spółkach z wyłącznym udziałem Skarbu Państwa, powstałych z przekształcenia przedsiębiorstwa, na udostępnieniu osobom trzecim mienia przedsiębiorstwa lub sprzedaży przedsiębiorstwa. W tym celu przedsiębiorstwo państwowe mogło zostać przekształcone w spółkę lub zlikwidowane na zasadach określonych tą ustawą. W ramach niniejszej pracy, w pierwszej kolejności, przedstawiono rozważania na temat następstwa prawnego występującego przy prywatyzacji polegającej na przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w spółkę prawa handlowego i późniejszym udostępnieniu osobom trzecim akcji lub udziałów tej spółki.

1.2. Następstwo prawne w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych

Wstąpienie w prawa i obowiązki spółki powstałej z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego regulował artykuł 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, która to regulacja w odniesieniu do decyzji administracyjnych była uzupełniana przez ustęp 3 tego artykułu.⁶⁸

Zgodnie z wyżej wskazanymi przepisami spółka powstała w wyniku przekształcenia wstępowała we wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorstwa państwowego, a także na tą spółkę przechodziły, z mocy ustawy, uprawnienia i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa wynikające z decyzji administracyjnych, w tym także decyzji z zakresu prawa podatkowego.

Na podstawie omawianego powyżej przepisu ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych doktryna (powołana poniżej) i orzecznictwo potwierdziły, choć nie jednolicie, istnienie sukcesji uniwersalnej w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego. Instytucja ta została wręcz określona jako stanowiąca o istocie przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę. Wskazano również, że przekształcenie odnosiło się wyłącznie do stosunków wewnętrznych przekształcanego podmiotu, czyli jego ustroju, jednakże nie miało żadnego znaczenia dla stosunków zewnętrznych. Dzięki sukcesji spółka powstała z przekształcenia stawała się właścicielem wszystkich rzeczy, których właścicielem

⁶⁸ Artykuł 8:

1. Spółka powołana w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego pozostaje jednoosobową spółką Skarbu Państwa do chwili udostępnienia akcji osobom trzecim.

2. Spółka powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego wstępowała we wszystkie prawa i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa.

3. Na spółkę przechodzą, z mocy ustawy, uprawnienia i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa wynikające z decyzji administracyjnych.

uprzednio było przedsiębiorstwo państwowe, wstępowała w prawo użytkowania wieczystego gruntów, stawało się stroną umów wiążących przedsiębiorstwo. Pomimo tego, że „polskie prawo administracyjne w zasadzie nie zna sukcesji uprawnień i obowiązków wynikających z decyzji administracyjnych” dzięki art. 8 ust. 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie istniała konieczność wydawania nowych decyzji, których adresatem była spółka powstała z przekształcenia.⁶⁹ Następstwo prawne występujące przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie było jednak sukcesją praw i obowiązków przedsiębiorstwa państwowego, przy czym teza ta zostanie rozwinięta w dalszej części niniejszego rozdziału.

Praktyka stosowania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych doprowadziła do powstania na jej tle szeregu nierozstrzygniętych jednoznacznie wątpliwości doktrynalnych. Otóż z jednej strony stwierdzano, że w wyniku komercjalizacji przedsiębiorstwa przestawało istnieć przedsiębiorstwo państwowe, a w jego wszystkie prawa i obowiązki wstępowała spółka.⁷⁰ Z drugiej jednak strony wskazywano, że w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa mieliśmy do czynienia z ciągłością osoby prawnej, która zmieniała jedynie formę ustroju.⁷¹ Łącznikiem pomiędzy przedsiębiorstwem państwowym a spółką prawa handlowego powstałą w wyniku komercjalizacji była jednak cecha, która przystawała do obydwu podmiotów (sprzed i po przekształceniu). Otóż obydwa podmioty pozostawały państwowymi osobami prawnymi. Na charakterystyczne cechy przekształcenia wskazał Sąd Najwyższy przy okazji odpowiedzi na pytanie czy jednoosobowa spółka Skarbu Państwa jest państwową osobą prawną, ściślej czy zachowuje status państwowej osoby prawnej także na gruncie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości. Sąd Najwyższy podał, że przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego uregulowane jest przepisami szczególnymi. W wyniku transformacji nie dochodzi do zawiązania spółki, lecz powstaje jednoosobowa spółka Skarbu Państwa, a właścicielem przedsiębiorstwa i kapitału pozostaje Skarb Państwa. Nadto wskazano, że do spółki powstałej z przekształcenia przedsiębiorstwo nie zostaje wniesione jako aport, bowiem majątek

⁶⁹ W. Góralczyk, Komentarz do ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Warszawa 1991, s. 32-34.

⁷⁰ C. Żuławska, Niektóre prawne i ekonomiczne aspekty prywatyzacji, Państwo i Prawo Nr 2/91, s. 8.

J. Broł, Prawne aspekty prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych w drodze przekształcenia, Praca i Zabezpieczenie Społeczne, luty-marzec 1991, Nr 2-3, s. 3, 8-9.

J. Baehr, „Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa”, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* z 1992 r., zeszyt 1, s. 94-95.

⁷¹ W. Góralczyk, op. cit., str. 32.

przedsiębiorstwa staje się majątkiem spółki. W rezultacie Sąd Najwyższy stwierdził, że państwowa osoba prawna zmienia swoją formę, pozostając państwową osobą prawną.⁷² Na marginesie przytoczyć należy późniejsze orzeczenie SN, w którym opierając się na wykładni art. 12 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych⁷³ przyjęto, że ustaje byt prawny przedsiębiorstwa państwowego: „Norma (...) nakazująca wykreślenie z urzędu przekształconego przedsiębiorstwa z chwilą dokonania wpisu spółki, w która zostało przekształcone, mimo pozorów wyłącznie procesowego charakteru, ma także charakter materialnoprawny, wyznacza bowiem kres prawnego istnienia przedsiębiorstwa i w ten sposób określa jeden ze skutków aktu przekształcenia przedsiębiorstwa w spółkę”.⁷⁴

W ocenie autora niniejszej pracy, biorąc pod uwagę samą istotę przekształcenia należy uznać, że przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę polegało jedynie na zmianie formy prawnej, a nie utworzeniu nowego podmiotu. Ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie zawierała definicji słowa "przekształcać". Zgodnie z definicją słownikową "przekształcić" oznacza nadać czemuś inny kształt, wygląd, charakter, inną postać, formę; przeobrazić, zmienić, natomiast "przekształcać się" oznacza przybrać inny kształt, wygląd, inną postać, formę, przeobrazić się, przemienić się.⁷⁵ Przytoczone definicje nie przewidują więc pojawienia się nowego podmiotu, w miejsce podmiotu przekształcanego, a jedynie nową jego formę. Następnie art. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych wskazywał na dwie formy prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (bezpośrednią - udostępnienie osobom trzecim mienia przedsiębiorstwa lub sprzedaż przedsiębiorstwa; pośrednią - udostępnianie osobom trzecim akcji lub udziałów w spółkach z wyłącznym udziałem Skarbu Państwa, powstałych z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego). Zdanie 2 tego artykułu stanowiło, że celem przeprowadzenia prywatyzacji przedsiębiorstwo państwowe mogło zostać przekształcone lub zlikwidowane.⁷⁶ Skoro ustawa

⁷² Uchwała Sądu Najwyższego z 19 maja 1992 r., sygnatura akt III CZP 49/1992, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna/Pracy z 1992 r., Nr 11, poz. 200.

⁷³ artykuł 12 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych:

„1. Zarząd spółki niezwłocznie po ustaleniu statutu składa wniosek o wpisanie spółki do rejestru handlowego.
2. Wykreślenie przekształconego przedsiębiorstwa państwowego z rejestru przedsiębiorstw państwowych następuje z urzędu z chwilą wpisanie spółki do rejestru handlowego.”

⁷⁴ Postanowienie Sądu Najwyższego z 17 września 2008 r., sygnatura akt: III CSK56/08, LEX nr 560578.

⁷⁵ Słownik języka polskiego pod redakcją prof. dr Mieczysława Szymczaka, Warszawa 1984, Tom II, str. 981.

⁷⁶ Artykuł 1:

„Prywatyzacja przedsiębiorstwa państwowego polega na udostępnieniu osobom trzecim akcji lub udziałów w spółkach z wyłącznym udziałem Skarbu Państwa, powstałych z przekształcenia przedsiębiorstwa, na udostępnieniu osobom trzecim mienia przedsiębiorstwa lub sprzedaży przedsiębiorstwa. W tym celu przedsiębiorstwo państwowe może być przekształcone w spółkę lub zlikwidowane na zasadach określonych ustawą.”

o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych odróżniała przypadki likwidacji przedsiębiorstwa państwowego od jego przekształcenia, zasadnym jest więc przyjęcie, że w wyniku przekształcenia nie dochodziło do rozwiązania lub likwidacji osoby prawnej. Wprawdzie ustawodawca w odniesieniu do przedmiotowego przekształcenia wprowadził regulacje sugerujące wprowadzenie instytucji sukcesji uniwersalnej bowiem stwierdził, że spółka powstała z przekształcenia „wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki” oraz na spółkę powstałą z przekształcenia „przechodzą (...) uprawnienia i obowiązki”. Przytoczone uregulowanie jest analogiczne do tego, które znajdowało się w kodeksie handlowym, a obecnie znajduje się w kodeksie spółek handlowych w przepisach dotyczących łączenia spółek, przy którym bez wątpliwości dochodzi do przeniesienia praw i obowiązków na spółkę przejmującą, a więc na inny podmiot.⁷⁷ Przedstawione powyżej podobieństwa przywołanych regulacji nie przeważają jednak nad wcześniej przytoczonymi argumentami, tym bardziej, że w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, w odniesieniu do przedsiębiorstwa państwowego, nie zawarto przepisu analogicznego do przepisu znajdującego się w kodeksie spółek handlowych, który stanowi o rozwiązaniu spółki przejmowanej, bez przeprowadzania jej likwidacji.⁷⁸ Co za tym idzie zasadnym jest uznanie za prawdziwą tezę o tożsamości podmiotowej przedsiębiorstwa państwowego i spółki stanowiącej nową formę prawną osoby prawnej. Wprowadzenie do ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przepisu sugerującego zachodzenie sukcesji uniwersalnej przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego miało na celu uniknięcie wątpliwości co do przysługiwania spółce praw i obowiązków przekształconego przedsiębiorstwa państwowego, w szczególności w odniesieniu do praw i obowiązków publicznoprawnych. Przyjmując, że przedsiębiorstwo państwowe i spółka to ta sama osoba prawna, tylko w innej formie prawnej, przy obowiązywaniu przepisów sugerujących zachodzenie sukcesji uniwersalnej przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w spółkę, usunięte zostają ewentualne

⁷⁷ artykuł 285 § 3 kodeksu handlowego: „Z chwilą wykreślenia spółki przejętej spółka przejmująca wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej.”

artykuł 465 § 3 kodeksu handlowego: „Z chwilą wykreślenia spółki przejętej spółka przejmująca wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej.”

artykuł 494 kodeksu spółek handlowych:

„§ 1. Spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.

§ 2. Na spółkę przejmującą albo spółkę nowo zawiązaną przechodzą z dniem połączenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej albo którejkolwiek ze spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.”

⁷⁸ artykuł 493 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Spółka przejmowana albo spółki łączące się przez zawiązanie nowej spółki zostają rozwiązane, bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, w dniu wykreślenia z rejestru.”

wątpliwości w zakresie przysługiwania wszelkich praw i obowiązków przedsiębiorstwa państwowego spółce będącej jego nową formą prawną. Konsekwentnie należy przyjąć, że w przypadku przekształcenia dokonywanego na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych zachodziła nie sukcesja uniwersalna, ale obowiązywała zasada kontynuacji praw i obowiązków przedsiębiorstwa państwowego przez spółkę.⁷⁹

Po podjęciu przywołanej w poprzednim akapicie uchwały Sądu Najwyższego stwierdzano, że przepis artykułu 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych stanowił, iż spółka powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa. W związku z tym jednak, że nie sformułowano w tym przepisie żadnych ograniczeń co do zakresu następstwa prawnego podawano, iż przepis ten statuował następstwo prawne pod tytułem ogólnym (sukcesję generalną), obejmujące ogół praw i obowiązków poprzednika prawnego, przechodzących na jego następcę. Wskazywano dalej, że następstwo to obejmowało również prawa i obowiązki publicznoprawne, z wyłączeniami dotyczącymi niektórych zezwoleń związanych ze statusem przedsiębiorstwa.⁸⁰

Odnosnie do nie przechodzenia niektórych zezwoleń na spółkę powstałą z przekształcenia jako przykład wskazywano pozwolenie na broń, które zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 13 stycznia 1961 r. o broni, amunicji i materiałach wybuchowych⁸¹ wydawane było tylko jednostkom państwowym, i wykluczano interpretację rozszerzającą krąg podmiotów uprawnionych.⁸² Nie była to właściwa teza. Zasada kontynuacji praw i obowiązków przez spółkę stanowiącą nową formę prawną przedsiębiorstwa państwowego miała tak szeroki zakres przedmiotowy, że nawet na jej podstawie obejmowano pewne prawa i obowiązki wynikające z decyzji, które mogło nabyć wyłącznie przedsiębiorstwo państwowe, a podmiot powstały z przekształcenia nie mógł nawet się obiegać o jej uzyskanie. W tym zakresie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący skargę przekształconej z przedsiębiorstwa państwowego spółki akcyjnej od decyzji odmawiającej wydania pozwolenia na posiadanie broni palnej na okaziciela na kolejny okres (wskazano, że

⁷⁹ w czasie obowiązywania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych doktryna ani orzecznictwo nie formułowały też wskazujących na obowiązywanie przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego zasady kontynuacji, wskazywano na zachodzenie w tym przypadku sukcesji uniwersalnej.

⁸⁰ A. Chróścicki, [w:] Komentarz do art. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U.96.118.561), A. Chróścicki, Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2001, Komentarz do art. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U.96.118.561).

⁸¹ Dziennik Ustaw z 1961 r. Nr 6 poz. 43, ze zmianami.

⁸² A. Chróścicki, op. cit, Komentarz do art. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych.

po przekształceniu w spółkę przedsiębiorstwo państwowe przestało należeć do kręgu podmiotów wymienionych w art. 14 ustawy z dnia 31 stycznia 1961 r. o broni, amunicji i materiałach wybuchowych i nie mogło otrzymać nowego zezwolenia na posiadanie broni „na okaziciela” - nie mogło nawet ubiegać się o to zezwolenie). NSA wskazał, że na gruncie art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych na spółkę powstałą z przekształcenia przechodzą prawa i obowiązki które mają charakter skonkretyzowany, tj. indywidualny – tak jak prawa i obowiązki z decyzji wydanych na podstawie ustawy z dnia 31 stycznia 1961 r. o broni, amunicji i materiałach wybuchowych. Każde przedłużenie świadectwa broni było natomiast odrębną decyzją i „*Prawa z takiej decyzji wynikające przechodziły z przedsiębiorstwa państwowego na spółkę, jednakże miały one określony w decyzji czas obowiązywania*”.⁸³

W odniesieniu do praw i obowiązków podatkowych, na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, znaleźć można zarówno stanowiska włączające, jak i wyłączające te prawa i obowiązki z zakresu przedmiotowego art. 8 ust. 2 i 3 tej ustawy. W tym kontekście, zwrócić należy uwagę na dwa orzeczenia NSA, które zapadły w krótkich odstępach czasu, a zawierały całkowicie odmienne stanowiska, przy czym obydwie dotyczyły przysługiwania praw i obowiązków z zakresu prawa podatkowego spółce powstałej z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego. Posługuję się tu pojęciem przysługiwania, choć przywołane orzeczenia posługują się (za ustawą) pojęciem przechodzenia praw i obowiązków podatkowych, przy czym w tym miejscu istotny jest tylko wniosek co do przysługiwania spółce praw i obowiązków podatkowych przysługujących wcześniej przedsiębiorstwu państwowemu.

W pierwszym orzeczeniu NSA opowiedział się za poglądem przyjmującym, że przedsiębiorstwo państwowe i spółka powstała z jego przekształcenia to dwie różne osoby. Naczelny Sąd Administracyjny argumentował, że z chwilą zakończenia bytu prawnego przedsiębiorstwa państwowego ustaje osobowość prawna tej jednostki gospodarczej, nie wygasają natomiast prawa i obowiązki, gdyż z mocy prawa przechodzą one na nowo powstałą jednoosobową spółkę Skarbu Państwa. Dalej Sąd wskazał, że błędny jest pogląd, iż artykuł 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych zawierał, w czasie rozpatrywanego stanu faktycznego, normę ogólną w stosunku do norm zawartych w ustawach podatkowych. Przepis ten, jak i przepisy ustaw podatkowych nie regulowały w sposób

⁸³ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 1994 r., sygnatura akt: III SA1457/93, Orzecznictwo Sądów Polskich 1995, nr 6, poz. 125.

odmienny tego samego przedmiotu (w przepisach ustaw podatkowych nie znajdowały się przepisy dotyczące sukcesji), a zatem w tym zakresie nie istniała kolizja norm prawnych i zbędne byłoby posługiwanie się jakimikolwiek procedurami usuwania tych kolizji (w tym regułą *lex specialis derogat legi generali*). Swoją tezę Sąd poparł przykładem nowelizacji, która wprowadziła ograniczenie zakresu przedmiotowego instytucji przewidzianej przez artykuł 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, wskazując na artykuł 2 pkt 3 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw⁸⁴, nowelizujący art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: „*W wyniku nowelizacji przepis ustalający, że stratę pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego w najbliższych, kolejno po sobie następujących, trzech latach podatkowych, został uzupełniony zastrzeżeniem, że „przy ustalaniu straty nie uwzględnia się (...), w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału podmiotów gospodarczych, także straty podmiotów przekształconych, przejmowanych lub dzielonych, ustalonej na dzień poprzedzający przekształcenie, łączenie lub podział”*”.⁸⁵ Dopiero zatem z datą wejścia w życie przywołanego przepisu można było mówić o prawnym ograniczeniu zakresu przedmiotowego art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, w zakresie skorzystania przez spółkę, powstałą z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego z możliwości odliczenia od dochodu straty jej poprzednika prawnego. Swoją tezę Sąd poparł jeszcze treścią artykułu 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, który stwierdzał wprost, że bilans zamknięcia przedsiębiorstwa państwowego staje się bilansem otwarcia spółki. Sąd wskazał, że: „*Przepis ten, w pełni korespondujący z art. 8 ust. 2 tej ustawy, pozwala na przyjęcie, że strata bilansowa przedsiębiorstwa państwowego stała się stratą spółki akcyjnej i - jako taka - mogła być (do czasu nowelizacji art. 7 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) odliczana od dochodu*

⁸⁴ Dziennik Ustaw z 1993 r. Nr 28, poz. 127.

⁸⁵ artykuł 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

tekst pierwotny:

"Stratę, o której mowa w ust.2, pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego w następnych trzech latach podatkowych. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust.3."

tekst znowelizowany:

"Stratę, o której mowa w ust. 2, pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego w najbliższych, kolejno po sobie następujących trzech latach podatkowych. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 3, a w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału podmiotów gospodarczych, także straty podmiotów przekształconych, przejmowanych lub dzielonych, ustalonej na dzień poprzedzający przekształcenie, łączenie lub podział."

spółki.(...)”⁸⁶ W przywołanym orzeczeniu Sąd doszedł do wniosku, że artykuł 8 ust 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw odnosił się do wszelkich praw i obowiązków przedsiębiorstwa państwowego, w tym praw i obowiązków publicznoprawnych, a zatem również podatkowych. Właściwie również zostało wskazane, że regułą wykładni systemowej *lex specialis derogat legi generali* w relacjach pomiędzy normą z art. 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych a jakąkolwiek normą z ustawy podatkowej można było zastosować dopiero po wprowadzeniu przepisu, który wyraźnie ograniczył obowiązującą na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych zasadę wstąpienia przez spółkę we wszelkie prawa i obowiązki przedsiębiorstwa państwowego (przykładowo przepisem szczególnym w stosunku do artykułu 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych został art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych): „(...) ustawodawca pierwotnie opowiedział się za pełną sukcesją praw i obowiązków przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego, bez jakichkolwiek wyłączeń i ograniczeń. Zamiar ten - w odniesieniu do strat przekształcanego przedsiębiorstwa - zmienił dopiero w 1993 r., a więc po upływie przeszło 2,5 lat obowiązywania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Trzeba przy tym pamiętać, że możliwość odliczania strat (zwanych wówczas niedoborami ze źródła przychodów) od dochodów w okresie następnych trzech lat podatkowych przewidywała także uprzednia ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1991 r. Nr 49, poz. 216 z późn. zm.), obowiązująca w chwili wejścia w życie ustawy o prywatyzacji.”

Powyższe wnioski są istotne dla dalszych rozważań poczynionych poniżej.

W jednym z wcześniejszych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego można jednakże znaleźć odmienne zapatrywanie w stosunku do powyżej zaprezentowanego. W wyroku tym NSA negatywnie ocenił możliwość uwzględnienia przez spółkę powstałą z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego dokonanego na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych strat podatkowych tego przedsiębiorstwa przy ustalaniu zaliczek na podatek dochodowy spółki powstałej z przekształcenia. Sąd uznał w tym

⁸⁶ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 marca 1994 r., sygnatura akt SA/Ka 1857/93, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1995 r., nr 1, poz. 42,

również Sąd Najwyższy w uchwale składu 7 sędziów z dnia 14 marca 1995 r., sygnatura akt III CZP 165/95, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna/Pracy z 1995 r., nr 6, poz. 87 potwierdził, że mówiąc o wstąpieniu spółki we wszystkie prawa i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa bez żadnych ograniczeń czy wyłączeń, miał na względzie wszystkie przysługujące przedsiębiorstwu prawa w szerokim tego słowa znaczeniu,

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 maja 1997 r., sygnatura akt I PKN 174/97, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 1998 r., nr 8, poz. 244.

przypadku za istotną kwestię tożsamości podmiotowej strony i skutki następstwa prawnego w postępowaniu podatkowym. Sąd stwierdził, że: „(...) art. 8 ust. 2 ustawy z 13.7.1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 51, poz. 298 z późn. zm.), zgodnie z którym spółka powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego wstępuje w prawa i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa, nie może mieć zastosowania do postępowania podatkowego, w którym prawa i obowiązki podatników rozstrzygane są odrębnymi przepisami”. Na uzasadnienie swojego poglądu Sąd wskazał następujące argumenty. Po pierwsze – spółka powstała z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego powinna była ustalić swój dochód na podstawie art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowił, że „stratę, tj. kwotę nadwyżki kosztów uzyskania przychodów nad sumą przychodów, pokryć można w równych częściach z dochodu uzyskanego w następnych latach podatkowych”. Po drugie – straty ponosiło przedsiębiorstwo państwowe, a spółka powstała z jego przekształcenia stanowiła nową jednostkę i była odrębnym podatnikiem co miało wynikać z art. 3 ust. 3 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Po trzecie – przepisy podatkowe nie mogły być interpretowane rozszerzająco i skoro art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, operował pojęciem straty, to należało ją uwzględniać u podmiotu, który ją poniósł – czyli przedsiębiorstwie państwowym. Do tego aby móc pokryć stratę przekształconego podmiotu z dochodu nowo powstałego podmiotu musiałby przewidywać to stosowny przepis prawa podatkowego. Ostatnim argumentem na jaki wskazał NSA podejmując omawiane orzeczenie było dokonanie w 1993 r. omawianej już wcześniej nowelizacji art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która rozstrzygnęła, że straty podmiotów przekształconych nie uwzględnia się przy ustaleniu podstawy opodatkowania nowo powstałego podmiotu.⁸⁷ Orzeczenie to zostało skrytykowane za wyłączenie z zakresu przedmiotowego art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych praw i obowiązków podatkowych.⁸⁸

Zaprezentowane powyżej stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego ocenić należy jako błędne z trzech zasadniczych względów. Przede wszystkim Sąd dokonał w nim bezpodstawnego ograniczenia skutków przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego dokonanego na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, wyłączając z nich prawa i obowiązki podatkowe. Sąd dokonał takiego zabiegu pomimo tego, że żaden

⁸⁷ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Poznaniu z dnia 20 lipca 1993 r., sygnatura akt: SA/Po 3225/92, Monitor Podatkowy z 1994 Nr 1, s. 16.

⁸⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, Głosa do wyroku NSA z dnia 20 lipca 1993 r., SA/Po 3225/92, POP z 1995 Nr 1 s. 10.

przepis prawa nie wprowadzał ograniczenia zakresu przedmiotowego art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Następnie - przedsiębiorstwo państwowe, które podlegało przekształceniu i spółka to w istocie jedna i ta sama osoba prawna tylko w zmienionej formie prawnej. Po trzecie – wynikiem nowelizacji art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie było rozstrzygnięcie wątpliwości co do możliwości uwzględnienia straty przedsiębiorstwa państwowego przez spółkę powstałą z jego przekształcenia, ale ograniczenie zakresu przedmiotowego art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (polegające na wyłączeniu prawa spółki do uwzględnienia, przy ustalaniu straty podatkowej spółki, straty wykazanej przez przedsiębiorstwo państwowe, które stanowiło poprzednią formę prawną spółki) .⁸⁹

Objęcie zakresem przedmiotowym art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, praw i obowiązków podatkowych znajduje potwierdzenie również w jednym z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanym w późniejszym okresie obowiązywania wskazanej w niniejszym zdaniu ustawy. W rozpoznawanym przez Sąd stanie faktycznym spółka powstała z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego wniosła skargę na odmowę organu przywrócenia terminu do wniesienia odwołania od decyzji ustalającej kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za wrzesień 1993 r. W skardze spółka wniosła między innymi o odrzucenie skargi w przypadku uznania braku legitymacji procesowej czynnej skarżącego, a to ze względu na to, że decyzja wymiarowa była skierowana do przedsiębiorstwa państwowego, które to uchybiło terminowi do wniesienia odwołania, a prośbę o jego przywrócenie wniósł nowy podmiot powstały w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę. Następnie spółka argumentowała, że ze względu na art. 3 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przejęcie zobowiązania podatkowego mogło nastąpić jedynie w trybie odpowiedzialności osób trzecich. NSA odnośnie do tego zarzutu wskazał, że orzecznictwo zarówno Sądu Najwyższego, NSA jak i Trybunału Konstytucyjnego (w tym zakresie w uzasadnieniu

⁸⁹ Wnioski te częściowo potwierdzało również Ministerstwo Finansów, które stwierdziło, że na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (jak i na podstawie art. 491 kodeksu handlowego) dochodziło do sukcesji generalnej. Następnie wskazano na brak jednoznacznej interpretacji w orzecznictwie kwestii tożsamości podmiotowej i skutków następstwa prawnego. Na koniec jednakże Ministerstwo Finansów wskazało, że wraz z nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dokonanej z dniem 16 kwietnia 1993 r. wprowadzone zostało (z mocą obowiązującą od 1 stycznia 1993 r.) ustawowe ograniczenie do korzystania z możliwości odliczenia straty podmiotów przekształcanych, przejmowanych lub dzielonych, a więc z tą datą wprowadzono ustawowe ograniczenie sukcesji uniwersalnej obowiązującej na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych - pismo Ministerstwo Finansów z dnia 7 marca 1997 r., Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat, PO 4/UD-802-119/97, Ograniczenie możliwości odliczenia straty przez podmiot gospodarczy powstały w wyniku przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału, Głosa z 1998 r., Nr 3, s. 49.

powołano się na zaprezentowaną już powyżej uchwałę Sądu Najwyższego z 19 maja 1992 r., wyrok NSA z 10 marca 1994 r., jak i omówioną poniżej uchwałę Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 1995 r.) jednolicie prezentowało pogląd zgodnie z którym w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa mamy do czynienia z ciągłością osoby prawnej, która zmienia jedynie formę ustroju, natomiast na podstawie art. 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych w przypadku przekształcenia występuje sukcesja uniwersalna. W rezultacie NSA stwierdził, że: *„Zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy z 13.07.1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 51, poz. 298 ze zm.), spółka powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego wstępuje we wszystkie jego prawa i obowiązki, a więc jest również stroną w postępowaniu o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania od decyzji ustalającej podatek od towarów i usług”*.⁹⁰

Co do zakresu przedmiotowego art. 8 ust. 2 i 3 na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych wypowiedział się również Trybunał Konstytucyjny, który wprawdzie nie rozwiął wątpliwości czy spółka powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego to był całkiem nowy podmiot, czy ten sam, a przekształcenie miało powodować jedynie zmianę ustrojową. Wskazał jednakże, że spółka powstała z przekształcenia była następcą uniwersalnym przedsiębiorstwa państwowego, przejmującym w całości przedsiębiorstwo w rozumieniu artykułu 55¹ kodeksu cywilnego co pozwalało uznać, że w sensie materialnym została zachowana ciągłość podmiotowości prawnej przekształconego przedsiębiorstwa państwowego, choć: *„(...) Formalnie rzecz ujmując, jednoosobowa spółka Skarbu Państwa jest nowym podmiotem (...)”*. Trybunał Konstytucyjny potwierdził także wykładnię artykułu 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przeprowadzoną przez sądy powszechne wskazując wprost, że wspomniany artykuł 8 regulował kwestię sukcesji uniwersalnej w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę, którą objęte były zarówno prawa i obowiązki cywilnoprawne, jak też administracyjnoprawne: *„(...) Bez względu bowiem na to, jak rozstrzyga się kwestię ciągłości podmiotowości prawnej przekształconego przedsiębiorstwa państwowego, panuje zgodność poglądów co do tego, że jednoosobowa spółka Skarbu Państwa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego jest uniwersalnym następcą prawnym tego przedsiębiorstwa. (...)”*. W swym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny odwołał się do

⁹⁰ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Katowicach z dnia 10 lipca 1996 r., sygnatura akt: SA/Ka 1346/95, Monitor Podatkowy z 1997 r., Nr 3, s. 87.

konstrukcji osoby prawnej podkreślając dwie zasadnicze jej funkcje: efektywność wykorzystania majątku przez podmioty tworzące osobę prawną (co wymagało stworzenia podstaw prawnych do przekształcania państwowych osób prawnych) i bezpieczeństwo podmiotów pozostających w stosunkach prawnych z osobą prawną (co wymagało, aby proces przekształcenia państwowej osoby prawnej nie naruszał usprawiedliwionych interesów osób pozostających w stosunkach prawnych z przekształcaną osobą prawną). Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa wywoływało więc w momencie początkowym skutki prawne skierowane przede wszystkim do wewnątrz przekształcanego podmiotu (zmiana struktury kapitału i zmiana struktury zarządzania). Natomiast stosunki zewnętrzne przekształcanego podmiotu pozostawały w zasadzie bez zmian (konstruując taką tezę Trybunał Konstytucyjny powołał się na art. 8 ust. 2 i 3, art. 9 ust. 1 i 4 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych).⁹¹ Trybunał odwołał się przy tym do przekształceń spółek prawa handlowego, w stosunku do których po pierwsze – nie było wątpliwości zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie, że przekształcenie oznaczało zmianę formy ustrojowej przy zachowaniu bytu prawnego,⁹² po drugie – w stosunku do których zachodziła nie zasada sukcesji uniwersalnej, a zasada kontynuacji.⁹³ Powyższe twierdzenia stanowią kolejny argument przemawiający za uznaniem występowania przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego zasady kontynuacji, a nie sukcesji uniwersalnej.

Przy okazji powołanego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnął również wątpliwości co do stosowania artykułu 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych i stwierdził, że wyrażał on zasadę ciągłości bilansowej, której treść uregulowana jest w przepisach z zakresu rachunkowości.⁹⁴ Nadto art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych w pełni korespondujący z art. 8 ust. 2 tej ustawy, pozwalał na określenie co mogło być odliczane od dochodu spółki, a więc potwierdzał też objęcie zakresem art. 8 ust. 2 przedmiotowej ustawy praw i obowiązków podatkowych.⁹⁵

Podsumowując należy stwierdzić, że art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych stanowił zasadę kontynuacji praw i obowiązków

⁹¹ uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 1996 r., sygnatura akt W 2/96, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego z 1996 r., Nr 3, poz. 23.

⁹² wyrok Sądu Najwyższego z 13 grudnia 1992 r., sygnatura akt III CRN 321/91, Orzecznictwo Sądu Najwyższego z 1992 r., Nr 7-8, poz. 142.

⁹³ uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 1996 r., op. cit.

⁹⁴ *Artykuł 11:*

Bilans zamknięcia przedsiębiorstwa państwowego staje się bilansem otwarcia spółki, przy czym suma funduszu założycielskiego i funduszu przedsiębiorstwa staje się kapitałem własnym spółki. Statut spółki określa część kapitału własnego tworzącego kapitał akcyjny oraz część kapitału własnego tworzącego kapitał zapasowy.

⁹⁵ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 marca 1994 r., op. cit.

przedsiębiorstwa państwowego przez spółkę stanowiącą jego nową formą prawną. Pomimo wątpliwości, w szczególności orzecznictwa i to w początkowym okresie obowiązywania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, co do zakresu przedmiotowego art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, w późniejszym okresie obowiązywania tej ustawy przyjęta została, zarówno w orzecznictwie, jak i przez organy administracji, prawidłowa wykładnia przyjmująca szeroki zakres przedmiotowy zasady stanovionej przez przywołany przepis, a w szczególności przyjmująca, że zakres ten obejmował również prawa i obowiązki prawa publicznego: art. 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych stanowił, iż spółka wstępowała we „wszelkie prawa i obowiązki”, nie wskazując że chodzi tu tylko i wyłącznie o jakieś wybrane prawa i obowiązki np. o charakterze prywatnoprawnym.⁹⁶

Po uchyleniu ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, ale na jej podstawie Sąd Najwyższy wydał wyrok, który dość szczegółowo opisał jedną z cech instytucji stanovionej przez art. 8 ust. 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. SN wskazał, że art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, mógł być rozumiany jedynie w ten sposób, że spółka powstała z przekształcenia wstępowała w te wszystkie prawa i obowiązki, które posiadały następujące właściwości:

- powstały w czasie poprzedzającym przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego i spoczywały na nim nadal w dacie dokonania przekształcenia (konkretne, istniejące prawa i obowiązki),
- stanowiły jego aktywa i pasywa, przysługujące mu realnie w chwili rozpoczęcia procedury dokonywania przekształcenia,
- wynikały ze zdarzeń prawnych lub faktycznych zaistniałych w czasie, gdy przedsiębiorstwo państwowe jeszcze istniało: *„rzeczywiste źródło powstania tych praw i obowiązków musiało już istnieć przed rozpoczęciem procesu przekształcenia”*, natomiast nie dotyczyła:

- praw i obowiązków, które były potencjalne: *„(...) (statyczne), a więc zwłaszcza takie, które jedynie hipotetycznie dotyczyły przedsiębiorstwa państwowego, bo chociaż były zastrzeżone w ustawie, to jednak ich aktualizacja mogła nastąpić dopiero w wyniku określonego zachowania się adresata normy prawnej”*,

⁹⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, Wybrane zagadnienia podatkowe przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, Monitor Podatkowy z 1994 r., Nr 10, s. 290.

— samego źródła, jakim był przepis prawa, czyli: „(...) istniejące jedynie hipotetycznie obowiązkowi ustawowe”.⁹⁷

Odmienne niż przy omówionej prywatyzacji pośredniej przedstawiała się kwestia wstąpienia w prawa i obowiązki przy prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego w drodze jego likwidacji, czyli tzw. prywatyzacji bezpośredniej. Normy prawne dotyczące tego rodzaju prywatyzacji zawarte były w rozdziale 4 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, artykułach od 37 do 43.⁹⁸ Proces prywatyzacji poprzez likwidację przebiegał w

⁹⁷ wyrok Sądu Najwyższego z 8 grudnia 2000 r., sygnatura akt: I CKN 324/00, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2001 r., Nr 6, poz. 96.

⁹⁸ artykuły 37 do 43 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych:

„37. 1. Organ założycielski, za zgodą Ministra Przekształceń Własnościowych, może zlikwidować przedsiębiorstwo państwowe w celu:

- 1) sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa,
- 2) wniesienia przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia do spółki,
- 3) oddania na czas oznaczony do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa.

2. Decyzję o likwidacji podejmuje organ założycielski z własnej inicjatywy bądź na wniosek rady pracowniczej przedsiębiorstwa.

3. Od decyzji, o której mowa w ust. 2, radzie pracowniczej oraz dyrektorowi przedsiębiorstwa przysługuje sprzeciw w trybie określonym w art. 61 ustawy wymienionej w art. 5 ust. 4. pisma urzędowe

38. 1. Likwidacja w celu oddania do odpłatnego korzystania mienia przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 37 ust. 1 pkt 3, może nastąpić, jeżeli:

- 1) wniosek o likwidację i oddanie mienia do odpłatnego korzystania został uchwalony przez radę pracowniczą po zasięgnięciu opinii ogólnego zebrania pracowników (delegatów),
- 2) oddanie mienia następuje na rzecz spółki,
- 3) do spółki przystąpiła większość pracowników likwidowanego przedsiębiorstwa,
- 4) współnikami są wyłącznie osoby fizyczne, chyba że Minister Przekształceń Własnościowych postanowi inaczej,
- 5) wysokość kapitału akcyjnego lub zakładowego nie będzie niższa niż 20% łącznej wartości funduszu założycielskiego i funduszu likwidowanego przedsiębiorstwa.

2. Likwidacja w celu oddania do odpłatnego korzystania może nastąpić z pominięciem warunków przewidzianych w ust. 1 pkt 3, jeżeli spółka spełniająca te warunki nie powstanie w ciągu 2 miesięcy od dnia uchwalenia przez radę pracowniczą wniosku o likwidację albo jeżeli wyrazi na to zgodę ogólne zebranie pracowników (delegatów).

39. 1. Oddanie mienia do odpłatnego korzystania następuje na podstawie umowy zawartej w imieniu Skarbu Państwa przez organ założycielski.

2. W umowie, o której mowa w ust. 1, strony mogą postanowić, że po upływie czasu, na który została zawarta, korzystający ma prawo zakupić mienie, z którego korzysta. Przy określaniu ceny kupna uwzględnia się wartość dotychczasowych świadczeń z tytułu odpłatnego korzystania z mienia.

3. Minister Finansów określi zasady ustalania należności za korzystanie z mienia Skarbu Państwa w przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 2.

40. 1. Prawa i obowiązki Skarbu Państwa wynikające z umów, o których mowa w art. 39, wykonuje Minister Skarbu Państwa.

2. Organ założycielski, który w imieniu Skarbu Państwa zawarł umowę, o której mowa w ust. 1, niezwłocznie po jej zawarciu przekazuje Ministrowi Skarbu Państwa niezbędne dokumenty i informacje do wykonywania przez niego praw i obowiązków Skarbu Państwa wynikających z tej umowy.

41 1. Mienie zlikwidowanego przedsiębiorstwa państwowego lub zorganizowane części tego mienia organ założycielski zbywa lub oddaje do odpłatnego korzystania stosując odpowiednio przepisy art. 23, 26 i 39 ust. 3.

ten sposób, że wpierw organ założycielski podejmował decyzję o likwidacji przedsiębiorstwa państwowego w jednym z trzech celów: sprzedaży przedsiębiorstwa (w znaczeniu przedmiotowym określonym w kodeksie cywilnym) lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa, wniesienia przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia do spółki, oddania na czas oznaczony do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa. Następnie dokonywana była jedna z wyżej wymienionych czynności prawnych. W przypadku prywatyzacji bezpośredniej ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie zawierała postanowień dotyczących kontynuacji praw i obowiązków lub sukcesji uniwersalnej. Z tego względu, w przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa zastosowanie znajdowały przepisy kodeksu cywilnego dotyczące dokonywania czynności prawnych na przedsiębiorstwie (w tym w szczególności art. 55² kodeksu cywilnego⁹⁹). Zauważony jednak został, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, brak jednomyślności co do zakresu praw i obowiązków przenoszonych na nabywcę przedsiębiorstwa (w szczególności dotyczyło to praw i obowiązków publicznych).¹⁰⁰

W pierwszej kolejności należy ustalić, czy w przypadku prywatyzacji bezpośredniej istniał jakikolwiek podmiot, którego można było określać następcą prawnym przedsiębiorstwa państwowego. Pomocne w tym zakresie jest jedno z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, które wprawdzie odnosiło się do prywatyzacji zakładającej oddanie na czas oznaczony do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa, jednakże wnioski poczynione na bazie tego orzeczenia znajdują zastosowanie w każdym innym przypadku prywatyzacji bezpośredniej. W toku rozpoznawania sprawy przed NSA podniesiony został zarzut braku przymiotu strony przez spółkę (podmiot który zawarł umowę dotyczącą odpłatnego korzystania z mienia

2. Mienie pozostałe po likwidacji przedsiębiorstwa państwowego, którego organem założycielskim był Minister Obrony Narodowej, podlega przekazaniu na zasadach i w trybie określonym w ustawie z dnia 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego (Dz. U. Nr 90, poz. 405).

42. Do jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, powstałych na zasadzie art. 37 ust. 1 pkt 2 oraz art. 40 pkt 1, a także do udostępniania akcji w takich spółkach stosuje się odpowiednio przepisy rozdziałów 2 i 3.

43. Do zbycia zorganizowanej części mienia przedsiębiorstwa państwowego stosuje się odpowiednio przepisy o zbyciu przedsiębiorstwa.”

⁹⁹ artykuł 55² kodeksu cywilnego:

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

¹⁰⁰ J. Grabowski, Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Komentarz, Warszawa 1998, s. 147.

Przykładowo przyjmowano konieczność uzyskiwania nowych decyzji administracyjnych uprawniających do podjęcia określonych działalności – tak S. Dudzik, Zbycie przedsiębiorstwa a sukcesja praw i obowiązków wynikających z aktów administracyjnych. Państwo i Prawo z 1994 r., z. 7-8, s. 38.

przedsiębiorstwa). Sąd zauważył, że oddanie do odpłatnego korzystania następuje na podstawie umowy zawartej w imieniu Skarbu Państwa przez organ założycielski (art. 39 ust. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) i wskazał, że: „*W tej sytuacji należy stwierdzić, że ogólnym następcą prawnym przedsiębiorstwa państwowego, które uległo likwidacji w celu oddania jego majątku do odpłatnego korzystania na czas oznaczony na podstawie art. 37 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 38 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 51, poz. 298 z późn. zm.), jest Skarb Państwa. Jest to jednocześnie podmiot wstępujący jako skarżący na miejsce zlikwidowanego w tym trybie przedsiębiorstwa, które wniosło skargę do sądu administracyjnego*”.¹⁰¹ Ogólnym następcą prawnym przedsiębiorstwa państwowego, które podlegało prywatyzacji bezpośredniej dokonywanej na podstawie ustawy i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych był więc Skarb Państwa. Argumentem przemawiającym za powyższą tezą było również brzmienie art. 40 § 2 kodeksu cywilnego, który przewidywał solidarną odpowiedzialność Skarbu Państwa w razie nieodpłatnego przejęcia na podstawie obowiązujących ustaw, określonego składnika mienia od państwowej osoby prawnej,¹⁰² bowiem w momencie zlikwidowania przedsiębiorstwa państwowego jako podmiot odpowiedzialny pozostawał tylko Skarb Państwa.

Powyższy wniosek skłania do zadania dalej idącego pytania: jakiego rodzaju praw i obowiązków dotyczyły umowy zawierane w jednym z celów, o których mowa była w art. 37 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych? W dużym uproszczeniu można stwierdzić, że umowy te dotyczyły przedsiębiorstwa i do tych czynności zastosowanie znajdowały przepisy kodeksu cywilnego normujące czynności na przedsiębiorstwie. Pamiętać również należy, że ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych obowiązywała w czasie, w którym art. 55¹ kodeksu cywilnego brzmiał następująco:

¹⁰¹ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z 21 lutego 1994 r., sygnatura akt IV SA 285/93, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1994 r., Nr 4, s. 168,

analogicznie:

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z 15 października 1998 r., sygnatura akt: III SA 955/97, LEX nr 34944.

¹⁰² J. Napierała, Wybrane instytucje prawa cywilnego znajdujące zastosowanie w związku z likwidacją przedsiębiorstwa państwowego., Rejent z 1994 r. Nr 11 s. 76,

artykuł 40 § 2 kodeksu cywilnego w brzmieniu obowiązującym w czasie obowiązywania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych:

„§ 2. *W razie nieodpłatnego przejęcia, na podstawie obowiązujących ustaw, określonego składnika mienia od państwowej osoby prawnej na rzecz Skarbu Państwa, ten ostatni odpowiada solidarnie z osobą prawną za zobowiązania powstałe w okresie, gdy składnik stanowił własność danej osoby prawnej, do wysokości wartości tego składnika ustalonej według stanu z chwili przejęcia, a według cen z chwili zapłaty.*”

Przedsiębiorstwo, jako zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) firmę (nazwę), znaki towarowe i inne oznaczenia indywidualizujące przedsiębiorstwo,*
- 2) księgi handlowe,*
- 3) nieruchomości i ruchomości należące do przedsiębiorstwa, w tym produkty i materiały,*
- 4) patenty, wzory użytkowe i zdobnicze,*
- 5) zobowiązania i obciążenia, związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa,*
- 6) prawa wynikające z najmu i dzierżawy lokali zajmowanych przez przedsiębiorstwo.*

Przepis ten nie wspominał więc o koncesjach, licencjach i zezwoleniach, które to decyzje zostały wprowadzone jako składniki przedsiębiorstwa we wskazanym powyżej przepisie nowelizacją kodeksu cywilnego dokonaną ustawą z 14 lutego 2003 r. (w dalszej części niniejszej pracy zostało wyjaśnione czy dodanie koncesji, licencji i zezwoleń do składników przedsiębiorstwa wprowadziło jakąkolwiek zmianę w zakresie przenoszenia praw i obowiązków z tych aktów administracyjnych za pomocą czynności prawnych mających za przedmiot przedsiębiorstwo). Za trafną należy więc uznać odpowiedź na zadane powyżej pytanie, że umowy zawierane w jednym z celów, o których mowa była w art. 37 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych dotyczyły wyłącznie praw i obowiązków cywilnoprawnych, a na podstawie umowy cywilnoprawnej nie było (i nie ma, o czym dalej w niniejszej pracy) możliwości przenoszenia praw i obowiązków publicznoprawnych. Taka również teza została zawarta w jednym z wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, który rozpatrywał skargę spółki, która nabyła przedsiębiorstwo w trybie art. 37 ust. 1 pkt 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych od decyzji ustalającej przedsiębiorstwu państwowemu wysokość podatku od nieruchomości. NSA wskazał, że spółka zawarła z właściwym organem założycielskim umowę, na podstawie której nabyła przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego (na który to przepis również powołano się w umowie) oraz zobowiązała się zaspokoić wierzycieli, zwalniając sprzedającego od odpowiedzialności za przejęte zobowiązania i obciążenia. Dalej NSA stwierdził: „*Umowa tego rodzaju wywiera wyłącznie skutki cywilnoprawne. Jej przedmiotem - co już niejednokrotnie podkreślano w orzecznictwie NSA - nie mogą być świadczenia o charakterze publicznoprawnym, do których zaliczają się zobowiązania podatkowe i które nie odpowiadają pojęciu "wierzytelności"*”, co

więcej przedmiotowa umowa „(...) nie stwarza po stronie nabywcy odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe tego przedsiębiorstwa”.¹⁰³

Konkretniej, bowiem w odniesieniu do zwrotu nadpłaconego podatku, wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w kolejno omówionych wyrokach. W pierwszym z nich stwierdzono, że: „Tylko jednoosobowe spółki Skarbu Państwa powstałe w trybie ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych mogą otrzymać zwrot podatków nadpłaconych przez przekształcone w spółkę przedsiębiorstwo państwowe”.¹⁰⁴

W drugim z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrywał możliwość domagania się przez podmiot, który zawarł umowę z art. 37 ust. 1 pkt 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, zwrotu nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym. NSA podtrzymał stanowisko wyrażane w innych orzeczeniach, że przedmiotowa umowa nie może skutecznie regulować praw i obowiązków publicznoprawnych: „Zagadnienia dotyczące podatków bowiem są rozstrzygane w przepisach prawa podatkowego. Żaden z przepisów tego prawa, jak również unormowania powołanej wyżej ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie dają podstawy do uznania skarżącej spółki za sukcesora byłych Zakładów "P.-D"”.¹⁰⁵ W odniesieniu do wydatków ponoszonych przez przedsiębiorstwo państwowe Naczelny Sąd Administracyjny również odmówił spółce która zawarła umowę, o której mowa w art. 37 ust. 1 pkt 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodu spółki: „Należy uznać, że obowiązek pokrycia kosztów opracowania koncepcji prywatyzacji stanowił dla skarżącej spółki zobowiązanie cywilnoprawne, związane z przejściem mienia do odpłatnego korzystania i najprawdopodobniej stanowił również jeden z elementów do ustalenia ostatecznej odpłatności za korzystanie z przejętego mienia.”¹⁰⁶

¹⁰³ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 9 listopada 1994 r., sygnatura akt III SA 246/94, op. cit.

¹⁰⁴ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Poznaniu z dnia 27 kwietnia 1995 r., sygnatura akt: SA/Po 55/95, Prawo Gospodarcze z 1996 r., Nr 1, s. 17.

¹⁰⁵ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 17 listopada 1995 r., sygnatura akt III SA 137/95, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1996 r., Nr 4, poz. 174,

w odniesieniu do przenoszenia praw i obowiązków z zakresu prawa podatkowego przy prywatyzacji bezpośredniej wskazać można na jedno orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Katowicach z dnia 9 czerwca 1995 r., sygnatura akt SA/Ka 866/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 1997 r., z. 1, s. 8, którego jedna z tez sprowadzała się do stwierdzenia, że umowa o oddaniu mienia Skarbu Państwa do odpłatnego korzystania nie stanowi podstawy odpowiedzialności spółki za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa zlikwidowanego w trybie art. 37 ust. 1 pkt 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych

¹⁰⁶ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Łodzi z dnia 8 lipca 1998 r., sygnatura akt: I SA/Łd 5/97, LEX nr 36011.

Brak możliwości domagania się zwrotu nadpłaconego podatku przez podmiot zawierający umowę w związku z prywatyzacją bezpośrednią przedsiębiorstwa państwowego, a z drugiej strony możliwość domagania się nadpłaty przez spółkę powstałą z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w oparciu o art. 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych potwierdziło również Ministerstwo Finansów.¹⁰⁷

Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził również brak występowania sukcesji praw i obowiązków z zakresu prawa podatkowego w przypadku likwidacji przedsiębiorstwa państwowego w celu wniesienia przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia do spółki (art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych).¹⁰⁸

W kolejnym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wyraźnego rozróżnienia pomiędzy skutkami prywatyzacji pośredniej i bezpośredniej. NSA wskazał, że następstwo prawne pod tytułem ogólnym w zakresie prawa podatkowego może nastąpić tylko w nielicznych przypadkach wyraźnie przez ustawę przewidzianych, natomiast: *„Jeżeli chodzi o przekształcenie podmiotowe wynikające z ustawy z dnia 13.07.1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, to w orzecznictwie sądu administracyjnego jednolicie się przyjmuje, że tylko w art. 8 ust. 2 i 3 powołanej ustawy, statuowane zostało następstwo prawne pod tytułem ogólnym (por. wyrok NSA z 20.01.1995 r., sygn. akt III SA 888/94).”* W przypadku natomiast likwidacji przedsiębiorstwa państwowego w celu oddania jego mienia do odpłatnego korzystania spółce, dokonanej na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, nie występuje następstwo prawne na gruncie prawa podatkowego i spółka zawierająca przedmiotową umowę nie stanowi nowej formy prawnej przedsiębiorstwa państwowego. Następcą prawnym przedsiębiorstwa państwowego, w tym przypadku, jest Skarb Państwa.¹⁰⁹

Zdaniem autora niniejszej pracy w przypadku prywatyzacji pośredniej nie zachodziła sukcesja uniwersalna, a zastosowania znajdowała zasada kontynuacji. Pomimo tego, na przykładzie prywatyzacji pośredniej i bezpośredniej można zaobserwować wyraźną granicę pomiędzy tymi instytucjami, co do jednej doktryna i orzecznictwo dopuszczały następstwo

¹⁰⁷ pismo z dnia 31 maja 1994 r. Ministerstwo Finansów, PO 4/MS-722-531/94, Zwrot nadpłaconych podatków spółce powstałej z przedsiębiorstwa państwowego. Zwrot podatku dochodowego od różnic kursowych za lata 1989 i 1990 zapłaconego przez przedsiębiorstwa państwowe, które uległy przekształceniu lub likwidacji w trybie ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych., Monitor Podatkowy z 1998 r. Nr 3 s. 10.

¹⁰⁸ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 18 grudnia 1998 r., sygnatura akt: III SA 1735/97, LEX nr 37850.

¹⁰⁹ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 18 kwietnia 1997 r., sygnatura akt: III SA 15/96, Doradca Podatkowy z 1998 r. Nr 1, s. 29.

prawne, a co do drugiej – odmawiały występowania ogólnego następstwa prawnego (co istotne, rozróżnienie pomiędzy tymi instytucjami będzie jeszcze bardziej widoczne, w przypadku przyjęcia, że przy prywatyzacji pośredniej zastosowania znajdowała zasada kontynuacji, która nie znajdowała zastosowania przy prywatyzacji bezpośredniej, gdzie, przykładowo, nabywca przedsiębiorstwa bez wątplenia był odrębnym podmiotem od przedsiębiorstwa państwowego, a w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych brak było podstawy prawnej pozwalającej przyjąć w tym przypadku istnienie następstwa prawnego). W przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę, dokonywanego na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, proces ten regulowały przepisy, które określały sposób zmiany formy prawnej tej osoby prawnej. W odniesieniu do prywatyzacji bezpośredniej ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przewidywała rozwiązanie w postaci przekazania przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, jego zorganizowanej części lub określonego mienia przedsiębiorstwa państwowego na podstawie umowy cywilnoprawnej. Sam proces sprzedaży, wniesienia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części do spółki lub oddania do korzystania nie powodował powstania ogólnego następstwa prawnego – było to następstwo w zakresie ściśle określonych praw i obowiązków cywilnoprawnych.

Tezę o braku sukcesji uniwersalnej w przypadku prywatyzacji bezpośredniej przedsiębiorstwa państwowego dokonywanej na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przyjmowały sądy powszechne oraz Sąd Najwyższy.

W 1996 r. Sąd Apelacyjny w Warszawie wydał dwa wyroki, w których dokonał rozróżnienia skutków prawnych obydwu rodzajów prywatyzacji. W pierwszym z orzeczeń Sąd wskazał, że prywatyzacja dokonywana w oparciu o art. 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych polegała na pełnej transformacji, w wyniku której na spółkę powstałą z przekształconego przedsiębiorstwa państwowego przechodził ogół praw i obowiązków poprzednika prawnego. Natomiast: „(...) *oddanie do odpłatnego korzystania mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa może nastąpić na różnych zasadach, np. w formie umowy najmu, dzierżawy, leasingu itp.*” W tym przypadku więc o obowiązkach podmiotu zawierającego wskazaną w zdaniu poprzedzającym umowę decydowała jej treść.¹¹⁰ W drugim z wyroków Sąd Apelacyjny w Warszawie przyjął, że zawarcie umowy prywatyzacyjnej w którejkolwiek z postaci wskazanych w art. 37 ust. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw

¹¹⁰ wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 11 kwietnia 1996 r., sygnatura akt: I ACr 206/96, Prawo Gospodarcze z 1997 r. Nr 3 s. 35.

państwowych nie powodowało transformacji przedsiębiorstwa państwowego. Co więcej w momencie zawierania przedmiotowych umów przedsiębiorstwo państwowego nie istniało: „W związku z powyższym należy uznać, że brak jest następstwa prawnego pod tytułem ogólnym między zlikwidowanym w oparciu o art. 37 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przedsiębiorstwem państwowym a przejmującą do odpłatnego korzystania na czas określony mienia tego przedsiębiorstwa spółką (art. 39 tej ustawy)”¹¹¹

W odniesieniu do odpowiedzialności za uiszczenie składek na ubezpieczenie społeczne przy prywatyzacji bezpośrednio wypowiedział się Sąd Najwyższy. SN wskazał, że po zakończeniu likwidacji (która musiała nastąpić przed zawarciem umowy, o której mowa w art. 37 ust. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) przedsiębiorstwo państwowe przestawało istnieć jako odrębny podmiot i przestawało być podatnikiem w rozumieniu art. 3 ust. 3 wówczas obowiązującej ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Majątek przedsiębiorstwa państwowego nie był więc już majątkiem podatnika, a więc i jego nabycie nie było nabyciem majątku podatnika. W konsekwencji nabywca (w trybie art. 37 ust. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) majątku zlikwidowanego przedsiębiorstwa państwowego, nie ponosił odpowiedzialności na podstawie art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych za zobowiązania tego przedsiębiorstwa z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Podstawą odpowiedzialności za zapłatę składek na ubezpieczenie społeczne nie mogło być również, zawarte w umowie, oświadczenie nabywcy o przejęciu długu, gdyż decyzja zobowiązująca do zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne mogła być wydana jedynie na podstawie przepisów o zobowiązaniach podatkowych wyszczególnionych w § 1 pkt 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lutego 1989 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych¹¹², a wśród tych przepisów brak było odpowiednika art. 519 kodeksu cywilnego (przewidujący przejęcie długu w prawie cywilnym).¹¹³

¹¹¹ wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 23 lipca 1996 r., sygnatura akt I ACr 617/96, LEX nr 26410.

¹¹² Dziennik Ustaw z 1989 Nr 6 poz. 40 ze zmianami.

¹¹³ wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 1999 r., sygnatura akt: II UKN 632/98, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 2000 r., Nr 14, poz. 558.

artykuł 519 kodeksu cywilnego:

§ 1. *Osoba trzecia może wstąpić na miejsce dłużnika, który zostaje z długu zwolniony (przejęcie długu).*

§ 2. *Przejęcie długu może nastąpić:*

1) *przez umowę między wierzycielem a osobą trzecią za zgodą dłużnika; oświadczenie dłużnika może być złożone którejkolwiek ze stron;*

W drugim z wyroków Sąd Najwyższy zaakceptował pogląd, przyjmowany również przez sądy administracyjne, sprowadzający się do wyłączenia możliwości przenoszenia praw i obowiązków z zakresu prawa podatkowego na mocy umowy cywilnoprawnej: „(...) *bowiem obowiązek podatkowy ma charakter publicznoprawnego obowiązku osobistego podatnika i z tej przyczyny przeniesienie zobowiązania podatkowego w drodze umowy cywilnoprawnej na inny podmiot nie może wywołać skutków prawnych w zakresie stosunków prawno podatkowych*”.¹¹⁴

Podsumowując powyżej przedstawione spostrzeżenia można sformułować następujący wniosek: w czasie obowiązywania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę zachodziła nie sukcesja uniwersalna a zasada kontynuacji przez spółkę (stanowiącą nową formę prawną osoby prawnej, którą było przedsiębiorstwo państwowe) wszelkich praw i obowiązków, w tym praw i obowiązków administracyjnych i podatkowych przedsiębiorstwa państwowego.¹¹⁵ Podstawą prawną obowiązywania tej zasady był art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, które wprost wskazały podmiot będący sukcesorem ogólnym przedsiębiorstwa państwowego. Kontynuacja praw i obowiązków na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych była zasadą, a więc wyjątki od tej zasady musiały być wprowadzone do ustaw wprost, a nie w sposób dorozumiany. Wyjątki te musiały być również interpretowane ściśle, a więc w przypadku braku wyłączenia danego prawa lub obowiązku z zakresu przedmiotowego kontynuacji zasadą było przysługiwanie tego prawa lub obowiązku spółce, stanowiącej nową formę prawną osoby prawnej będącej wcześniej przedsiębiorstwem państwowym. Kontynuacji praw i obowiązków administracyjnych i podatkowych nie niweczył fakt, że dana ustawa z prawa administracyjnego lub podatkowego nie zawierała przepisu dopuszczającego kontynuację tych praw i obowiązków. Wystarczającą podstawą dla kontynuacji praw i obowiązków administracyjnych i podatkowych był art. 8 ust. 2 i 3 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, które to przepisy znalazły się pośród innych przepisów związanych z przekształceniem przedsiębiorstwa państwowego w spółkę. Wystarczającą również była sama istota instytucji przekształcenia przedsiębiorstwa

2) *przez umowę między dłużnikiem a osobą trzecią za zgodą wierzyciela; oświadczenie wierzyciela może być złożone którejkolwiek ze stron; jest ono bezskuteczne, jeżeli wierzyciel nie wiedział, że osoba przejmująca dług jest niewypłacalna.*

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 1999 r. II UKN 632/98, op. cit.

¹¹⁴ wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2002 r., sygnatura akt: III RN 193/00, LEX nr 558333.

¹¹⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, Wybrane..., s. 290.

państwowego, która zakładała tożsamość podmiotową spółki i przedsiębiorstwa państwowego - spółka nie była nową osobą prawną, a jedną i tą samą osobą prawną co przedsiębiorstwo państwowe, jedynie o zmienionej formie prawnej.

2. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji

Ustawą, która uchyliła ustawę o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych była ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji. Uzasadnienie dla jej wprowadzenia było następujące: „*Propozycja nowych uregulowań w zakresie zasad tworzenia, funkcjonowania, reorganizacji, sanacji i likwidacji przedsiębiorstw państwowych wynika z konieczności zakończenia procesu regulacji stosunków własnościowych w sferze mienia państwowego pozostającego we władaniu państwowych podmiotów gospodarczych*”.¹¹⁶

Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji wyróżniła dwa pojęcia komercjalizacji i prywatyzacji. Za komercjalizację ustawa przyjęła jedynie sam proces przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego. Natomiast prywatyzacja, w rozumieniu tej ustawy, polegała pierwotnie na: zbywaniu należących do Skarbu Państwa akcji lub udziałów spółek powstałych w wyniku komercjalizacji, rozporządzaniu wszystkimi składnikami materialnymi i niematerialnymi majątku przedsiębiorstwa państwowego lub spółki powstałej w wyniku komercjalizacji na zasadach określonych ustawą przez: sprzedaż przedsiębiorstwa, wniesienie przedsiębiorstwa (w znaczeniu przedmiotowym) do spółki, oddanie przedsiębiorstwa (w znaczeniu przedmiotowym) do odpłatnego korzystania.¹¹⁷

Ustawa o komercjalizacji przejęła z ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych zasadę wstąpienia skomercjalizowanej spółki (będącej nową formą prawną przedsiębiorstwa państwowego) we wszelkie prawa i obowiązki przedsiębiorstwa państwowego, a wyraz tego znaleźć można w jej art. 1 ust. 1, art. 7 i art. 9 ust. 3¹¹⁸, a także w

¹¹⁶ T. Fijałkowski, Prawo o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Warszawa 1996, s. 7.

¹¹⁷ artykuł 1 ustawy o komercjalizacji w brzmieniu z 22 października 1996 r.:

1. *Komercjalizacja, w rozumieniu ustawy, polega na przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w spółkę; jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej, spółka ta wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe, bez względu na charakter prawny tych stosunków.*

2. *Prywatyzacja, w rozumieniu ustawy, polega na:*

1) *zbywaniu należących do Skarbu Państwa akcji lub udziałów spółek powstałych w wyniku komercjalizacji,*
2) *rozporządzaniu wszystkimi składnikami materialnymi i niematerialnymi majątku przedsiębiorstwa państwowego lub spółki powstałej w wyniku komercjalizacji na zasadach określonych ustawą przez:*

a) *sprzedaż przedsiębiorstwa,*

b) *wniesienie przedsiębiorstwa do spółki,*

c) *oddanie przedsiębiorstwa do odpłatnego korzystania.*

¹¹⁸ artykuł 1 ust. 1 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji:

art. 40. Najistotniejszą dla tematu niniejszej pracy jest jednakże druga część artykułu 1 ust. 1 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji stanowiąca, że spółka powstała z przekształcenia wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe, bez względu na charakter prawny tych stosunków. Przytoczona część przepisu stanowi podstawę prawną zasady kontynuacji praw i obowiązków przez spółkę stanowiącą nową formę prawną przedsiębiorstwa państwowego poddanego procesowi komercjalizacji.¹¹⁹ Dlatego za błędny należy uznać pogląd,¹²⁰ że na powstałą z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego spółkę Skarbu Państwa nie przechodzą koncesje nadane przedsiębiorstwu w trybie indywidualnej decyzji związanej z określonym podmiotem, podawany bez zastrzeżenia, że takie ograniczenie musiało być wprowadzone przez przepis ustawy. Do wstąpienia we wszelkie (również publicznoprawne) prawa i obowiązki przedsiębiorstwa państwowego nie jest potrzebna żadna czynność prawna je przenosząca, ani czynność prawna stwierdzająca względem osób trzecich istnienie prawa. Rozwiązanie to jest podobne do rozwiązania przewidzianego w kodeksie spółek handlowych.¹²¹

Pod rządami ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji aktualność zachowały tezy dotyczące sukcesji uniwersalnej formułowane przez doktrynę i orzecznictwo w czasie obowiązywania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (które autor niniejszej pracy odnosi do, jego zdaniem obowiązującej w tym przypadku, zasady kontynuacji). W

„Komercjalizacja, w rozumieniu ustawy, polega na przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w spółkę; jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej, spółka ta wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe, bez względu na charakter prawny tych stosunków.”

artykuł 7 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji:

„Bilans zamknięcia przedsiębiorstwa państwowego staje się bilansem otwarcia spółki, przy czym suma kapitałów własnych jest równa sumie funduszu założycielskiego, funduszu przedsiębiorstwa i niepodzielonego wyniku finansowego za okres działalności przedsiębiorstwa przed komercjalizacją.”

artykuł 9 ust. 3 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji:

Akt komercjalizacji zastępuje czynności określone w przepisach Kodeksu spółek handlowych, poprzedzające złożenie wniosku o wpisanie spółki do rejestru przedsiębiorców.”

artykuł 40 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji:

„1 O ile ustawa nie stanowi inaczej, kupujący lub przejmujący przedsiębiorstwo wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki przedsiębiorstwa państwowego, bez względu na charakter stosunku prawnego, z którego te prawa i obowiązki wynikają.

2. Kupujący lub przejmujący przedsiębiorstwo odpowiada za zobowiązania podatkowe ujawnione w bilansie zamknięcia przedsiębiorstwa. W stosunku do kupującego lub przejmującego przedsiębiorstwo nie stosuje się ograniczeń określonych w art. 40 ust. 3 ustawy, o której mowa w art. 31.

3. W razie upadłości kupującego lub przejmującego przedsiębiorstwo, zobowiązania z tytułu spłaty należności wobec Skarbu Państwa zaspokajane są w kolejności przewidzianej do zaspokajania zobowiązań podatkowych.”

¹¹⁹ E. Gniewek, Utrata zdolności sądowej przez osobę prawną w trakcie procesu, Rejent z 1998 r. Nr 5 s. 75,

R. Jurga, M. Michalski, Specyfika struktury organizacyjnej i zasad funkcjonowania spółki powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w związku z jego komercjalizacją i prywatyzacją, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego z 1999 r., nr 4, s. 15.

¹²⁰ A. Chróścicki, Komentarz do ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Dom Wydawniczy ABC, 1997, s. 29.

¹²¹ W.J. Katner, Komercjalizacja i prywatyzacja. Komentarz, Warszawa 2003, s. 26.

pierwszej kolejności potwierdzono, że na podstawie ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji, w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego dochodzi do następstwa prawnego pod tytułem ogólnym również w zakresie praw i obowiązków o charakterze publicznoprawnym, pomimo obowiązywania generalnej zasady polskiego systemu prawa, że te prawa i obowiązki ze swej istoty mają w większości charakter niezbywalny.¹²²

Szczegółowe rozważania na temat zakresu sukcesji uniwersalnej występującej na podstawie ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedstawił K. Bandarzewski.¹²³ Autor ten opowiada się za przyjęciem tezy, odmiennej od tezy prezentowanej przez autora niniejszej pracy, że w wyniku komercjalizacji powstaje nowy podmiot i dlatego w swojej monografii posługuje się zwrotami wskazującymi na przechodzenie praw i obowiązków. K. Bandarzewski wskazał, że w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę dochodzi do przejścia (w wyniku jednego zdarzenia prawnego – postanowienia o wpisie spółki do właściwego rejestru) przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym z podmiotu tracącego byt prawny na nowo powstałą spółkę (czyli warunkiem nabycia przez spółkę praw i obowiązków jest to by ich przedmiotem było przedsiębiorstwo). Teza ta jest myląca. Spółka będąca nową formą prawną przekształconego przedsiębiorstwa państwowego nie nabywa przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, które należało do przedsiębiorstwa państwowego, lecz przysługują jej prawa i obowiązki (w tym przykładowo prawo własności składników majątkowych) przedsiębiorstwa państwowego. Następnie K. Bandarzewski podał, że przejście nie obejmuje jednak wszystkich składników materialnych i niematerialnych wchodzących w skład przedsiębiorstwa, ale częściowo dochodzi do zmiany lub wygaśnięcia pewnych składników (przykładowo nazwy przedsiębiorstwa państwowego, praw które mogą przysługiwać tylko określonym podmiotom) i pojawienia się zamiast nich innych składników (firmy – jak w spółkach kapitałowych).¹²⁴ Również ta teza jest myląca w przypadku, gdy nie zostaje wskazane, że w wyniku komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego nie dochodzi do żadnego przejścia przedsiębiorstwa, a jedynie prawa i obowiązki przysługujące przedsiębiorstwu państwowemu przysługują spółce będącej jego nową formą prawną.

Autor ten wskazał, między innymi, że nie jest możliwe przejście:

- a) stałego indywidualnego stosunku administracyjnego – czyli takiego stosunku, w którym istotny jest jego charakter, cel lub walory osobiste podmiotu (przykładowo:

¹²² J. Grabowski, op. cit., s. 21.

¹²³ K. Bandarzewski, op. cit., s. 207-273.

¹²⁴ Ibidem, s. 210.

obowiązki identyfikacyjne: REGON – celem tego numeru jest dokładne określenie formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorcy),¹²⁵

- b) stałego podmiotowo stosunku administracyjnoprawnego – czyli takiego stosunku, co do którego właściwe przepisy wymagają, aby jedną jego stroną był określony typ organizacyjny podmiotu,¹²⁶
- c) decyzji, co do których przepisy przewidują wygaśnięcie praw i obowiązków z nich wynikających niezależnie od przekształcenia danego podmiotu,¹²⁷

Podane przykłady należy zastąpić jednym stwierdzeniem: w ramach komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego, spółce stanowiącej nową formę prawną przedsiębiorstwa państwowego nie przysługuje dane prawo lub obowiązek, jeżeli przepis prawa wyraźnie taki skutek przekształcenia przewiduje.

Na spółkę powstałą z przekształcenia przechodzą natomiast prawa i obowiązki z następujących stosunków:

- a) których zawiązanie wymaga spełnienia przez dany podmiot określonych przesłanek,
- b) cywilnoprawnych i indywidualnego prawa pracy, choć z wyjątkami,¹²⁸
- c) podatkowych, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych przepisami,
- d) nadane na podstawie określonych decyzji administracyjnych.¹²⁹

Przywołane przykłady można zaaprobować z jedną zmianą - jednoznacznym wskazaniem, że w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę nie dochodzi do przejścia praw i obowiązków, a następuje ich kontynuacja przez spółkę stanowiącą nową formę prawną przedsiębiorstwa państwowego.

Analizując tezy stawiane przez komentatorów do ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji nie sposób nie zauważyć, że wciąż jednak, przynajmniej do pewnego momentu, pozostawała nierozstrzygnięta kwestia (także sporna pod rządami ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) czy spółka powstała w wyniku komercjalizacji jest nowym podmiotem, czy też dotychczasowym tyle, że o zmienionej formie prawnej. Nawet ten sam autor z jednej strony wskazywał, że: *„Nie kwestionując faktu, iż w związku z przekształceniem przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, ma miejsce pełna kontynuacja działalności podmiotu w aspekcie ekonomicznym, w aspekcie prawnym jednak*

¹²⁵ Ibidem, s. 216.

¹²⁶ Ibidem, s. 217.

¹²⁷ Ibidem, s. 240-220.

¹²⁸ Ibidem, s. 220-230.

¹²⁹ Ibidem, s. 232-236.

*niewątpliwie powstaje nowy podmiot, tyle że będący uniwersalnym sukcesorem praw i obowiązków byłego przedsiębiorstwa państwowego.*¹³⁰ Z drugiej jednak strony stawiał następującą tezę: „*W wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego, na podstawie przepisów ustawy nie następuje utworzenie nowego podmiotu prawnego, tylko zmiana kształtu prawnego podmiotu już istniejącego*”.¹³¹

W późniejszym okresie obowiązywania ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji dominująca stała się wykładnia, że przekształcenie polega na pełnej transformacji, lecz w jego wyniku nie powstaje nowy podmiot prawa, a jedynie zmienia się kształt prawny istniejącego podmiotu.¹³² Nie dochodzi więc do zawiązania spółki i wniesienia mienia przedsiębiorstwa przez Skarb Państwa jako aportu, ani do zmiany właściciela przedsiębiorstwa, ponieważ obok Skarbu Państwa nie pojawia się inny podmiot. Z mocy przepisu szczególnego majątek przedsiębiorstwa staje się natomiast majątkiem spółki, która pozostaje państwową osobą prawną. Pomocne w tym zakresie jest uzasadnienie jednego z orzeczeń Sadu Najwyższego. Sąd z uwagi na to, że przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego może nastąpić jedynie w spółkę akcyjną lub w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością stanął na stanowisku, że pojęcie komercjalizacji w ustawie o komercjalizacji i prywatyzacji związane jest wyłącznie ze zmianą formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa państwowego. Sąd Najwyższy w omawianej uchwale odwołał się, w rzeczywistości oparł się, na poglądzie wyrażanym podczas obowiązywania ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych zakładającym, że przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego polega na pełnej transformacji, lecz w wyniku przekształcenia nie powstaje nowy podmiot prawa, a jedynie zmienia się kształt prawny istniejącego podmiotu (Sąd na poparcie swojej tezy przywołał uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 19 maja 1992 r., sygnatura akt III CZP 49/92- omówioną w punkcie 1.2. niniejszego rozdziału). Dalej Sąd dokonał przyjęcia wcześniejszego poglądu Sądu Najwyższego: „(...) *Dokonana wykładnia zachowała aktualność na gruncie ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o*

¹³⁰ A. Chróścicki, Ustawa..., 2001, Komentarz do art. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych

Tak również: ibidem, Komentarz..., 1997, s. 25.

¹³¹ ibidem, Ustawa..., 2001, Komentarz do art. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych,

tak również: G. Bieniek, J. Broł, Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw. Komentarz. Akty wykonawcze i związkowe, Warszawa 1997, s. 9.

¹³² R. Jurga, M. Michalski, op. cit., s. 15,

E. Gniewek, Utrata..., s. 75,

Z. Hajn, Charakter prawny i skutki komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego w świetle prawa pracy, Praca i Zabezpieczenie Społeczne z 2000 r., Nr 12, s. 10.

*komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, gdyż treść art. 1 ust. 1 tej ustawy wskazuje, że chodzi w nim o transformację przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, połączoną z sukcesją jego praw i obowiązków. Powstała w wyniku komercjalizacji spółka Skarbu Państwa jest następcą pod tytułem ogólnym i z tej racji wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki komercjalizowanego przedsiębiorstwa. Oznacza to, że nabycie użytkowania wieczystego przez spółkę następuje ex lege w wyniku sukcesji uniwersalnej. Do nabycia użytkowania wieczystego z mocy ustawy wpis do księgi wieczystej - jak była już o tym wyżej mowa - nie jest wymagany. (...)*¹³³

Pogląd ten, nie był jednak podzielany przez całość doktryny. Przeciwni temu pogładowi podawali, że z porównania art. 9 ust. 3¹³⁴ z art. 4¹³⁵ ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji wyraźnie wynika, że czynności składające się na sporządzenie aktu komercjalizacji z mocy prawa zastępują czynności zawiązania spółki w rozumieniu kodeksu spółek handlowych, jednakże nie cel ich zawarcia- utworzenie nowego podmiotu. Natomiast treść aktu komercjalizacji i jego skutki są identyczne z czynnościami zawieranymi przez założyciela spółki. Różnicą jaką wykazuje się ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji w porównaniu do kodeksu spółek handlowych jest art. 9 ust. 3 tejże ustawy, zgodnie z którym

¹³³ uchwała Sądu Najwyższego z dnia 5 grudnia 2002 r., sygnatura akt III CZP 71/02, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2003 r., Nr 10 poz. 133.

¹³⁴ artykuł 9 ust. 3 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji:

Akt komercjalizacji zastępuje czynności określone w przepisach Kodeksu spółek handlowych, poprzedzające złożenie wniosku o wpisanie spółki do rejestru przedsiębiorców.

¹³⁵ artykuł 4 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji:

1. Komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego dokonuje minister właściwy do spraw Skarbu Państwa:

- 1) na wniosek organu założycielskiego,*
- 2) na wniosek dyrektora przedsiębiorstwa państwowego i rady pracowniczej,*
- 3) z własnej inicjatywy.*

2. W przypadku komercjalizacji z własnej inicjatywy minister właściwy do spraw Skarbu Państwa zawiadamia o zamiarze komercjalizacji dyrektora przedsiębiorstwa państwowego, radę pracowniczą oraz organ założycielski przedsiębiorstwa państwowego.

3. W przypadku komercjalizacji na wniosek organu założycielskiego, zawiadomienia dyrektora przedsiębiorstwa państwowego oraz rady pracowniczej o zamiarze komercjalizacji dokonuje organ założycielski.

4. Dyrektor przedsiębiorstwa państwowego jest zobowiązany doręczyć ministrowi właściwemu do spraw Skarbu Państwa, w terminie nieprzekraczającym trzech miesięcy od dnia otrzymania zawiadomienia, kwestionariusz przedsiębiorstwa państwowego przeznaczonego do komercjalizacji, wraz z dokumentami określonymi w przepisach, o których mowa w ust. 6. O niedoręczeniu dokumentów przez dyrektora przedsiębiorstwa państwowego minister właściwy do spraw Skarbu Państwa zawiadamia organ założycielski, na którym spoczywa obowiązek doręczenia dokumentów w ciągu jednego miesiąca od dnia zawiadomienia.

5. W przypadku komercjalizacji na wniosek dyrektora i rady pracowniczej przedsiębiorstwa państwowego, do wniosku należy dołączyć kwestionariusz przedsiębiorstwa państwowego przeznaczonego do komercjalizacji, wraz z dokumentami określonymi w przepisach, o których mowa w ust. 6.

6. Rada Ministrów, w drodze rozporządzenia, określi wzór kwestionariusza przedsiębiorstwa państwowego przeznaczonego do komercjalizacji oraz wykaz dokumentów niezbędnych do sporządzenia aktu komercjalizacji.

akt komercjalizacji zastępuje czynności określone w artykule 320 kodeksu spółek handlowych poprzedzające złożenie wniosku o wpisanie spółki do rejestru.¹³⁶

Konkludując, z uwagi na fakt, iż przedsiębiorstwo państwowe jest osobą prawną, to proces rejestracji należy jedynie uznać za wymóg formalny związany z uzyskaniem przez ten podmiot nowej formy prawnej. Dodatkowo przyjęcie, że przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego nie powstaje nowy podmiot, ale dochodzi do zmiany formy prawnej osoby prawnej przy zachowaniu tożsamości bytu prawnego jest logiczną konsekwencją przyjęcia, że w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego występuje zasada kontynuacji, jak przy przekształceniach spółek w kodeksie spółek handlowych. Analogie komercjalizacji i przekształcenia spółek są również widoczne przy przyrównaniu aktu komercjalizacji (elementy którego wskazuje art. 9 ust. 2 kip) do uchwały o przekształceniu spółki dokonywanym na podstawie k.s.h., elementy której wskazuje art. 563 k.s.h. (gdzie mamy do czynienia z tożsamością podmiotową spółki przekształcanej i przekształconej) - w obydwu dokumentach zawarte muszą być: wysokość kapitału zakładowego, nazwiska i imiona członków odpowiednich organów, odniesienie do statutu lub umowy spółki.

Orzecznictwo administracyjne w zakresie podmiotowości w odniesieniu do praw i obowiązków publicznoprawnych wykazuje jednakże pewną niekonsekwencję. Otóż w jednym z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, dotyczącym przejścia praw i obowiązków z licencji określonej w ustawie o transporcie drogowym, wpieryw przyznaje się, że podmioty przekształcane i przekształcone zachowują tożsamość, jednakże nie tyczy się to podmiotowości w zakresie praw i obowiązków publicznoprawnych. Sąd opierając się na wcześniejszych poglądach wyrażanych przez Naczelną Sąd Administracyjny (w tym zakresie Sąd odwołał się do powołanego już w niniejszej pracy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 1994 r., sygnatura akt: SA/Ka 1857/93 dotyczącego podmiotowości podatkowej) przyjął tezę, że przekształcane przedsiębiorstwo państwowe i powstała w wyniku przekształcenia jednoosobowa spółka Skarbu Państwa traktowane są w zakresie praw i obowiązków publicznoprawnych jako dwie różne osoby prawne. Sąd wskazał, że „(...) *uprawnienia* (od autora: w tym przypadku wynikające z licencji) *nie są przenoszone skutkiem realizacji woli licencjobiorcy względnie organu założycielskiego, lecz jako wynik działań władczych z zakresu administracji publicznej (decyzji administracyjnej wydanej przez*

¹³⁶ K. Bandarzewski, op. cit., str. 207.

*licencjodawcę (...)*¹³⁷. W tym miejscu należy stwierdzić, że wskazane przez sąd przykłady nie stanowią podstawy dla przyjęcia tezy, że w odniesieniu do praw i obowiązków publicznoprawnych przedsiębiorstwo państwowe i spółka powstała w wyniku przekształcenia, są postrzegane jako dwa różne podmioty. Wyżej przytoczony przykład stanowi jedynie ograniczenie obowiązywania zasady kontynuacji odnośnie do praw i obowiązków publicznych, który zresztą jest spójny z ustawą o komercjalizacji i prywatyzacji. Ograniczenia te są wprowadzane na podstawie art. 1 ust 1, który stanowi podstawę obowiązywania zasady kontynuacji z wyjątkami zastrzeżonymi przez przepisy ustawy (w końcu ustawa ta stanowi, że: „(...) jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej, spółka ta wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe, bez względu na charakter prawny tych stosunków”).

Nie sposób jednak nie zauważyć, że kodeks spółek handlowych również przewiduje odmienną od sukcesji uniwersalnej instytucję dotyczącą szeroko rozumianego następstwa prawnego w przypadku przekształcenia spółek, gdzie w art. 553¹³⁸ kodeksu spółek handlowych ustanawia zasadę kontynuacji praw i obowiązków spółki przekształcanej, w tym w § 2 tego artykułu zasadę tą rozciąga się także na prawa i obowiązki publiczne, gdyż spółka przekształcona pozostaje podmiotem tych praw. Z tego przepisu wywodzi się, że w wyniku przekształcenia spółki nie mamy do czynienia z nowym podmiotem, ale tym samym o zmienionej jedynie formie prawnej. W ustawie o komercjalizacji i prywatyzacji ustawodawca wprawdzie wskazuje, że podmioty przekształcone wstępują w określone przez te przepisy stosunki prawne lub prawa i obowiązki, jednakże ze względu na potwierdzoną i przyjętą już tezę o tożsamości podmiotowej przedsiębiorstwa państwowego i spółki stanowiącej nową formę prawną tej osoby prawnej, za uzasadniony należy uznać wniosek, że nie dochodzi tu do wstąpienia, a do kontynuacji przez spółkę stosunków prawnych lub praw i obowiązków, przysługujących przedsiębiorstwu państwowemu. Przywołany argumenty skłaniają do przyjęcia tezy, że w przypadku przekształcenia przedsiębiorstw państwowych w spółki i spółek handlowych podmiot przekształcany i przekształcony są jednym i tym samym podmiotem praw i obowiązków, w tym również praw i obowiązków z zakresu prawa

¹³⁷ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 października 2010 r., sygnatura akt II GSK 880/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

¹³⁸ artykuł 553 kodeksu spółek handlowych:

„§ 1. Spółce przekształcanej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

§ 2. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej.”

publicznego, z zastrzeżeniem przepisu szczególnego jakim jest art. 93a ordynacji podatkowej, który ustanawia zasadę sukcesji podatkowej i ze względu na ten przepis należałoby uznać, że z czysto teoretycznego punktu widzenia podmiot przekształcany i przekształcony są dwoma różnymi podmiotami praw i obowiązków podatkowych.

Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji przewidywała zasadę sukcesji uniwersalnej w artykule 40 przy prywatyzacji bezpośredniej przedsiębiorstwa państwowego (w przypadkach zbycia przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym lub jego wniesienia do spółki), która obejmuje również prawa i obowiązki publicznoprawne.¹³⁹ Sukcesja uniwersalna przewidziana w tym artykule obejmuje prawa i obowiązki cywilnoprawne, choćby wynikające ze zobowiązań umownych i czynów niedozwolonych, oraz publicznoprawne.¹⁴⁰ Pierwotnie w ustępie 2 przedmiotowego artykułu przewidziany został natomiast wyjątek w zakresie sukcesji zobowiązań podatkowych, gdzie odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa została ograniczona do zobowiązań ujętych w bilansie zamknięcia przedsiębiorstwa. W przypadku gdy ustawa nie stanowiła inaczej, normy zawarte w tym przepisie stosowano również do świadczeń pieniężnych, do których zastosowanie znajdowała ustawa o zobowiązaniach podatkowych (opłaty skarbowe, należności związane z ubezpieczeniem społecznym).¹⁴¹ Ustęp 2 artykułu 40 ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji obowiązywał do 1 stycznia 1998 r., kiedy to został uchylony przez art. 323 ordynacji podatkowej¹⁴², w której również uregulowano następstwo prawne w zakresie praw i obowiązków podatkowych.

Reasumując błędny jest pogląd,¹⁴³ wskazujący na brak możliwości wstąpienia przez spółkę (będącą nową formą prawną osoby prawnej, która wcześniej była przedsiębiorstwem państwowym) w wyniku komercjalizacji w prawa i obowiązki publicznoprawne (błąd polega na nie zastrzeganiu, że takie ograniczenie musiało być wprowadzone przez przepis ustawy). Do wstąpienia przez spółkę, w wyniku komercjalizacji, we wszelkie prawa i obowiązki przedsiębiorstwa państwowego nie jest potrzebna żadna czynność prawna je przenosząca, ani

¹³⁹ K. M. Ziemiński, *Sukcesja...*, s. 11.

¹⁴⁰ G. Bieniek, J. Bról, *op. cit.*, s. 129.

¹⁴¹ J. Grabowski, *op. cit.*, s. 147.

¹⁴² *artykuł 323 ordynacji podatkowej:*

„W ustawie z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 118, poz. 561 i Nr 156, poz. 775 oraz z 1997 r. Nr 32, poz. 184, Nr 98, poz. 603, Nr 106, poz. 673 i Nr 121, poz. 770) wprowadza się następujące zmiany:

1) *skreśla się art. 31,*

2) *w art. 40 skreśla się ust. 2.”*

¹⁴³ A. Chróścicki, *Komentarz...*, 1997, s. 29.

czynność prawna stwierdzająca względem osób trzecich istnienie prawa,¹⁴⁴ o ile przepis szczególny nie zawiera w tym zakresie innych uregulowań.

Z przedstawionej analizy nasuwa się jednoznaczny wniosek, że również na podstawie ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji występuje zasada kontynuacji przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w spółkę. Podstawą prawną dla występowania tej zasady jest art. 1 ust. 1 wskazanej powyżej ustawy. Zasada kontynuacji obejmuje wszelkie prawa i obowiązki przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego, w tym prawa i obowiązki administracyjne, a podatkowe - przynajmniej do czasu wejścia w życie ordynacji podatkowej, która uregulowała następstwo prawne w zakresie praw i obowiązków podatkowych.

3. Kodeks handlowy i ustawa o zobowiązaniach podatkowych

Badając zagadnienie sukcesji publicznoprawnej w prawie handlowym nie sposób nie wskazać na podstawowe regulacje dotyczące sukcesji, pierwotnie zawarte w kodeksie handlowym¹⁴⁵ (i ograniczone do sukcesji prywatnoprawnej, o czym dalej), a następnie w kodeksie spółek handlowych (obejmującym również sukcesję publicznoprawną, o czym dalej).

Przed wejściem w życie ordynacji podatkowej brak było przepisów regulujących sukcesję uniwersalną w zakresie prawa podatkowego. Do 1 stycznia 1998 r. obowiązywała

¹⁴⁴ W.J. Katner, op. cit. s. 26.

¹⁴⁵ Przed k.h. obowiązywały przepisy normujące sukcesję uniwersalną w przypadku łączenia spółek:

1. rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 grudnia 1924 r. o fuzji (łączeniu się) spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (Dziennik Ustaw z 1924 r. Nr 107, poz. 967):
„§ 4 Z chwilą dokonania fuzji (§3 nin.rozp.) spółka przejmując wchodzi we wszystkie prawa i obowiązki spółek przejętych, nie wyłączając praw do kaucyj i zastawów oraz do lokali (praw najmu). Przepisanie praw hipotecznych spółki przejętej na rzecz spółki przejmującej odbędzie się na jednostronny wniosek władz spółki przejmującej.”
2. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółka akcyjnych (Dziennik Ustaw z 1928 r. Nr 39 poz. 383):
„art. 144 zd. 4: Z chwilą dokonania obu wpisów spółka przejmująca wchodzi we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej. Przepisanie praw hipotecznych spółki przejętej na spółkę przejmującą odbywa się na jednostronny wniosek zarządu spółki przejmującej.”
3. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. Prawo o spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (Dziennik Ustaw z 1933 r. Nr 82 poz. 602):
„art. 109 zd. 2: Z chwilą wykreślenia spółki przejętej spółka przejmująca wstępuje w wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej. Przepisanie praw hipotecznych spółki przejętej na spółkę przejmującą odbywa się na jednostronny wniosek zarządu spółki przejmującej.”

Ze względu na podobieństwo treści wyżej przywołanych przepisów i przepisów k.h., a także ze względu na fakt, że to k.h. pierwszy raz kompleksowo unormował spółki, analizie poddane zostały wyłącznie przepisy k.h.

natomiast ustawa o zobowiązaniach podatkowych, która przewidywała ogólne regulacje dotyczące zobowiązań podatkowych i odpowiedzialności za te zobowiązania.

W kodeksie handlowym przewidziany był wyłącznie jeden przypadek, w którym mogła wystąpić sukcesja uniwersalna co do praw i obowiązków publicznoprawnych – było to połączenie spółek (omówione w punkcie 3.1 poniżej). W drugim przypadku restrukturyzacji spółek – przekształceniu, nie dochodziło w istocie do sukcesji uniwersalnej (szczegółowe omówienie tego zagadnienia znajduje się w punkcie 3.2). Nadto kodeks handlowy nie przewidywał podziału spółek.

3.1. Sukcesja uniwersalna przy połączeniu spółek na podstawie kodeksu handlowego

Tematyka niniejszej pracy nie obejmuje wszelkich aspektów przekształceń kapitałowych spółek dlatego przejść należy od razu do omówienia kwestii związanych z sukcesją. Otóż, w tym zakresie znaczenie mają przepisy art. 285 § 3 i art. 465 § 3¹⁴⁶ kodeksu handlowego stanowiące, że z chwilą wykreślenia spółki przejętej, spółka przejmująca wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej.

Kodeks handlowy wszedł w życie 1 lipca 1934 r. Akt ten sformułowany został w całkowicie odmiennych realiach (prawnych, politycznych, gospodarczych, społecznych) niż te, w których powstawał kodeks spółek handlowych. Znaczna część jego obowiązywania przypada więc na całkowicie odmienne warunki niż okres jaki nastąpił po dokonaniu przemian ustrojowych. Wykładnia przepisów kodeksu handlowego nie może zostać dokonana (poprawnie) bez uwzględnienia zarysowanego powyżej kontekstu.

Przedwojenna doktryna prawa handlowego nie wypowiedała się odnośnie do tego co należało rozumieć pod pojęciem: „wszystkich praw i obowiązków”. Odnosiła się do przejęcia prawa własności wszelkich przedmiotów oraz odpowiedzialności za długi¹⁴⁷ - co wskazywało na wiązanie pojęcia „wszystkie prawa i obowiązki” wyłącznie z prawami i obowiązkami z zakresu prawa prywatnego (w szczególności cywilnego). Nie badano natomiast i nie zastanawiano się czy przepisy kodeksu handlowego odnoszą jakkolwiek skutek w prawie

¹⁴⁶ artykuł 285 § 3 kodeksu handlowego:

„Z chwilą wykreślenia spółki przejętej spółka przejmująca wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej.”

artykuł 465 § 3 kodeksu handlowego:

„Z chwilą wykreślenia spółki przejętej spółka przejmująca wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej.”

¹⁴⁷ przykładowo: M. Allerhand, Kodeks Handlowy, Komentarz Tom 2, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Bielsko-Biała 1992, s. 150.

publicznym. Przy omawianiu stosunku przepisów kodeksu handlowego do prawa cywilnego dominującym był pogląd uznający równorzędność prawa handlowego i prawa cywilnego, sprowadzający się do uznania prawa cywilnego w stosunkach handlowych za pomocnicze (subsydiarne) źródło prawa.¹⁴⁸ Z drugiej strony podawano, że prawo handlowe zawiera przepisy szczególne w stosunku do prawa prywatnego,¹⁴⁹ przy czym pogląd podkreślający ścisły związek obu dziedzin prawa prywatnego był mniej licznie reprezentowany. Podnieść jednakże należy, że przedstawiciele dominującego poglądu, zakładającego równorzędność prawa cywilnego i przepisów kodeksu handlowego, zauważali praktyczną ich nierozzerwalność wskazując, że spory na gruncie prawa handlowego rozstrzygane były przez sędziów będących przede wszystkim cywilistami, którzy nie mogą znać praktycznego zastosowania prawa handlowego i z tego względu niemożliwe było „w sferze orzecznictwa (...) zachowanie czystej wyłączności przepisów handlowych.”¹⁵⁰

Nadto można znaleźć następującą tezę przedstawiciela przedwojennej doktryny prawa administracyjnego sformułowaną przy uzasadnianiu stanowiska sprzeciwiającemu się uznania materialnej prawomocności aktu administracyjnego (przez co rozumiano trwałe, wiążące uregulowanie stosunku prawnego przez akt administracyjny): „(...) Jeżeli więc ustawa zna prawo wieczne, tzn. prawa, które przechodzą na dziedziców itd., to nie potrzeba instytucji materialnej prawomocności, ażeby uregulowanie tych praw aktem administracyjnym miało cechy trwałości. Ale jeżeli ustawa nie zna takich praw wiecznych, to nie można ich wprowadzać pośrednią drogą, przez wprowadzenie instytucji materialnej prawomocności.”¹⁵¹ Przytoczone tezy wskazują, że W.L. Jaworski był przeciwny uznaniu praw i obowiązków administracyjnych za wieczne, a więc takie, które podlegałyby (zgodnie ze wskazanym przez niego rozumieniem) sukcesji.

W latach 1945-1989 kodeks handlowy znajdował zastosowania w marginalnych sytuacjach ze względu na ograniczenia w możliwości prowadzenia działalności gospodarczej oraz fakt, że znaczna część działalności gospodarczej była podporządkowana państwu, centralnie sterowana i planowana, prowadzona przy wykorzystaniu przedsiębiorstw państwowych (jak przykładowo Przedsiębiorstwo Państwowe Kombinat Metalurgiczny - Huta Katowice). W doktrynie prawa administracyjnego natomiast zagadnienie sukcesji uniwersalnej nie było przedmiotem obszernych opracowań. Pojawiały się wprawdzie tezy, że

¹⁴⁸ J. Namitkiewicz, Kodeks Handlowy, Komentarz, tom I, Warszawa 1934, s. 1-3.

¹⁴⁹ T. Dziurzyński, Z. Fenichel, M. Honzatko, Kodeks handlowy, Komentarz, Tom I, Kraków 1936, s.1.

¹⁵⁰ A. Barcik, P. Dziwiński, Z dziejów prawa. Cz. 6. pod redakcją Adama Lityńskiego, Pierwsze opinie na temat polskiego kodeksu handlowego z 1934 roku, Katowice 2005, s. 137-138.

¹⁵¹ W. L. Jaworski, Nauka prawa administracyjnego, Zagadnienia ogólne, Warszawa 1924, str. 136

następstwo prawne może występować w ramach stosunków publicznoprawnych w odniesieniu do praw majątkowych (doprecyzowując, że chodzi o roszczenia i zobowiązania, które mają wartość pieniężną i realizują się przez spłatę pieniężną, z wyjątkiem tych co do których ustawodawca wyłączył przenoszenie, uznając je za ściśle osobiste).¹⁵² W późniejszym okresie akcentowano wyodrębnienie prawa administracyjnego z innych gałęzi prawa, wskazując przy tym jednakże, że nie powoduje ono absolutnego wydzielenia tego działu prawa z systemu prawnego.¹⁵³ Ten sam autor definiował pojęcie materialnej prawomocności aktu administracyjnego jako stworzenie prawnej sytuacji uniemożliwiającej przeprowadzanie dowolnych zmian aktu administracyjnego, ustalenie zasady trwałości aktu administracyjnego i dopuszczenie w wyjątkowych tylko okolicznościach do zmiany tego aktu przez sam organ administracji. W tym kontekście dopuszczał zmianę aktu przez przewidziany do tego organ i w warunkach dopuszczanych prawem oraz wskazywał, że ogólne warunki dokonywania zmian zawiera kodeks postępowania administracyjnego z 1960 r. Natomiast jako przesłanki mogące wpłynąć na istnienie lub utratę mocy obowiązującej prawomocnego aktu administracyjnego J. Starościak podawał upływ terminu ważności aktu; wystąpienie warunku powodującego utratę ważności aktu lub przestanie spełniania warunku, od którego zależy utrzymanie ważności aktu; zmianę aktu przez przewidziany do tego organ i na warunkach dopuszczonych prawem, uchylenie aktu administracyjnego przez akt normatywny. Biorąc pod uwagę przedmiot niniejszej pracy istotniejsze są dwie kolejne przesłanki podawane przez J. Starościaka jako mogące wpłynąć na istnienie lub utratę mocy obowiązującej prawomocnego aktu administracyjnego: zasadniczą zmianę okoliczności faktycznych (jako przykład podano śmierć osoby, z którą wiązało się istnienie aktu administracyjnego), zrzeczenie się praw wynikających z aktu administracyjnego. W odniesieniu do drugiej ze wskazanych w zdaniu poprzedzającym przesłanek J. Starościak podawał, że uprawnionym do zrzeczenia się jest również następca prawny adresata aktu związanego z używalnością rzeczy.¹⁵⁴ Autor ten był w tym zakresie przedstawicielem dominującego wówczas poglądu o zasadniczej nieprzenoszalności praw i obowiązków publicznoprawnych.¹⁵⁵

Porównując tezy doktryny z tezami stawianymi przez orzecznictwo w latach 90-tych XX wieku (a także późniejszych) zauważyć można dwa, całkowicie odmienne, stanowiska w odniesieniu do zakresu przedmiotowego sukcesji uniwersalnej ustanowionej na podstawie

¹⁵² S. Kasznica, op. cit., s.136.

¹⁵³ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1975, s. 21-23.

¹⁵⁴ *Ibidem*, s. 242-243.

¹⁵⁵ M. Zimmermann, *Prawo administracyjne. Praca zbiorowa pod redakcją prof. dr M. Jaroszyńskiego, Cz. II.*, Warszawa 1952, s. 100-104.

kodeksu handlowego (wskazując na marginesie - pojawienie się dwóch całkowicie odmiennych tez potwierdza jeden fakt: przepisy kodeksu handlowego nie były przystosowane do realiów, w których przyszło je stosować). Celem uporządkowania sposobu zaprezentowania przedmiotowych tez, zostały one pogrupowane na tezy sformułowane przed wyjściem w życie ordynacji podatkowej (to jest sprzed 1 stycznia 1998 r.) i po wejściu w życie tej ustawy (zostało to dokonane ze względu na wprowadzenie przez ordynację podatkową, czyli wprost w przepisach prawa podatkowego, przepisów stanowiących o sukcesji praw i obowiązków podatkowych, co już może sugerować na ograniczenie zakresu przedmiotowego sukcesji uniwersalnej regulowanej przez kodeks handlowy do praw i obowiązków cywilnoprawnych).

W komentarzach, które pojawiły się przed wejściem w życie ordynacji podatkowej stwierdzano, że z chwilą wykreślenia z rejestru spółki przejętej, jej majątek czynny i bierny przechodzi w drodze sukcesji uniwersalnej na spółkę przejmującą, która wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej.¹⁵⁶ W odniesieniu do praw i obowiązków podatkowych podawano, że po pierwsze - w przypadku połączenia zmienia się podmiotowość prawna, ale przedsiębiorstwo pod względem gospodarczym nadal istnieje.¹⁵⁷ Nadto w zakresie możliwości odliczenia, przez następcę prawnego od podatku należnego, różnicy między podatkiem należnym a naliczonym wykazaną przez spółkę przejmowaną udzielano odpowiedzi negatywnej. Uzasadnieniem dla takiej odpowiedzi było przyjęcie, że możliwość odliczenia podatku przysługuje tylko temu podatnikowi, u którego powstał podatek naliczony i należny, a odmienne rozwiązanie musiałoby być przez prawo dopuszczone.¹⁵⁸ Wskazywano również, że w prawie administracyjnym następstwo prawne traktuje się jako wyjątek. W odniesieniu do rzeczowych stosunków administracyjnych następstwo prawne mogło mieć miejsce nawet kiedy przepisy wprost takiej możliwości nie przewidywały, a to ze względu na: *ratio legis* przepisów odnoszących się do rzeczowych stosunków administracyjnych, stabilność obrotu prawnego, racjonalność procesu administrowania: „*Raz ukształtowany stosunek prawny może w ten sposób niejako dalej względnie samodzielnie funkcjonować, niezależnie od zmian podmiotowych. Administracja nie jest w takiej sytuacji obciążona rozpatrywaniem od nowa spraw merytorycznie już raz rozstrzygniętych*”.¹⁵⁹

¹⁵⁶ A. Szajkowski, Kodeks handlowy, Komentarz – Tom II, Warszawa 1996, s. 1160.

¹⁵⁷ H. Litwińczuk, Przekształcenia i fuzje podmiotów gospodarczych, zagadnienia podatkowe, Warszawa 1994, s. 22.

¹⁵⁸ Ibidem, s. 53.

R. Bem, Przekształcenia i połączenia spółek a podatki, Przegląd Podatkowy z 1996 r., Nr 10, s. 7.

¹⁵⁹ M. Miemiec, op. cit., s. 33.

W opracowaniach, które ukazały się po wejściu w życie ordynacji podatkowej również przyjmowano, że przepisy k.h. dotyczące sukcesji uniwersalnej odnosiły się wyłącznie do stosunków cywilnoprawnych i nie dochodziło na ich podstawie do sukcesji administracyjnoprawnej.¹⁶⁰ Z mocy art. 93 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej dochodziło natomiast do sukcesji generalnej praw i obowiązków publicznoprawnych wynikających z przepisów prawa podatkowego, co dotyczyło również praw i obowiązków wynikających z decyzji administracyjnych wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (art. 93 § 4 ordynacji podatkowej). Przypadek sukcesji podatkowej wskazywano jako wyjątek od generalnej zasady braku sukcesji administracyjnoprawnej przy łączeniach spółek. Przy łączeniu spółek przyjmowano, że z wyjątkiem praw i obowiązków podatkowych, wygasają wszelkie uprawnienia i obowiązki wynikające z decyzji administracyjnych, z wyjątkiem odnoszącym się do rzeczowych aktów administracyjnych (tj. aktów władczych skierowanych do zindywidualizowanych adresatów, ale odnoszących się do rzeczy i wiążących także następców prawnych bądź każdorazowego posiadacza rzeczy, jako przykład podawano tu pozwolenie wodnoprawne).¹⁶¹ Wyrażony został jednakże pogląd wskazujący na wywodzenie z art. 285 § 3 k.h. i art. 465 § 3 k.h. tezy o występowaniu sukcesji uniwersalnej przy łączeniu się spółek obejmującej również prawa i obowiązki publicznoprawne.¹⁶²

Odmienne zdanie, od powyżej zaprezentowanych tez odnoszących się do zakresu przedmiotowego sukcesji uniwersalnej ustanowionej przez kodeks handlowy, przyjmowało orzecznictwo i to w całym okresie obowiązywania k.h. po 1989 r. W poddanych analizie orzeczeniach wskazywano, że w wyniku łączenia na spółkę przejmującą przechodziły wszystkie prawa i obowiązki, nie wprowadzając w tym zakresie żadnych wyłączeń. Z tego właśnie powodu przyjmowano, że owo przejście obejmowało również obowiązki o charakterze publicznoprawnym. W tym zakresie należy wskazać na uzasadnienie jednego z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, który odnośnie do sukcesji generalnej przewidzianej w art. 285 § 3 kodeksu spółek handlowych stwierdził, że przejście w tym przypadku dotyczy *„(...)ogółu praw i obowiązków, w tym również o charakterze*

¹⁶⁰ W. Oleś, M. Rodzyńkiewicz, *Koncentracja i przekształcenia podmiotów gospodarczych zagadnienia wybrane*, Część I, Warszawa 1998, s. 11,

G. Łaszczycza, R. Sasiak, *Łączenie spółek kapitałowych a sukcesja praw i obowiązków ze sfery publicznoprawnej (wybrane zagadnienia)*, *Prawo Spółek* z 1999 r. Nr 4 s. 2.

¹⁶¹ W. Oleś, M. Rodzyńkiewicz, *op. cit.*, s. 73-75.

¹⁶² E. Szczygłowska, *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, Oficyna 2009, –Rozdziale 3, punkt 3.2.1. Ujęcie zasady sukcesji administracyjnoprawnej uniwersalnej przy łączeniu się spółek prawa handlowego w przepisach kodeksu spółek handlowych.

publicznoprawnym. (...)”.¹⁶³ Podkreślenia wymaga, że tezę tą NSA oparł na orzeczeniach NSA, z których jedno potwierdzało pełną sukcesję uniwersalną, jednakże wydane zostało na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych¹⁶⁴, drugie orzeczenie nie odnosiło się w ogóle do zagadnienia sukcesji¹⁶⁵

W kolejnym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że sukcesja generalna ustanowiona w art. 465 § 3 kodeksu handlowego wywołuje także skutek w sferze praw i obowiązków publicznoprawnych: „(...) *Przepis powyższy jest normą ustrojową dla spółek akcyjnych sytuującą je w całym systemie prawnym. Stąd też jeżeli przepis art. 465 § 3 Kodeksu handlowego, będący normą rangi ustawowej, mówi o wstąpieniu przez spółkę przejmującą we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej, to nie ma powodów do ograniczania jej zasięgu tylko do zakresu stosunków cywilnoprawnych.* (...)”¹⁶⁶ Teza ta wskazuje, że sądy próbowały radzić sobie z zagadnieniem skutków łączenia spółek i braków stosownych regulacji w tym zakresie, jednakże dokonywały tego nie licząc się w ogóle z doktryną.

W końcu - w jednym z nowszych orzeczeń wojewódzkiego sądu administracyjnego tezę o obejmowaniu przez sukcesję uniwersalną ustanowioną w art. 285 § 3 i 465 § 3 kodeksu handlowego praw i obowiązków prywatnoprawnych i publicznoprawnych sąd oparł na przywołanym orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 listopada 1995 r.¹⁶⁷

Jednakże najdobitniej co do objęcia sukcesją uniwersalną przewidzianą przez art. 285 § 3 i art. 465 § 3 kodeksu handlowego praw i obowiązków publicznoprawnych, co więcej również praw i obowiązków z zakresu prawa podatkowego wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wyroków z 1998 r. NSA rozpatrywał sprawę, w której spółka przejmująca złożyła deklarację w odniesieniu do podatku VAT, w której wskazała, że z tego względu, iż spółce przejmowanej należał się zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, zwrot ten należy przelać na konto spółki przejmującej, gdyż spółka przejmowana została wykreślona z rejestru. Decyzją z 25 lutego 1997 r. organ podatkowy ustalił, że zwrot podatku nie przysługuje, gdyż spółka przejmowana została wykreślona z rejestru 9 grudnia

¹⁶³ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 27 listopada 1995 r., sygnatura akt SA/Gd 2508/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 1997 r., Nr 5, s. 169.

¹⁶⁴ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 1995 r., sygnatura akt: III SA 422/94, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1996 r., Nr 2, poz. 64.

¹⁶⁵ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 1995 r., sygnatura akt: III SA 863/94, Głosa z 1995r., Nr 8, str. 7.

¹⁶⁶ Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 5 marca 2008 r., sygnatura akt II OSK 14/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

¹⁶⁷ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 16 stycznia 2009 r., sygnatura akt VIII SA/WA 440/08, LEX nr 569137.

1996 r., w związku z czym zastosowanie miał art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁶⁸ według którego zwrotu różnicy podatku nie dokonuje się na rzecz podatnika wykreślonego z rejestru. Sąd w omawianym orzeczeniu, opierając się na art. 285 § 3 kodeksu handlowego uznał przejście na następcę prawnego prawa do odliczenia podatku naliczonego. Uzasadniając swoje stanowisko Sąd oparł się na podobieństwie instytucji sukcesji przewidzianej w kodeksie handlowym z instytucją przewidzianą przez artykuł 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych oraz wskazał, że: „(...) Skoro bowiem z mocy tego przepisu spółka przejmująca wstępuje we wszystkie (...) prawa i obowiązki spółki przejętej, to sukcesja obejmuje także prawa i obowiązki w zakresie prawa podatkowego. O ile nie ulega wątpliwości, że obowiązki te nie mogą przechodzić w drodze umów między podatnikiem a osobą trzecią, o tyle przejście wspomnianych obowiązków z mocy prawa jest możliwe. W takim wypadku o przejęciu obowiązku nie decyduje podatnik, lecz ustawodawca. (...)”¹⁶⁹.

Czy przed wejściem w życie ordynacji podatkowej istniała podstawa prawna choćby sukcesji uniwersalnej w zakresie prawa podatkowego?

Przywołane tezy wskazują, że sądy próbowały radzić sobie z zagadnieniem skutków łączenia spółek, próbując racjonalizować interpretację przytoczonych przepisów kodeksu handlowego, zapewne poprzez zastosowanie przez składy orzekające wykładni adaptacyjnej jego przepisów, czyli wykładni zmierzającej do dostosowania tych przepisów do zmienionej, w porównaniu do momentu wejścia w życie kodeksu handlowego, rzeczywistości.¹⁷⁰ Sądy dokonywały jednakże wykładni adaptacyjnej w sposób przekraczający jej granice, gdyż nie można było uznać za zgodne z aktualną, na moment orzekania, wiedzą przyjmowanie przez sąd wykładni odbiegającej od interpretacji dość zgodnie przyjmowanej przez doktrynę.

Istnieje teza przedstawiciela doktryny, którzy zauważył problem braku podstawy prawnej sukcesji uniwersalnej podatkowej i wskazał, że po pierwsze - sukcesję uniwersalną podatkową przewidywały przepisy regulujące zasady funkcjonowania podmiotów gospodarczych, które weszły w życie po 1989 r. (między innymi wskazał na kodeks handlowy). Po drugie - Ministerstwo Finansów zdawało sobie sprawę, że takie podstawy sukcesji uprawnień i obowiązków podatkowych przy fuzjach oraz przekształceniach

¹⁶⁸ Dz. U. z 1993 r. Nr 11 poz. 50 ze zmianami

¹⁶⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 23 grudnia 1998 r., sygnatura akt III SA 2791/97, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2000 r., Nr 1, poz. 19.

¹⁷⁰ M. Zieliński, *Wykładnia Prawa, Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2006, s. 244-245, oraz powołana tam analiza orzeczeń SN w latach 1990-2000 w: A. Municzewski, *Reguły interpretacyjne w działalności orzeczniczej Sądu Najwyższego*, Szczecin 2004.

podmiotów gospodarczych były niewystarczające, przez co linia orzecznicza potwierdzająca występowanie w tych przypadkach sukcesji uniwersalnej mogła ulec zmianie.¹⁷¹ Biorąc pod uwagę argumentację przedstawioną w niniejszej pracy w zakresie następstwa prawnego w zakresie praw i obowiązków publicznoprawnych, której podstawa prawna zawarta była w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych i ustawie o komercjalizacji i prywatyzacji, należy stwierdzić, że powyżej zaprezentowany sposób przedstawienia problemu potwierdza, że kodeks handlowy nie stanowił podstawy prawnej dla sukcesji uniwersalnej podatkowej, co więcej - przed wejściem w życie ordynacji podatkowej brak było podstawy prawnej dla jej przyjęcia (przed wejściem w życie ordynacji podatkowej w ogóle nie istniała podstawa prawna sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej, przekształcenia dokonywane na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych i ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji powodowały kontynuację praw i obowiązków). Wyłącznie w zakresie zaległości podatkowych można wskazać na art. 40 i 45 ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁷², które, w ocenie autora niniejszej pracy stanowiły podstawę prawną odpowiedzialności (nie sukcesji uniwersalnej) spółki przejmującej za zaległości podatkowe spółki przejmowanej. Należy jednak podkreślić, że w przeanalizowanych przez autora niniejszej pracy orzeczeniach negowano aby przywołane przepisy w ogóle znajdowały zastosowanie, a to ze względu na, omówione już powyżej, przyjmowanie przez orzecznictwo, że w kodeksie handlowym istniała podstawa prawna sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej.¹⁷³

¹⁷¹ J. Małecki, op. cit., s. 415.

¹⁷² artykuł 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych:

- 1. Za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają również osoby trzecie, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawach okoliczności. O odpowiedzialności tych osób orzeka organ podatkowy w odrębnej decyzji.*
- 2. Organ podatkowy odstąpi od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współzycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze.*
- 3. Odpowiedzialność osoby trzeciej nie obejmuje kosztów egzekucyjnych i odsetek za zwłokę powstałych przed terminem płatności, określonym w decyzji o odpowiedzialności podatkowej tej osoby.*
- 4. W razie wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej art. 22 stosuje się odpowiednio.*

artykuł 45 ustawy o zobowiązaniach podatkowych:

- 1. Nabywca całości lub części majątku podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika, jeżeli ten majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych. Zakres odpowiedzialności nabywcy określa się w takim stosunku do zobowiązań podatkowych podatnika, w jakim nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych, jednakże tylko do wysokości wartości nabytego majątku podatnika.*
- 2. Jeżeli nabywcą majątku podatnika jest członek rodziny podatnika, odpowiada on za zaległości podatkowe podatnika do wysokości wartości nabytego majątku bez względu na to, czy nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych.*
- 3. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się w razie nabycia towarów w wyniku czynności handlowych objętych działalnością podatnika oraz nabycia majątku podatnika w trybie postępowania egzekucyjnego.*

¹⁷³ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Szczecinie z dnia 16 lipca 1997 r., sygnatura akt: SA/Sz 1279/96, LEX nr 30839.

W ocenie autora niniejszej pracy tezy stawiane przez orzecznictwo nie znajdują uzasadnienia. Tezy te wskazują, że orzecznictwo podjęło się próby określenia skutków łączenia spółek dla praw i obowiązków publicznoprawnych przysługujących spółkom uczestniczącym w łączeniu. Utożsamianie instytucji połączenia regulowanego przez kodeks handlowy i przekształcenia regulowanego przez ustawę o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych jest jednak nieporozumieniem. Przy dokonywaniu przywołanego powyżej porównania nie został wzięty pod uwagę cel, dla którego uchwalona została ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (którym było przede wszystkim stworzenie prostego i szybkiego procesu przenoszenia praw i obowiązków na nową spółkę celem jej sprzedaży) oraz fakt, że kodeks handlowy konstruowany był dużo wcześniej niż ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (czyli w całkowicie innych realiach). Co więcej doszukiwanie się podobieństwa regulacji kodeksu handlowego i ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych było również błędne, ze względu na fakt, że nie uwzględniało, iż przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego nie dochodziło do utworzenia nowego podmiotu, a jedynie do zmiany formy prawnej osoby prawnej. Co za tym idzie przy przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego nie dochodziło do przejścia praw i obowiązków, a jedynie wykonywanie praw i obowiązków było kontynuowane przez spółkę, będącą nową formą organizacyjno-prawną danej osoby prawnej. Dodatkowo zauważenia wymaga, że ordynacja podatkowa już w wersji pierwotnej zawierała przepisy odnoszące się do sukcesji praw i obowiązków przy łączeniu spółek, które stanowiły odpowiedź na nowe potrzeby obrotu prawnego. Powyższe względy zmuszają do uznania za błąd przyrównywania instytucji następstwa prawnego obowiązujących w tych dwóch aktach prawnych. Przyjmowanie ograniczenia sukcesji, ustanowionej w kodeksie handlowym przy łączeniu się spółek, wyłącznie do praw i obowiązków cywilnoprawnych prowadziło oczywiście do trudności polegających na tym, że spółka przejmująca musiała na nowo ubiegać się o decyzje, które przysługiwały spółce przejmowanej, a w przypadku łączenia się przez zawiązanie nowej spółki, na podstawie obowiązującego (zarówno w czasie obowiązywania kodeksu handlowego, jak i w czasie obowiązywania kodeksu spółek handlowych) ustawodawstwa, spółka przejmująca nie mogła tego uczynić z wyprzedzeniem, gdyż jeszcze nie istniała (zgodnie z art. 289 § 2 kodeksu handlowego wpis do rejestru handlowego nowej spółki był dokonany równocześnie z wykreśleniem spółek przejętych na podstawie aktów organizacyjnych spółki przejmującej oraz uchwał spółek przejętych). Przepisy kodeksu handlowego wskazywały, że w ramach łączenia, wraz ze wszystkimi prawami i obowiązkami,

przechodził cały majątek spółki biorącej udział w łączeniu.¹⁷⁴ W wyniku łączenia się spółek dokonywanego na podstawie kodeksu handlowego nie dochodziło więc do wygaśnięcia praw i obowiązków wynikających z rzeczowych aktów administracyjnych - skierowanych do spółki przejmowanej, ale odnoszącej się do rzeczy wchodzących w skład majątku podlegającego przeniesieniu – akty te wiązały również spółkę przejmującą.

Podczas obowiązywania k.h. wykazał się ustawodawca jednak pewną niekonsekwencją. W ramach ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne¹⁷⁵ wprowadzono regulację mogącą stanowić wyjątek od zasady braku sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej. Wskazana w zdaniu poprzedzającym ustawa, w art. 32, na prowadzenie działalności gospodarczej we wskazanym w tej ustawie zakresie wymaga uzyskania koncesji. Pierwotnie w art. 41 ust. 2 pkt 2 przedmiotowej ustawy wprowadzono możliwość zmiany z urzędu warunków lub cofnięcia koncesji w przypadku podziału przedsiębiorstwa energetycznego lub jego łączenia z innymi podmiotami.¹⁷⁶ Na podstawie tego przepisu uprawniony jest wniosek, że prawa i obowiązki wynikające z koncesji (w skrócie: sama koncesja) przechodziły na spółkę przejmującą, a zmiana lub cofnięcie koncesji mogło nastąpić w szczególności po dokonaniu łączenia spółek.

Potwierdzeniem braku sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej przy łączeniu spółek na podstawie k.h. są natomiast dwie regulacje, które przewidywały możliwość dokonania przez organ administracji przeniesienia w drodze decyzji administracyjnej praw i obowiązków z decyzji administracyjnej. Są to więc przykłady występowania sukcesji

¹⁷⁴ artykuł 283 k.h.:

Połączenie spółek może być dokonane:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki (przejętej) na inną (przejmującą) wzamian za udziały, które spółka przejmująca przyznaje spółnikom spółki przejętej;*
- 2) przez zawiązanie nowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek wzamian za udziały nowej spółki.*

artykuł 463 k.h.:

Połączenie spółek może być dokonane:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki (przejętej) na inną (przejmującą) wzamian za akcje, które spółka przejmująca wydaje akcjonariuszom spółki przejętej;*
- 2) przez zawiązanie nowej spółki akcyjnej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek wzamian za akcje nowej spółki.*

¹⁷⁵ Dziennik Ustaw z 1997 r. Nr 54, poz. 348, ze zmianami.

¹⁷⁶ Art. 41 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne:

„1. Prezes URE może zmienić warunki wydanej koncesji z urzędu lub na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego.

2. Prezes URE może zmienić z urzędu warunki lub cofnąć koncesję:

- 1) ze względu na wymogi obronności i bezpieczeństwa państwa określone w odrębnych przepisach,*
- 2) w przypadku podziału przedsiębiorstwa energetycznego lub jego łączenia z innymi podmiotami.”*

syngularnej ustanowionej w przypadku łączenia spółek, z którym k.h. wiązał występowanie sukcesji uniwersalnej.

Pierwsza regulacja została zawarta w ustawie z dnia 2 sierpnia 1997 r. o warunkach wykonywania międzynarodowego transportu drogowego.¹⁷⁷ W art. 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy (w brzmieniu obowiązującym przez cały okres jej obowiązywania) wskazano, że uprawnienia wynikające z koncesji¹⁷⁸ właściwy organ mógł przenieść, na wniosek przedsiębiorcy w razie połączenia, podziału lub przekształcenia, zgodnie z odrębnymi przepisami. Ustęp 2 art. 10 stanowił, że poza przypadkami wskazanymi w art. 10 ust. 1 nie można przenosić uprawnień wynikających z koncesji.

Analogiczne przepisy zawierała ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o warunkach wykonywania krajowego drogowego przewozu osób.¹⁷⁹ W artykule 12a ust. 1 pkt 2 ustawa stanowi, że właściwy organ może na wniosek przedsiębiorcy przenieść uprawnienia wynikające z zezwolenia¹⁸⁰ w razie połączenia, podziału lub przekształcenia, zgodnie z odrębnymi przepisami, przedsiębiorcy posiadającego zezwolenie. Ustęp 2 art. 12a stanowił,

¹⁷⁷ Dziennik Ustaw z 1997 r. Nr 106 poz. 677 ze zmianami.

Artykuł 10 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 2 sierpnia 1997 r. o warunkach wykonywania międzynarodowego transportu drogowego:

„1. Minister Transportu i Gospodarki Morskiej może, na wniosek przedsiębiorcy, przenieść uprawnienia wynikające z koncesji w razie:

- 1) śmierci osoby fizycznej posiadającej koncesję i wstąpienia na jej miejsce spadkobiercy, w tym również osoby fizycznej będącej współnikiem spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki komandytowej,
- 2) połączenia, podziału lub przekształcenia, zgodnie z odrębnymi przepisami, przedsiębiorcy posiadającego pojazdy objęte koncesjami na międzynarodowy transport drogowy,
- 3) przejęcia przez innego przedsiębiorcę w całości lub w części działalności w zakresie międzynarodowego transportu drogowego.

2. Nie można przenosić uprawnień wynikających z koncesji, poza przypadkami wymienionymi w ust. 1.”

¹⁷⁸ chodziło o koncesje na przewóz do jednego lub więcej krajów, przewóz jednym lub większą liczbą określonych pojazdów samochodowych, wszystkie lub niektóre rodzaje przewozów

¹⁷⁹ Dziennik Ustaw z 1997 r. Nr 141 poz. 942 ze zmianami.

artykuł 12a ustępy 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o warunkach wykonywania krajowego drogowego przewozu osób:

„1. Organy, o których mowa w art. 10 ust. 2, mogą na wniosek przedsiębiorcy przenieść uprawnienia wynikające z zezwolenia w razie:

- 1) śmierci osoby fizycznej posiadającej zezwolenie i wstąpienia na jej miejsce spadkobiercy, w tym również osoby fizycznej będącej współnikiem spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki komandytowej,
- 2) połączenia, podziału lub przekształcenia, zgodnie z odrębnymi przepisami, przedsiębiorcy posiadającego zezwolenie,
- 3) przejęcia w całości lub w części działalności w zakresie krajowego zarobkowego przewozu osób przez innego przedsiębiorcę.

2. Nie można przenosić uprawnień wynikających z zezwolenia poza przypadkami wymienionymi w ust. 1.”

¹⁸⁰ chodziło o zezwolenia:

— na przewozy regularne na określonych liniach komunikacyjnych obejmujących zasięgiem: gminę, miasto st. Warszawę - związek komunalny, powiat lub powiaty sąsiadujące z powiatem właściwym dla siedziby (miejsca zamieszkania) przedsiębiorcy, województwo lub kilka województw;

— na przewozy nieregularne na określonym obszarze obejmujące zasięgiem: gminę, miasto st. Warszawę - związek komunalny, powiat lub powiaty sąsiadujące z powiatem właściwym dla siedziby (miejsca zamieszkania) przedsiębiorcy, województwo, kilka województw lub cały kraj

że poza przypadkami wskazanymi w art. 12a ust. 1 nie można przenosić uprawnień wynikających z zezwolenia.

W cytowanych przypadkach dopuszczono przechodzenie zezwolenia w ramach łączeń spółek, uzależniając ich przejście od działania właściwego organu administracji. Co istotne tylko w taki sposób możliwe było przeniesienie praw i obowiązków wynikających ze wskazanych aktów administracyjnych. W przypadku, gdyby we wskazanych ustawach nie istniały przywołane przepisy, nie istniałaby prawna możliwość, w ramach łączenia się spółek na podstawie k.h., przeniesienia zezwoleń na spółkę przejmującą. Były to jednak przykłady sukcesji syngularnej praw i obowiązków publicznoprawnych.

3.2. Następstwo prawne przy przekształceniu spółek na podstawie kodeksu handlowego

Przekształcenie spółek na bazie kodeksu handlowego mogło nastąpić wyłącznie poprzez przekształcenie spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, albo w odwrotną stronę ze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na spółkę akcyjną. Kodeks handlowy dopuszczał jeszcze przekształcenie spółki cywilnej w spółkę jawną oraz przekształcenie spółki jawnej w spółkę komandytową.¹⁸¹

W tym zakresie znaczenie miał przepis art. 491 kodeksu handlowego stanowiący, że przekształcenie spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie powodowało żadnych zmian w jej stosunku do osób trzecich (co za tym idzie występowała przy przekształceniu tożsamość podmiotowa).¹⁸² W tym przypadku pojawia się sygnalizowany już wcześniej problem, czy w przypadku przekształcenia mieliśmy do czynienia z utworzeniem nowego podmiotu, wstępującego w miejsce spółki przekształcanej, czy też mieliśmy do czynienia jedynie ze zmianą formy ustrojowej, przy zachowaniu bytu prawnego? Sąd Najwyższy z powołaniem się na przytoczony artykuł oraz powołując się na treść przepisu art. 496 § 1 kodeksu handlowego stanowiącego, że z chwilą wpisu przekształcenia do rejestru handlowego spółka akcyjna staje się spółką z o. o.,¹⁸³ wskazywał, iż przekształcenie spółki z

¹⁸¹ A. Szajkowski, op. cit., s. 1274.

¹⁸² Artykuł 491 kodeksu handlowego:

Przekształcenie spółki akcyjnej na spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie powoduje żadnych zmian w jej stosunku do osób trzecich.

¹⁸³ Artykuł 496 § 1 kodeksu handlowego:

ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej oznacza dokonaną zgodnie z przepisami prawa zmianę jej formy ustrojowej, przy zachowaniu bytu prawnego, a zatem nie tylko nie dochodziło na tej podstawie do jakiegokolwiek zmiany podmiotowej, ale również w związku z tym nie zachodziła sukcesja uniwersalna:

„(...) Jeśli chodzi o samą istotę prawa przekształcenia spółki, to wynika ona z art. 491 k.h. Stwierdzono tam, że przekształcenie spółki z o.o. w spółkę akcyjną lub spółki akcyjnej w spółkę z o.o. nie powoduje żadnych zmian w jej stosunku do osób trzecich. Oznacza to, że mamy tu do czynienia z ciągłością osoby prawnej, która zmienia jedynie formę swego ustroju. Przekształcenie nie oznacza rozwiązania i likwidacji dotychczasowej spółki oraz utworzenia nowej spółki. Przeciwnie, z art. 496 § 1 k.h. wynika jednoznacznie, że z chwilą wpisu przekształcenia do rejestru handlowego spółka akcyjna staje się spółką z o.o., spółka z o.o. zaś - spółką akcyjną (art. 497 § 1 i art. 496 § 1 k.h.). Nie ma tu zatem żadnego "okresu przejściowego", który w jakikolwiek sposób mógłby rzutować na byt prawny spółki. Jednocześnie już konsekwentnie uważa się, że przekształcona spółka z mocy samego prawa przejmuje majątek, wierzycieli lub zobowiązania spółki, która przed przekształceniem funkcjonowała w innej formie ustrojowej. Reasumując ten wątek należy podkreślić, że przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej oznacza dokonaną zgodnie z przepisami prawa zmianę jej formy ustrojowej, przy zachowaniu bytu prawnego. (...)”¹⁸⁴

3.3. Następstwo prawne na podstawie kodeksu handlowego, w świetle przepisów przejściowych kodeksu spółek handlowych

Potwierdzeniem zakresu przedmiotowego następstwa prawnego stanowionego przez kodeks handlowy są również regulacje, które zawarte zostały w kodeksie spółek handlowych, który zastąpił kodeks handlowy. W przepisach tego kodeksu w art. 494 (odnośnie do łączenia spółek) i art. 531 (odnośnie do podziału spółek) możemy znaleźć przepisy statuujące zasadę

Z chwilą wpisu przekształcenia do rejestru handlowego spółka akcyjna staje się spółką z ograniczoną odpowiedzialnością.

¹⁸⁴ postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 13 grudnia 1991 r., III CRN 321/91, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 1992 r., Nr 7-8, poz. 142 oraz

A. Szajkowski, op. cit., s. 1279 – 1282,

przeciwnie uważał A. Zawadowski, Przekształcenia spółki kapitałowej - uwagi teoretyczno prawne, Przegląd Prawa Handlowego z 1995 r. Nr 10 s. 8, który forsował stanowisko, że dochodzi w przypadku przekształcenia, na podstawie art. 491 kodeksu handlowego do powstania nowego podmiotu, na którego w drodze sukcesji generalnej przechodzą wszystkie prawa i obowiązki.

sukcesji przy procesach łączenia i podziału spółek. Paragrafy drugie tychże artykułów odnoszą się natomiast do sukcesji administracyjnej.¹⁸⁵

Wskazać lecz należy, w tym miejscu, na znajdujący się w przepisach przejściowych kodeksu spółek handlowych artykuł 618, gdyż ten przepis oraz poglądy zbudowane na jego bazie potwierdzają jeden z trendów wykładni przepisów kodeksu handlowego dotyczących sukcesji publicznoprawnej.¹⁸⁶

Artykuł 618 kodeksu spółek handlowych stanowi, że przepisy art. 494 § 2 i art. 531 § 2 kodeksu spółek handlowych stosuje się do koncesji, zezwoleń oraz ulg przyznanych po dniu wejścia w życie ustawy, chyba że przepisy dotychczasowe przewidywały przejście takich uprawnień na spółkę przejmującą lub na spółkę nowo zawiązaną. Na podstawie tego przepisu przeważająca część przedstawicieli doktryny formułowała wnioski, że koncesje, zezwolenia oraz ulgi przyznane przed dniem wejścia w życie kodeksu spółek handlowych co do zasady

¹⁸⁵ Artykuł 494:

§ 1. Spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki

spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.

§ 2. Na spółkę przejmującą albo spółkę nowo zawiązaną przechodzą z dniem połączenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej albo którejkolwiek ze spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.

§ 3. Ujawnienie w księgach wieczystych lub rejestrach przejścia na spółkę przejmującą albo na spółkę nowo zawiązaną praw ujawnionych w tych księgach lub rejestrach następuje na wniosek tej spółki.

§ 4. Z dniem połączenia wspólnicy spółki przejmowanej lub spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki stają się wspólnikami spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej.

§ 5. Przepisu § 2 nie stosuje się do zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, jeżeli organ, który wydał zezwolenie lub udzielił koncesji, złożył sprzeciw w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia planu połączenia.

Artykuł 531:

§ 1. Spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału.

§ 2. Na spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną powstałą w związku z podziałem przechodzą z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które zostały przyznane spółce dzielonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.

§ 3. Do składników majątku spółki dzielonej nieprzypisanych w planie podziału określonej spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych. Udział spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej we wspólności jest proporcjonalny do wartości aktywów przypadających każdej z tych spółek w planie podziału. Za zobowiązania spółki dzielonej, nieprzypisane w planie podziału spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym, spółki te odpowiadają solidarnie.

§ 4. Ujawnienie w księgach wieczystych lub rejestrach przejścia na spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane praw ujawnionych w tych księgach lub rejestrach następuje na wniosek tych spółek.

§ 5. Z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia wspólnicy spółki dzielonej stają się wspólnikami spółki przejmującej wskazanej w planie podziału.

§ 6. Przepisu § 2 nie stosuje się do zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, jeżeli organ, który wydał zezwolenie lub udzielił koncesji, zgłosił sprzeciw w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia planu podziału.

¹⁸⁶ Artykuł 618: Przepisy art. 494 § 2 i art. 531 § 2 stosuje się do koncesji, zezwoleń oraz ulg przyznanych po dniu wejścia w życie ustawy, chyba że przepisy dotychczasowe przewidywały przejście takich uprawnień na spółkę przejmującą lub na spółkę nowo zawiązaną.

nie przechodziły i nie przechodzą na następcę prawnego w przypadku łączenia lub podziału spółki, a wyjątek stanowią te, co do których przepisy przewidywały przejęcie takich uprawnień. **Z tej regulacji wyciągano również wniosek, że skoro kodeks spółek handlowych wprowadza wprost zasadę sukcesji uniwersalnej, również odnośnie do praw i obowiązków administracyjnych i reguluje kwestie z tym związane, to kodeks handlowy takowych instytucji musiał nie przewidywać. Takie rozumowanie potwierdza tezę, że kodeks handlowy nie przewidywał sukcesji uniwersalnej w zakresie praw i obowiązków administracyjnych.** Tezę taką sformułowała doktryna, która wprost stwierdza, że sukcesja uniwersalna, którą przewidywał kodeks handlowy odnosiła się wyłącznie do ogółu praw i obowiązków cywilnoprawnych, a uzasadnienie dla wprowadzenia tego przepisu upatrywano między innymi w uwagach przytaczanych przez przedstawicieli administracji rządowej, którzy podnosili, że bez takiego unormowania może dojść do przeniesienia danego zezwolenia lub koncesji na podmiot, na rzecz którego organ nie wydałby takiej decyzji.¹⁸⁷ Istnieje jednakże teza, że motywy wprowadzenia do kodeksu spółek handlowych art. 618 są trudne do uchwycenia, bowiem w przypadku łączenia się spółek powinna mieć znaczenie nie zasada *lex retro non agit*, ale zasada ochrony praw nabytych, gdyż już podczas obowiązywania kodeksu handlowego wskazywano na pełną sukcesję uniwersalną odnoszącą się również do praw i obowiązków publicznoprawnych przy łączeniu się spółek.¹⁸⁸

Abstrahując od wyżej przedstawionego sporu należy zwrócić uwagę na kilka zagadnień pojawiających się w związku ze stosowaniem rozwiązania przyjętego w przepisie art. 618 kodeksu spółek handlowych. Otóż najważniejszym z nich jest to, że artykuł ten w istocie dopuszcza sukcesję uniwersalną w zakresie praw i obowiązków publicznoprawnych wynikających z koncesji, zezwoleń oraz ulg przyznanych po dniu wejścia w życie kodeksu spółek handlowych. Co za tym idzie, decyzje administracyjne wydane przed wejściem w życie art. 618 kodeksu spółek handlowych, z wyłączeniem koncesji, zezwoleń i ulg powinny być przedmiotem sukcesji uniwersalnej określonej w art. 494 i 531 kodeksu spółek handlowych. To samo zdaniem niektórych autorów dotyczy również decyzji administracyjnych, które merytorycznie są zbliżone do zezwolenia lub koncesji, ale formalnie kwalifikowane są inaczej, np. jako pozwolenie lub zgoda.¹⁸⁹

¹⁸⁷ M. Rodzyńkiewicz, Kodeks spółek handlowych, Komentarz, Wydanie 2, Warszawa 2006, s. 1092, A. Szumański, Kodeks..., 2004, s. 1390-1391,

A. Kidyba [w:] Komentarz aktualizowany do art. 301-633 Kodeksu spółek handlowych; Komentarz aktualizowany do art. 618 Kodeksu spółek handlowych, LEX/el., 2013

¹⁸⁸ E. Szczygłowska, op. cit., rozdział 3, punkt 3.2.1.

¹⁸⁹ M. Rodzyńkiewicz, Kodeks..., 2006, s. 1093,

Kolejną sprawą jest dopuszczenie w przepisie 618 kodeksu spółek handlowych do sukcesji administracyjnej praw i obowiązków co do których przepisy dotychczasowe przewidywały przejście takich uprawnień na spółkę przejmującą lub na spółkę nowo zawiązaną. Najistotniejszym z nich będzie niewątpliwie artykuł 93 ordynacji podatkowej stanowiący o wstąpieniu we wszystkie prawa i obowiązki podatkowe wskazanych w tym przepisie podmiotów powstałych lub przejmujących inne podmioty, który to przepis wszedł w życie znacznie wcześniej niż omawiany artykuł kodeksu spółek handlowych.

Przepis 618 kodeksu spółek handlowych nie znajduje zastosowania do przekształcenia spółek, w przypadku którego to procesu stan prawny nie uległ zmianie wraz z wejściem w życie kodeksu spółek handlowych. Obecnie zastosowanie znajduje przepis ogólny wynikający z art. 553 § 2¹⁹⁰ i ustanowiona przez ten przepis zasada kontynuacji praw i obowiązków publicznoprawnych wynikających z decyzji administracyjnych wydanych na rzecz spółki przekształcanej, znajdującej zastosowanie *ex lege* po dniu przekształcenia do spółki przekształconej. Ma to związek z tym, że po przekształceniu mamy (tak jak podczas obowiązywania kodeksu handlowego) do czynienia z tym samym podmiotem, który jedynie zmienił swoją formę prawną. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu jednego z wyroków odnoszącego się do zasady kontynuacji praw i obowiązków przy przekształceniach spółek słusznie wskazał, kiedy można mówić o sukcesji uniwersalnej: „(...) *O takiej sukcesji można mówić jedynie wtedy, kiedy w sytuację prawną określonego podmiotu wstępuje inny podmiot. (...)*” Ze względu natomiast na fakt, że: „(...) *Przy przekształceniu spółki handlowej zostaje zachowana tożsamość podmiotowa, gdyż spółka przekształcona i spółka przekształcana to ten sam podmiot, który jedynie zmienił formę organizacyjną, w której działa. Z tej przyczyny Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że w art. 553 § 2 k.s.h. ustanowiona została zasada kontynuacji praw i obowiązków administracyjnoprawnych. (...)*”¹⁹¹

A. Szumański, Łączenie się spółek w świetle kodeksu spółek handlowych, Prawo Spółek z 2001 r., nr 3, s. 13.

¹⁹⁰ Artykuł 553:

§ 1. *Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej.*

§ 2. *Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej.*

§ 3. *Wspólnicy spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształconej.*

¹⁹¹ A. Szumański, Kodeks..., 2004, s. 1034-1035,

A. Witosz, Łączenie, podział i przekształcenie spółek handlowych pod redakcją prof. dr hab. Andrzeja Kidyby, 2006, s. 282,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 kwietnia 2009 r., sygnatura akt II GSK 71/09, LEX nr 558738.

Przyjmuje się również, że norma wynikająca z art. 553 § 2 kodeksu spółek handlowych stanowi *superfluum* ustawowe, a jego treść można wyprowadzić z art. 553 § 1 kodeksu spółek handlowych,¹⁹² jak i z istoty samego przekształcenia.

Powyższe tezy, w szczególności brak odniesienia w art. 618 kodeksu spółek handlowych do przekształcenia spółek potwierdza, że kontynuacja praw i obowiązków w przypadku przekształcenia spółek dokonywanego na podstawie kodeksu handlowego obejmowała również prawa i obowiązki publicznoprawne.

3.4. Wnioski

Po przeprowadzeniu analizy przywołanych w niniejszym rozdziale przepisów można sformułować następujące wnioski.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że najistotniejszym wnioskiem jest to, że na podstawie kodeksu handlowego (przepisy kodeksu handlowego nie mogły stanowić podstawy prawnej), przy łączeniach spółek, nie występowała sukcesja uniwersalna praw i obowiązków publicznoprawnych (administracyjnych i podatkowych). Uzasadnieniem dla tej tezy jest przede wszystkim czas, w którym kodeks handlowych był formułowany oraz fakt, że w prawie publicznym obowiązuje zasada braku sukcesji praw i obowiązków. Od zasady tej ustawodawca może wprowadzać wyjątki, ale musi dokonywać tego zabiegu wprost. Kodeks handlowy nie mógł stanowić podstawy sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków

¹⁹² A. Szumański, Kodeks..., 2004, s. 1034,

wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 6 października 2009 r., sygnatura akt: III AUa 767/09, Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej z 2009 r., nr 4, poz. 63,

M. R. Kadej, Przekształcenie spółki prawa handlowego a posiadane koncesje i licencje, Prawo Spółek z 2009 r., nr 6, s. 45,

przeciwnie stanowisko przedstawia natomiast A. Huchla [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla i C. Kosikowski, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2003, Komentarz do art.93(a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.97.137.926), którzy wskazują, że następstwo prawne wykracza ponad określone w kodeksie spółek handlowych przypadki sukcesji uniwersalnej,

analogicznie Ł. Świderek, Prawno-podatkowe skutki przekształcenia spółki. Wybrane regulacje, Rejent z 2007 r., nr 9, s. 133, który stwierdza, że w art. 93a Ordynacji podatkowej ustawodawca konsekwentnie posługuje się zwrotem: „spółka handlowa zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki przekształcanej spółki”, co oznacza obowiązywanie zasady sukcesji na gruncie prawa podatkowego, stanowiąc wyjątek od zasady kontynuacji, wynikającej z art. 553 Ksh;

odmienne zdanie potwierdzające zasadę kontynuacji również na gruncie art. 93a Ordynacji podatkowej prezentuje J. Budziszewski, Wybrane aspekty amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po przekształceniu spółki, Doradca Podatkowy z 2006 r., nr 10, s. 33.

Podsumowując najbardziej trafne wydaje się być stanowisko, że pomimo rozróżnienia w prawie handlowym przekształcenia (kontynuacji) od następstwa prawnego, w prawie podatkowym te dwie konstrukcje są utożsamiane i pociągają za sobą identyczne skutki prawne - wstąpienie w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki – tak R. Dowgier, L. Eteł, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2009, Komentarz do art.93(a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60).

publicznoprawnych, gdyż będąc aktem prawnym stworzonym w odmiennych warunkach obowiązywania, niż warunki, w których znalazł najczęstsze zastosowanie po 1989 r., dodatkowo nie zawierał przepisu, który wskazywałby na obejmowanie sukcesją uniwersalną praw i obowiązków publicznoprawnych. Odwołać się należy w tym miejscu do kodeksu spółek handlowych, w którym to akcie prawnym (którego przepisy należą do gałęzi prawa cywilnego) wprost wskazano na obejmowanie przez sukcesję uniwersalną stanowioną przez ten akt praw i obowiązków publicznoprawnych. Niedostosowanie kodeksu handlowego do warunków jego stosowania było zauważalne najlepiej przy dokonywaniu łączeń spółek, w ramach których to procedur okazywało się, że spółka przejmująca stawiała się tylko sukcesorem praw i obowiązków cywilnoprawnych, z wyłączeniem praw i obowiązków publicznoprawnych. Wypełnić istniejącą lukę prawną starało się orzecznictwo, które jednak za podstawę sukcesji praw i obowiązków publicznoprawnych próbowało uczynić przepis, który doktryna uznawała jedynie jako podstawę sukcesji uniwersalnej cywilnoprawnej. W kilka lat po dokonaniu przemian ustrojowych zainterweniował w końcu i ustawodawca, który wpierw wprowadził regulacje w zakresie sukcesji uniwersalnej podatkowej, a następnie całościową regulację dotyczącą sukcesji uniwersalnej cywilnoprawnej i publicznoprawnej przy łączeniach i podziałach spółek dokonywanych na podstawie kodeksu spółek handlowych. Dopiero więc od następujących momentów możemy mówić o podstawie prawnej obowiązywania zasady sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej: w zakresie praw i obowiązków podatkowych - od momentu wejścia w życie ordynacji podatkowej; w zakresie wszelkich praw i obowiązków publicznoprawnych - od momentu wejścia w życie kodeksu spółek handlowych. Nie można natomiast uznać za prawidłowe utożsamiania instytucji połączenia regulowanego przez kodeks handlowy i przekształcenia regulowanego przez ustawę o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych i ustawę o komercjalizacji i prywatyzacji. Przy dokonywaniu przywołanego powyżej porównania, jeżeli zostanie wzięty pod uwagę cel, dla którego uchwalona została ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (czy ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji), fakt, że kodeks handlowy konstruowany był dużo wcześniej niż ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (czy ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji) oraz tożsamość podmiotową przedsiębiorstwa państwowego i spółki będącej nową formą organizacyjno-prawną tej osoby prawnej, jedynym możliwym wnioskiem jest uznanie, że obydwie ustawy zawierały instytucje wywołujące odmienne skutki.

Powyższą tezę potwierdza też wprowadzenie przez ustawodawcę, w przywołanych w punkcie 3.1. niniejszego rozdziału ustawach, obowiązujących w czasie obowiązywania kodeksu handlowego wyjątków dopuszczających sukcesji uniwersalną publicznoprawną wyłącznie we wskazanych przypadkach. W wyniku łączenia się spółek dokonywanego na podstawie kodeksu handlowego nie dochodziło lecz do wygaśnięcia praw i obowiązków wynikających z rzeczowych aktów administracyjnych.

Po drugie - od czasu wejścia w życie ordynacji podatkowej sukcesję w zakresie praw i obowiązków podatkowych reguluje ordynacja podatkowa (w zakresie w niej wskazanym).

V. Sukcesja uniwersalna publicznoprawna - kwestie wstępne, przypadki przewidziane przez prawo

Przy omawianiu przejścia praw i obowiązków administracyjnych doktryna wyróżnia trzy rodzaje stosunków: osobisty, rzeczowy i pośredni.¹⁹³

Nie jest przedmiotem sporu w doktrynie dopuszczalność zachodzenia sukcesji w odniesieniu do tzw. rzeczowych aktów administracyjnych, przez które należy rozumieć akty skierowane co prawda do indywidualnie określonego adresata, ale odnoszące się do rzeczy i wiążące także określonych prawem następców adresata aktu bądź każdorazowego posiadacza rzeczy.¹⁹⁴ Akceptacja dla przenoszenia na inne podmioty aktów związanych z rzeczą nie zostaje cofnięta nawet w przypadku, kiedy przepisy tej możliwości wprost nie przewidują.¹⁹⁵

Stosunek osobisty wygasa w przypadku ustania bytu podmiotu prawa. Stosunki pośrednie nawiązywane mogą być jako osobiste, ale mogą zostać przedłużone na inne podmioty.¹⁹⁶

W obowiązującym ustawodawstwie można znaleźć przykłady, w których dopuszczono przejście praw i obowiązków publicznoprawnych na podstawie decyzji właściwego organu administracji. Przykłady te są jednak często mylnie interpretowane jako ograniczenia uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej, której występowanie, zdaniem autora niniejszej pracy, zostało dopuszczone przez ustawodawcę przy transformacjach kapitałowych. Poniżej zawarto trzy przykładowe regulacje odnoszące się do zarysowanego problemu.

Artykuł 40 prawa budowlanego stanowi, że organ, który wydał decyzję o pozwoleniu na budowę, jest obowiązany, za zgodą strony, na rzecz której decyzja została wydana, do przeniesienia tej decyzji na rzecz innego podmiotu, jeżeli przyjmuje on wszystkie warunki zawarte w tej decyzji oraz złoży oświadczenie o posiadaniu prawa do dysponowania nieruchomością na cele budowlane.¹⁹⁷ Przywołany przepis stanowi jeden z podstawowych

¹⁹³ K. Bandarzewski, op. cit., s. 213.

¹⁹⁴ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 stycznia 2009 r., sygnatura akt: VIII SA/Wa 440/08, LEX nr 569137,

S. Dudzik, op. cit., s. 40.

¹⁹⁵ Z. Leoński, Zarys Prawa Administracyjnego Działalność Administracji, Warszawa 2001, s. 45,

E. Ochendowski, Prawo Administracyjne, Część ogólna, Toruń 2004, s. 185,

M. Waligórski, Administracyjna regulacja działalności gospodarczej. Problemy prawnej reglamentacji, Poznań 1998, s. 369,

S. Krygier, Koncesje i zezwolenie – następstwo prawne, Glosa z sierpnia 2003 r., s. 27.

¹⁹⁶ K. Bandarzewski, op. cit., s. 213.

¹⁹⁷ artykuł 40 prawa budowlanego:

wyjątków od zasady braku sukcesji syngularnej w prawie administracyjnym¹⁹⁸. Niestety lecz, nawet sądy, w niektórych orzeczeniach, nie dostrzegają, bazując właśnie na omawianym przepisie, że nie odnosi się on do sukcesji uniwersalnej. Można tu przykładowo wskazać na orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, w którym sąd potwierdził zasadę sukcesji administracyjnoprawnej w zakresie rzeczowych aktów administracyjnych: „(...) Zdaniem Sądu sukcesja administracyjnoprawna może odnosić się do tzw. rzeczowych aktów administracyjnych, co należy rozumieć jako akty skierowane co prawda do indywidualnie określonego adresata, ale odnoszące się do rzeczy i wiążące także określonych prawem następców adresata aktu bądź każdorazowego posiadacza rzeczy (por. S. Dudzik, *Zbycie przedsiębiorstwa a sukcesja praw i obowiązków wynikających z aktów administracyjnych*, *PiP* 1994, z 7-8, s. 40). Takim "rzeczym - aktem administracyjnym może być pozwolenie na budowę. O takim charakterze tej decyzji przekonywać może również to, że zgodnie z art. 40 prawa budowlanego decyzja o pozwoleniu na budowę może być przeniesiona na rzecz innego podmiotu. Wtedy uprawnienia i obowiązki wynikające z przedmiotowej decyzji przejmuje nowy podmiot.(...)”¹⁹⁹

Analogiczne rozwiązanie jak w prawie budowlanym zostało przewidziane w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, w artykule 63,²⁰⁰ którą to regulację doktryna wprost uznaje jako „zjawisko wyjątkowe” na obszarze prawa administracyjnego.²⁰¹

Natomiast art. 190 prawa ochrony środowiska stanowi, że zainteresowany nabyciem tytułu prawnego do całej instalacji (instalacji powodującej: wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi, wytwarzanie odpadów) może złożyć wniosek o przeniesienie na niego praw i obowiązków wynikających z pozwoleń

1. Organ, który wydał decyzję określoną w art. 28, jest obowiązany, za zgodą strony, na rzecz której decyzja została wydana, do przeniesienia tej decyzji na rzecz innego podmiotu, jeżeli przyjmuje on wszystkie warunki zawarte w tej decyzji oraz złoży oświadczenie, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt 2.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do decyzji o pozwoleniu na wznowienie robót budowlanych, o której mowa w art. 51 ust. 4.

3. Stronami w postępowaniu o przeniesienie decyzji o pozwoleniu na budowę lub o pozwoleniu na wznowienie robót budowlanych są jedynie podmioty, między którymi ma być dokonane przeniesienie decyzji.

¹⁹⁸ E. Szczygłowska, op. cit., która ten przypadek sukcesji umieściła w Rozdziale 4: Przesłanki dopuszczalności i sposoby uregulowania sukcesji syngularnej w prawie administracyjnym.

¹⁹⁹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 stycznia 2009 r., sygnatura akt: VIII SA/Wa 440/08, LEX nr 569137.

²⁰⁰ artykuł 63 ust. 5 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym:

„Organ, który wydał decyzję, o której mowa w art. 59 ust. 1, jest obowiązany, za zgodą strony, na rzecz której decyzja została wydana, do przeniesienia tej decyzji na rzecz innej osoby, jeżeli przyjmuje ona wszystkie warunki zawarte w tej decyzji. Stronami w postępowaniu o przeniesienie decyzji są jedynie podmioty, między którymi ma być dokonane jej przeniesienie.”

²⁰¹ T. Bąkowski, Komentarz do art. 63 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Zakamycze 2004, pkt 8.

dotyczących tej instalacji.²⁰² Także w odniesieniu do tego przypadku występują orzeczenia, w których nie dostrzeżono różnicy pomiędzy sukcesją syngularną a uniwersalną. Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z orzeczeń wskazał, że między innymi wyżej wymieniony przepis stanowi ograniczenie sukcesji uniwersalnej ustanowionej w art. 494 § 2 kodeksu spółek handlowych: „(...) Jeżeli zatem - jak zasadnie wywodzi się w zaskarżonym wyroku - kwestię sukcesji praw i obowiązków publicznoprawnych w sferze ochrony środowiska inaczej normuje ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (Dz. U. Nr 62, poz. 627 ze zm.) oraz w zakresie pozwolenia wodnoprawnego dotyczącego eksploatacji instalacji ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. - Prawo wodne (Dz. U. Nr 115, poz. 1229 ze zm.), to konsekwencją tego jest, iż zasada sukcesji generalnej praw i obowiązków spółki przejmowanej na rzecz spółki przejmującej nie ma w tym przypadku zastosowania. (...) . To zaś oznacza, że ustanowiona art. 494 § 1 k.s.h. sukcesja praw i obowiązków nie ma charakteru bezwzględnego, doznając ograniczeń na gruncie prawa publicznego.(...)”²⁰³ Zacytowany powyżej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został skrytykowany w dwóch glosach, które wprost stwierdziły, że artykuł 190 prawa ochrony środowiska nie ma zastosowania do przypadków uniwersalnej sukcesji administracyjnoprawnej.²⁰⁴ Wnioski w zakresie zależności sukcesji uniwersalnej ustanowionej przy łączeniach, podziałach i przekształceniach wybranych podmiotów i regulacji prawa budowlanego i prawa ochrony środowiska zostały zawarte poniżej i w punkcie 1 rozdziału VIII dotyczącym zakresu przedmiotowego sukcesji publicznoprawnej.

²⁰² artykuł 190 prawa ochrony środowiska:

„1. Zainteresowany nabyciem tytułu prawnego do całej instalacji może złożyć wniosek o przeniesienie na niego praw i obowiązków wynikających z pozwoleń dotyczących tej instalacji.

2. Przeniesienie praw i obowiązków jest możliwe tylko wtedy, gdy nabywca daje rękojmię prawidłowego wykonania tych obowiązków.

3. Przeniesienie lub odmowa przeniesienia praw i obowiązków następuje w drodze decyzji.

4. Nabywca, o którym mowa w ust. 1, przejmuje wszystkie obowiązki ciężące w związku z eksploatacją instalacji na poprzednio prowadzącym instalację, wynikające z pozwolenia i przepisów ustawy oraz ustawy - Prawo wodne i przepisów ustawy o odpadach.

5. W razie podjęcia decyzji, o której mowa w ust. 3, organ właściwy do wydania pozwolenia może w tej decyzji orzec o obowiązku ustanowienia zabezpieczenia roszczeń lub zmienić uprzednio określone warunki zabezpieczenia roszczeń; przepisy art. 187 stosuje się odpowiednio.”

²⁰³ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygnatura akt: II OSK 674/06, LEX nr 322449.

²⁰⁴ D. Chojnacki, Glosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., II OSK 674/06, Przegląd Prawa Ochrony Środowiska z 2009 r., nr 1 s. 83,

B. Draniewicz, Glosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., II OSK 674/06, Prawo Spółek z 2008 r., nr 12, s. 46.

Przed przejściem do omawiania konkretnych przykładów uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej przybliżone zostaną charakterystyczne cechy decyzji administracyjnej, będącej rodzajem aktu administracyjnego. Decyzja administracyjna jest bowiem jednostronnym oświadczeniem woli podmiotu prawa publicznego w sprawie pozostającej w zakresie jego właściwości. Decyzja jest wydawana w sprawie o charakterze indywidualnym. Decyzja musi określać stronę lub strony (czyli jej adresata) i wiąże tak adresata, jak i sam organ oraz podmiot, w imieniu którego organ działa. Z decyzją administracyjną związane jest domniemanie jej prawidłowości, a zmienić lub uchylić decyzję, a także wypowiedzieć się co do jej prawidłowości i ważności może wyłącznie podmiot wyraźnie przez prawodawcę do tego umocowany. Decyzja wykonalna może zostać wykonana przymusowo, co oznacza że decyzja administracyjna ma charakter władczy.²⁰⁵

Odmienne niż w kodeksie postępowania administracyjnego²⁰⁶, który normuje między innymi postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych, w postępowaniach prowadzonych na podstawie ordynacji podatkowej nie występuje decyzja administracyjna, ale wyłącznie decyzja, która jednakże stanowi również akt administracyjny. Można również stwierdzić, że decyzja administracyjna i decyzja, co do zasady, wykazują tę samą charakterystykę i są to: rozstrzygnięcia podmiotu administracji publicznej, a więc oświadczenia woli o charakterze władczym, publicznoprawnym, wydawane w odniesieniu do zindywidualizowanego stanu faktycznego oraz przesądzające o zindywidualizowanych, tak co do strony przedmiotowej jak i podmiotowej konsekwencji prawnych.²⁰⁷

Z wyżej przytoczonych cech największe znaczenie, biorąc pod uwagę tematykę niniejszej pracy, posiada cecha podwójnej konkretności decyzji administracyjnej jako indywidualnego aktu administracyjnego. Konkretnie oznaczony jest w decyzji adresat, jak również sytuacja faktyczna i prawna, na którą składają się prawa i obowiązki ustalone aktem

²⁰⁵ K. M. Ziemiński, Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji, Poznań 2005, s. 226-228.

²⁰⁶ artykuł 1 kodeksu postępowania administracyjnego:

„Kodeks postępowania administracyjnego normuje postępowanie:

- 1) przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych,*
- 2) przed innymi organami państwowymi oraz przed innymi podmiotami, gdy są one powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania spraw określonych w pkt 1,*
- 3) w sprawach rozstrzygania sporów o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego i organami administracji rządowej oraz między organami i podmiotami, o których mowa w pkt 2,*
- 4) w sprawach wydawania zaświadczeń.”*

²⁰⁷ K. M. Ziemiński, Indywidualny..., s. 337-339.

administracyjnym.²⁰⁸ Indywidualność adresata i konkretność sytuacji są cechami, co do występowania których panuje zgodność, jednak sporny bywa sposób ich pojmowania.²⁰⁹

Przykłady obowiązywania sukcesji uniwersalnej w prawie publicznym zostały omówione w niniejszym rozdziale. Jednakże ze względu na temat niniejszej pracy najważniejszym przykładem obowiązywania zasady sukcesji uniwersalnej w prawie publicznym są przypadki przewidziane w rozdziale 14 ordynacji podatkowej. Następstwo prawne dotyczy sytuacji, kiedy ustał byt prawny podatnika (podatnik przestał istnieć jako podmiot prawa), jest więc w prawie podatkowym instytucją nietypową. Stanowi odstępstwo od reguły (nigdzie bezpośrednio nie wyrażonej, ale niewątpliwej w świetle licznych regulacji o charakterze ogólnym i szczególnym) powiązania praw i obowiązków podatkowych z bytem prawnym wyłącznie podatnika. Jest ponadto jedynym przypadkiem, kiedy zobowiązanie podatkowe może istnieć bez uprzedniego, ciężącego na zobowiązanym, obowiązku podatkowego. Z powyższych względów wszelkie tego rodzaju sytuacje, nawet dostatecznie uzasadnione ekonomicznie, muszą mieć wystarczającą podstawę prawną. Powinny być ponadto rozpatrywane w kategoriach wyjątku.²¹⁰ **Wyjątek ten odnosić należy do istnienia zobowiązania podatkowego, bez uprzedniego istnienia obowiązku podatkowego, a także wystąpienia sukcesji przy określonym zdarzeniu prawnym – oba przypadki muszą mieć wyraźną podstawę prawną, a ich występowanie należy ograniczyć tylko do zdarzeń określonych w hipotezie normy prawnej, która dotyczy sukcesji uniwersalnej. W razie zajścia zdarzeń wskazanych w zdaniu poprzedzającym wystąpienie sukcesji uniwersalnej jest zasadą, a wyjątkami będą ograniczenia sukcesji.**

We wspomnianym rozdziale ordynacji podatkowej zostało przewidziane, między innymi, wstąpienie w prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego w przypadku łączenia się spółek albo ich podziałów. Nasuwa się więc pytanie o relację norm ordynacji podatkowej do norm stanowiących przez kodeks spółek handlowych. Artykuł 494 kodeksu spółek handlowych stanowi bowiem w § 2 zasadę sukcesji administracyjnej (tak jak stosowny przepis w przypadku podziału spółek, choć pod pewnymi wyjątkami - o czym dalej).²¹¹ W powołanych powyżej ustawach unormowany został jeden z dwóch

²⁰⁸ Z. Rybicki, S. Piątek, *Zarys prawa administracyjnego i nauki administracji*, Warszawa 1984, s. 148, J. Starościk, op. cit., s. 232.

²⁰⁹ K. M. Ziemiński, *Indywidualny...*, s. 159.

²¹⁰ A. Huchla, op. cit., *Komentarz do art. 93 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*.

²¹¹ artykuł 494 § 2 kodeksu spółek handlowych:

podstawowych skutków przykładowo połączenia spółek, a mianowicie sukcesja uniwersalna,²¹² a w ramach tej sukcesji sukcesja administracyjnoprawna, z której niektórzy komentatorzy wyłączają sukcesję w zakresie prawa podatkowego, z uwagi na jej wprowadzenie w art. 93 ordynacji podatkowej.²¹³

Na tle łączenia i podziałów spółek zaistniał więc spór dotyczący wzajemnego stosunku art. 494 § 2 kodeksu spółek handlowych i przepisów ordynacji podatkowej traktujących również o sukcesji publicznoprawnej. W sporze tym można wyróżnić następujące stanowiska.

Po pierwsze – stanowisko wskazujące na nadrzędny charakter przepisów kodeksu spółek handlowych w stosunku do przepisów ordynacji podatkowej, opierające się na następujących argumentach:

- zasada sukcesji generalnej zawarta w kodeksie spółek handlowych jest elementem konstruującym transformację kapitałową spółek,
- wprowadzenie sukcesji uniwersalnej miało na celu przyspieszenie i ograniczenie kosztów procedur transformacji,
- w kodeksie spółek handlowych sukcesja odnosi się do „wszystkich praw i obowiązków” – w tym również tych wynikających z prawa podatkowego.²¹⁴

Po drugie – pogląd wskazujący, że art. 494 § 2 kodeksu spółek handlowych nie dotyczy w jakimkolwiek stopniu sukcesji praw i obowiązków wynikających z gałęzi prawa mającej samoistną podstawę takiego następstwa, a zwłaszcza nie reguluje sukcesji podatkowej. Nadto przedstawiciele tego poglądu zakładają, że przepis ten wprowadza następstwo prawne w przypadku łączenia spółek handlowych w innych gałęziach prawa

„Na spółkę przejmującą albo spółkę nowo zawiązaną przechodzą z dniem połączenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej albo którejkolwiek ze spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.”

²¹² A. Szumański, Kodeks...2009, s. 237.

²¹³ M. Rodzyńkiewicz, Kodeks..., 2006, s. 904.

A. Mariański, Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych - rozważania na tle art. 494 § 2 i 5 k.s.h. – polemika, Przegląd Prawa Handlowego z 2003 r. Nr 12 s. 49, analogicznie w odniesieniu do podziału spółek I. Rudecka, Wniesienie aportu a podział przez wydzielenie - charakterystyka porównawcza, cz. III. Podstawowe skutki prawne podziału przez wydzielenie, Doradca Podatkowy z 2003 r., nr 11, s. 48.

²¹⁴ J. Bartzak, Wybrane zagadnienia dotyczące przesłanek połączenia spółek kapitałowych przez przejęcie, Przegląd Prawa Handlowego z 2005 r., nr 8 s. 26,

E. Skorczyńska, Sukcesja publicznoprawna w procesie łączenia się spółek na tle pojęcia następstwa prawnego w prawie administracyjnym, Prawo Spółek z 2003 r., nr 11 s. 15.

publicznego, w tym zwłaszcza administracyjnego. Należy zwrócić uwagę, że jest to pogląd najliczniej reprezentowany przez doktrynę prawa podatkowego.²¹⁵

Trzeci pogląd dopuszcza posiłkowe stosowanie przepisów prawa handlowego w sferze sukcesji podatkowej.²¹⁶

Natomiast za zasadny należy przyjąć pogląd, że przepisy kodeksu spółek handlowych stanowią normy ogólne (*lex generali*) w stosunku do norm ordynacji podatkowej (*lex specialis*), które znajdują zastosowanie w przypadku, gdy ustawy podatkowe pewnych kwestii regulować nie będą, o czym niżej.²¹⁷ Co za tym idzie wystąpi brak możliwości zastosowania przepisów prawa handlowego w przypadku i w zakresie w jakim sukcesja podatkowa została uregulowana w stosownych przepisach podatkowych.

W kontekście zaprezentowanych poglądów należy zwrócić uwagę na dwa orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. W pierwszym z nich Sąd rozpatrywał zagadnienie stosunku norm prawnych ordynacji podatkowej w zakresie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Przedmiotowa sprawa dotyczyła zaległości podatkowych spółki jawnej która uległa przekształceniu w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Podatnik stał na stanowisku, że do odpowiedzialności spółki przekształcanej stosuje się przepis art. 574 kodeksu spółek handlowych, który przewiduje, że odpowiedzialność dotycząca wszystkich zobowiązań (a więc zdaniem podatnika zobowiązań cywilnoprawnych, jak i publicznoprawnych) wygasa po upływie 3 lat od dnia przekształcenia. Sąd uznał natomiast za prawidłowe stanowisko, że „(...) przepisy regulujące odpowiedzialność osób trzecich z tytułu

²¹⁵ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja Podatkowa, Komentarz, Wrocław 2011, s. 482,

S. Babiarz [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja Podatkowa, Komentarz Warszawa 2010, s. 514,

R. Dowgier [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja Podatkowa, Komentarz, Warszawa 2011, s. 540,

A. Mariański, Sukcesja..., s. 51,

I. Rudecka, op. cit., str. 48,

A. Nita, Stosunek prawno podatkowy, obowiązek i zobowiązanie podatkowe, Zakamycze 1999, s. 103-104,

Takie stanowisko prezentują również organy skarbowe, przykładowo: Pismo z dnia 23 września 2008 r. Izba Skarbowa w Katowicach, IBPB1/415-497/08/MW (KAN-6449/06/08), Opodatkowanie przychodu z kapitału zapasowego w związku z przekształceniem spółki z o.o. w spółkę jawną, www.mofnet.gov.pl:

„Zasady powyższej sukcesji uniwersalnej nie obejmują skutków podatkowych, tzw. sukcesji podatkowej. Kwestie sukcesji praw i obowiązków podatkowych, związanych z przekształceniem spółki zostały unormowane odrębnie w Ordynacji podatkowej.

W myśl art. 93a § 1 i § 2 pkt 1 lit. b) Ordynacji podatkowej, osobowa spółka handlowa zawieszona (powstała) w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.”

²¹⁶ A. Helin, K. Zorde, A. Bernaziuk, R. Kowalski, Fuzje i przejęcia spółek kapitałowych. Zagadnienia rachunkowe i podatkowe, Warszawa 2010, s. 285-286.

²¹⁷ A. Piotrowska, Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych - rozważania na tle art. 494 § 2 i 5 kodeksu spółek handlowych, Przegląd Prawa Handlowego z 2003 r., nr 9 s. 20.

*zaległości podatkowych zawarte w ordynacji podatkowej mają charakter szczególny i wyczerpujący w stosunku do przepisów kodeksu spółek handlowych. (...) Z powołanych regulacji jednoznacznie wynika, że do postępowań z zakresu zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od towaru i usług oraz odpowiedzialności podatkowej osób trzecich odpowiednie zastosowanie mają przepisy ordynacji podatkowej. (...) **Rację należy przyznać organom podatkowym uznającym, iż z uwagi na to, że ordynacja podatkowa w zakresie przedmiotowym, tj. dotyczącym zobowiązań podatkowych jest ustawą szczególną, uzasadnione jest stosowanie przepisów tej ustawy do czasowego zakresu odpowiedzialności za zaległości podatkowe.***²¹⁸

Drugie z orzeczeń odnosi się wprost do sukcesji podatkowej. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego dotyczy przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową. W wyroku Sąd przytacza szereg przepisów kodeksu spółek handlowych stanowiących o zasadzie kontynuacji dotyczącej praw i obowiązków spółki przekształcanej. Jednocześnie Sąd stwierdza, że: „(...) zasady powyższej sukcesji uniwersalnej nie obejmują skutków podatkowych tzw. sukcesji podatkowej, gdyż te zasady zostały unormowane odrębnie w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). W myśl art. 93a § 1 i § 2 pkt 1 lit. b) Ordynacji podatkowej, osobowa spółka handlowa zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej spółki. (...)”²¹⁹

Analizując przytoczone uzasadnienia Sądów należy wskazać, że jednakowa relacja zachodzi w przypadku norm ordynacji podatkowej i kodeksu spółek handlowych dotyczących sukcesji uniwersalnej w przypadkach łączenia, podziału czy przekształcenia spółek, gdyż zarówno artykuł 93, artykuł 93a, jak i artykuł 93c ordynacji podatkowej stanowi o wstąpieniu następcy prawnego we „wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki” poprzednika. **W tych również przypadkach ordynacja podatkowa w zakresie przedmiotowym, tj. dotyczącym praw i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego jest ustawą szczególną i uzasadnione jest stosowanie przepisów tej ustawy do skutków prawnych, na gruncie prawa podatkowego, połączeń, podziałów i przekształceń spółek.**

²¹⁸ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 20 maja 2010 r., sygnatura akt: I SA/Po 142/10, LEX nr 673447.

²¹⁹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2010 r., sygnatura akt: III SA/Wa 43/10, LEX nr 620079.

Powyższe rozumienie relacji norm nadrzędnych - kodeksu spółek handlowych i podrzędnych - ordynacji podatkowej przyjmuje również Naczelny Sąd Administracyjny, który wypowiedział się w tym zakresie przy okazji przekształcenia spółek: „*Na gruncie prawa podatkowe kwestię sukcesji rozstrzyga art. 93a O.p. (ordynacji podatkowej). W przepisie tym, stanowiącym lex specialis w stosunku do regulacji K.s.h. (...)*”²²⁰

Warto wyjaśnić jeszcze aspekt czasowy wprowadzenia przepisów ordynacji podatkowej i kodeksu spółek handlowych. Otóż ordynacja podatkowa weszła w życie z dniem 1 stycznia 1998 r., natomiast kodeks spółek handlowych wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2001 r. Jak już była o tym mowa pomiędzy normami ordynacji podatkowej i kodeksu spółek handlowych odnoszącymi się do uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej zachodzi kolizja, którą rozwiązuje się za pomocą reguły *lex specialis derogat legi generali*. Jednocześnie przyjmuje się, że wskazana w zdaniu poprzedzającym reguła jest modyfikowana przez regułę mającą postać paremii: *lex posteriori generalis non derogat legi anteriori speciali*, co oznacza, że przepisy, które weszły w życie później, nie wyłączają działania przepisów wydanych wcześniej (a dotąd nieuchylonych), jeśli te wcześniej wydane zawierają postanowienia bardziej szczegółowe niż przepisy, które weszły w życie później.²²¹ Taka sytuacja ma miejsce właśnie w stosunku normy ordynacji podatkowej (zawierającej przepisy szczegółowe wydane wcześniej) do norm kodeksu spółek handlowych (zawierającego przepisy bardziej ogólne wprowadzone później).

Artykuł 494 § 2 kodeksu spółek handlowych stanowi więc przepis ogólny w stosunku do innych przepisów prawa publicznego (przykładowo art. 93 ordynacji podatkowej), pomiędzy którymi to przepisami zachodzi relacja *lex specialis* (inne przepisy praw administracyjnego) *derogat legi generali* (art. 494 § 2 kodeksu spółek handlowych). Teza zaprezentowana w zdaniu poprzedzającym pozostaje spójna z poglądem, że autonomię prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego (ujmowanego *sensu largo*) należy postrzegać, jako niezbędne, z punktu widzenia celów jakie ma to prawo realizować, odejście od zasady spójności i zupełności systemu prawa, a więc jako wyjątek. Co za tym idzie – wszędzie tam

²²⁰ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygnatura akt: II FSK 499/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

²²¹ K. Ziemiński, Rola i miejsce reguł kolizyjnych, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2/78, s. 7, B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 100-101.

gdzie prawodawca nie tworzy instytucji i pojęć swoistych dla prawa podatkowego, należy posługiwać się pojęciami i zasadami ukształtowanymi w prawie cywilnym.²²²

Warto w tym miejscu streścić, nieco bardziej rozbudowany, pogląd B. Brzezińskiego dotyczący obowiązywania na gruncie prawa podatkowego definicji wprowadzonych w innych gałęziach prawa.

Pogląd ten wskazuje, że definicje wprowadzone w innych ustawach nie wiążą w procesie stosowania prawa podatkowego w ogóle, gdy wyraźnie odbiegają treścią od znaczenia potocznego, gdyż gdyby ustawodawca uznał, że pojęcie nie powinno być używane w znaczeniu potocznym, to zbudowałby właściwą, uwzględniającą potrzeby związane z opodatkowaniem, definicję własną. W przypadku natomiast uznania, że istniejąca już definicja jest przydatna dla celów opodatkowania to ustawodawca dokonałby stosownego odesłania. Co więcej im bardziej w definicji spoza prawa podatkowego obecny jest element projektujący, tym bardziej należy przyjąć, że definicja została zbudowana na użytek danej dziedziny prawa (co ogranicza jej stosowalność w prawie podatkowym).

Po drugie - definicje „obce” (tak autor omawianego poglądu nazywa definicje wprowadzone w ustawach inne niż podatkowe) mogą mieć znaczenie pomocnicze, pozwalające na znalezienie i sprecyzowanie znaczenia potocznego wyrażenia (za przykład posłużyła definicja budynku zawarta w prawie budowlanym, która może nie znajdować zastosowania przy wykładni pojęcia użytego w prawie podatkowym, a także definicja działalności gospodarczej, co do której orzecznictwo raz przyjmowało adekwatność tej definicji w prawie podatkowym, z drugiej strony uznawało, że zakres tych pojęć w ustawie o działalności gospodarczej i w ustawie podatkowej jest różny).

Dalej autor prezentowanego poglądu sformułował tezę, że definicje „obce” wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej, jeżeli są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, przykładowo pojęć prawnych (za przykład posłużyło pojęcie nieruchomości, które w braku odmiennej definicji w prawie podatkowym ma takie samo znaczenie, jak w prawie cywilnym).

Za uzasadniony został uznany również pogląd, że w sytuacji, gdy przedmiotem opodatkowania jest czynność prawna mająca formę kodeksowej umowy nazwanej to przy ustalaniu zakresu znaczeniowego niezdefiniowanego w prawie podatkowym terminu

²²² R. Mastalski, Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, *Przegląd Podatkowy* z 2003 r., nr 10, s. 14-15.

oznaczającego przedmiot takiej czynności prawnej można przyjąć znaczenie jakie ma on w kodeksie cywilnym.

Natomiast za dyskusyjny przyjęto pogląd, w myśl którego przy ustalaniu zakresu znaczeniowego niezdefiniowanego w prawie podatkowym terminu można przyjąć takie jego znaczenie, jakie ma on w innej dziedzinie prawa, w sytuacji, gdy i tam nie jest on zdefiniowany, ale ma swoje ugruntowane znaczenie w doktrynie i orzecznictwie.

Reasumując swoje rozważania autor powyższego poglądu sformułował tezę, że należy uznać za rodzaj domniemania pogląd o tożsamości pojęć użytych w tekstach prawnych, w sytuacji, gdy termin definiowany jest w ustawie „obcej”, a nie definiuje go ustawa podatkowa (z tym że dotyczy to pojęć prawnych). Domniemanie to może zostać obalone, ale argumentacja w tym zakresie musi być wystarczająco mocna.

Na koniec wskazane zostało, że interpretator ustalając czy w konkretnym przypadku ma do czynienia jeszcze z pojęciem swoiście prawnym, czy też z wyrażeniem mającym ugruntowaną konotację w języku powszechnym nie będzie łatwe, jednakże pomocny może być tu kontekst, w jakim wyrażenie w tekście prawnym występuje.²²³

Za zaprezentowanym wcześniej poglądem (dotyczącym, w skrócie, postrzegania autonomii prawa podatkowego jako wyjątku niezbędnego, z punktu widzenia celów jakie ma to prawo realizować, odejścia od zasady spójności i zupełności systemu prawa) przemawiają także dwa kolejne argumenty. Po pierwsze - zaobserwowane przez doktrynę i występujące w praktyce zjawisko „publicyzacji” prawa prywatnego i „prywatyzacji” prawa publicznego, związane z przeplataniem się przepisów prawa administracyjnego i cywilnego.²²⁴ Po drugie – fakt, że zasadą jest, iż we współczesnych aktach prawnych dąży się do zawarcia w jednym akcie normatywnym regulacji prawnych o różnym charakterze prawnym (administracyjnym, finansowym, cywilnym).²²⁵

Niewątpliwie natomiast norma prawna wyprowadzona zarówno z przepisów ordynacji podatkowej, jak i przepisów kodeksu spółek handlowych wskazuje na obowiązywanie uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej w omawianym zakresie.

Na koniec powyższych rozważań zasadnym jest dokonanie ostatecznego potwierdzenia zasadności poglądu, że przytaczane w niniejszym rozdziale przepisy kodeksu

²²³ B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 74-81.

²²⁴ Z. Duniewska [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System Prawa Administracyjnego*, Tom 1 Instytucje prawa administracyjnego, Warszawa 2010, s. 170.

²²⁵ C. Kosikowski, *System Prawa Finansowego*, Tom I, Teoria i Nauka Prawa Finansowego, Warszawa 2010, s. 428-429.

spółek handlowych zawierają normy ogólne (*lex generalis*) w stosunku do innych norm prawa publicznego (*lex specialis*) w kontekście artykułów 1 i 2 kodeksu spółek handlowych i artykułu 1 kodeksu cywilnego.²²⁶ Artykuł 2 kodeksu spółek handlowych akcentuje zasadę jedności prawa cywilnego oraz ograniczonej autonomii prawa spółek handlowych, w konsekwencji których to zasad w sprawach nie uregulowanych przez kodeks spółek handlowych należy stosować wprost przepisy kodeksu cywilnego.²²⁷ Brak regulacji w kodeksie spółek handlowych występuje wówczas gdy:

- 1) brak jest powodów do przyjęcia regulacji negatywnej w przepisach kodeksu spółek handlowych;
- 2) stosunek *questionis* nie został uregulowany w przepisach kodeksu spółek handlowych (brak w kodeksie spółek handlowych odpowiedzi na rozstrzygany problem);
- 3) brak jest również przesłanek usprawiedliwiających wypełnienie luki przy wykorzystaniu innych przepisów kodeksu spółek handlowych w drodze analogii (*analogia legis*).²²⁸

Regulacja negatywna wyłączająca stosowanie kodeksu cywilnego dotyczy sytuacji, gdy kodeks spółek handlowych normuje wyczerpująco daną kwestię z pominięciem przepisów kodeksu cywilnego. Jako przykład takiej regulacji podawany jest artykuł 21 § 6 kodeksu spółek handlowych, na podstawie którego orzeczenie o rozwiązaniu spółki nie wpływa na ważność czynności prawnych zarejestrowanej spółki, czyli przez który to przepis wyłączone zostało zastosowanie w powyższym zakresie artykułu 58 kodeksu cywilnego.²²⁹

²²⁶ artykuł 1 kodeksu spółek handlowych:

„§ 1. Ustawa reguluje tworzenie, organizację, funkcjonowanie, rozwiązywanie, łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych.

§ 2. Spółkami handlowymi są: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna.

artykuł 2 kodeksu spółek handlowych:

W sprawach określonych w art. 1 § 1 nieuregulowanych w ustawie stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego. Jeżeli wymaga tego właściwość (natura) stosunku prawnego spółki handlowej, przepisy Kodeksu cywilnego stosuje się odpowiednio.”

artykuł 1 kodeksu cywilnego:

„Kodeks niniejszy reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi.”

²²⁷ A. Kidyba, Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U.00.94.1037), LEX/el., 2012 Komentarz aktualizowany do art. 2 Kodeksu spółek handlowych.

²²⁸ M. Pazdan, Kodeks spółek handlowych a kodeks cywilny, Państwo i Prawo z 2001 roku, zeszyt 2, s. 28.

²²⁹ artykuł 58 kodeksu cywilnego:

„§ 1. Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

§ 2. Nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

Oprócz wyraźnej regulacji negatywnej polegającej na tym, że kodeks spółek handlowych normuje wyczerpująco daną kwestię i wyklucza zastosowanie kodeksu cywilnego, mogą zachodzić sytuacje, gdy za wyłączeniem zastosowania kodeksu cywilnego przemawiają dyrektywy wykładni funkcjonalnej.²³⁰ Zaznaczenia wymaga również to, że kodeks spółek handlowych zawiera wprawdzie w artykule 2 postanowienia zbliżone do postanowień uchylonego w 1964 r. artykułu 1 kodeksu handlowego²³¹, jednakże stan prawny obowiązujący pomiędzy rokiem 1964 a 1 stycznia 2001 r., gdy prawo handlowe uznawane było za część prawa cywilnego, uzasadniał szersze niż obecnie zastosowanie do jego stosunków regulacji zawartych w kodeksie cywilnym.²³²

W powyżej wskazanym kontekście zauważenia wymaga, że przepisy kodeksu spółek handlowych, w przepisach odnoszących się do sukcesji uniwersalnej, czy zasady kontynuacji praw i obowiązków (artykuły: 494 § 2, 531 § 2, 553 § 2, 584² § 2) odnoszą się również do praw i obowiązków publicznoprawnych, a więc kodeks spółek handlowych w zakresie przekształceń kapitałowych przezeń normowanych, poza stosunkami cywilnoprawnymi między osobami fizycznymi i osobami prawnymi, odnosi się również do praw i obowiązków publicznoprawnych podmiotów podlegających danemu przekształceniu kapitałowemu.

§ 3. Jeżeli nieważnością jest dotknięta tylko część czynności prawnej, czynność pozostaje w mocy co do pozostałych części, chyba że z okoliczności wynika, iż bez postanowień dotkniętych nieważnością czynność nie zostałaby dokonana.”

artykuł 21 kodeksu spółek handlowych:

„§ 1. Sąd rejestrowy może orzec o rozwiązaniu wpisanej do rejestru spółki kapitałowej w przypadku, gdy:

- 1) nie zawarto umowy spółki,*
- 2) określony w umowie albo statucie przedmiot działalności spółki jest sprzeczny z prawem,*
- 3) umowa albo statut spółki nie zawiera postanowień dotyczących firmy, przedmiotu działalności spółki, kapitału zakładowego lub wkładów,*
- 4) wszystkie osoby zawierające umowę spółki albo podpisujące statut nie miały zdolności do czynności prawnych w chwili ich dokonywania.*

§ 2. W przypadkach określonych w § 1, jeżeli braki nie zostaną usunięte w terminie wyznaczonym przez sąd rejestrowy, sąd ten może, po wezwaniu zarządu spółki do złożenia oświadczenia, wydać postanowienie o rozwiązaniu spółki.

§ 3. Jeżeli braki, o których mowa w § 1, nie mogą być usunięte, sąd rejestrowy orzeka o rozwiązaniu spółki.

§ 4. Z powodu braków, o których mowa w § 1, spółka nie może być rozwiązana, jeżeli od jej wpisu do rejestru upłynęło pięć lat.

§ 5. O rozwiązaniu spółki sąd rejestrowy orzeka na wniosek osoby mającej interes prawny albo z urzędu, po przeprowadzeniu rozprawy.

§ 6. Orzeczenie o rozwiązaniu spółki nie wpływa na ważność czynności prawnych zarejestrowanej spółki.”

²³⁰ S. Sołtysiński, Przepisy ogólne kodeksu spółek handlowych (Wybrane zagadnienia), Państwo i Prawo z 2001 r., Nr 7, s. 2-3.

²³¹ artykuł 1 kodeksu handlowego:

„W stosunkach handlowych obowiązują w braku przepisów kodeksu handlowego i ustaw szczególnych lub powszechnego w państwie prawa zwyczajowego przepisy prawa cywilnego.”

²³² wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 listopada 2001 r., sygnatura akt V CKN 536/00, LEX nr 52637.

Na marginesie warto również zauważyć, że art. 494 § 2 kodeksu spółek handlowych pełni rolę tzw. „wypełniacza luk” przepisów szczególnych. Przykładowo artykuł 93 ordynacji podatkowej, w brzmieniu przed 1 stycznia 2003 r. pomijał w ogóle zagadnienie sukcesji podatkowej w przypadku, gdy spółka kapitałowa przejmowała spółkę osobową i wówczas zastosowanie znajdował artykuł 494 § 2 kodeksu spółek handlowych.²³³ Działanie norm prawnych kodeksu spółek handlowych jako „wypełniacza luk” jest jednakże niczym innym jak zastosowaniem reguły kolizyjnej *lex specialis derogat legi generali*. Z uwagi bowiem na brak przed wskazaną powyżej datą stosownego przepisu (*lex specialis*) w ordynacji podatkowej stanowiącego o sukcesji podatkowej we wskazanym powyżej przypadku, zastosowanie znajdował przepis ogólny z kodeksu spółek handlowych przewidujący uniwersalną sukcesję publicznoprawną.

Natomiast jako drugi przykład działania 494 § 2 kodeksu spółek handlowych jako tzw. „wypełniacza luk” podawany jest w doktrynie, wcześniej przytaczany w niniejszej pracy, art. 40 prawa budowlanego przewidujący przeniesienie decyzji o pozwoleniu na budowę przez organ, który wydał tę decyzję na rzecz innego podmiotu.²³⁴ Na podstawie tego przepisu przyjmuje się, że spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana może uzyskać przeniesienie decyzji o pozwoleniu na budowę wykazując się wpisem połączenia do rejestru.²³⁵ Jednakże dokonywanie takiego powiązania jest błędne gdyż ten przepis prawa budowlanego dotyczy sukcesji na podstawie decyzji właściwego organu administracji (sukcesji syngularnej), a w przypadku połączenia czy podziału spółek mamy do czynienia z sukcesją z mocy prawa - uniwersalną sukcesją publicznoprawną.²³⁶ Sukcesja (zarówno syngularna, jak i uniwersalna) jest instytucją, która aby mogła mieć miejsce musi być wyraźnie przewidziana przez ustawę. W odniesieniu do wskazanych w niniejszej pracy

²³³ A. Szumański, Kodeks..., 2004, s. 248.

²³⁴ artykuł 40 ust. 1 prawa budowlanego:

Organ, który wydał decyzję określoną w art. 28, jest obowiązany, za zgodą strony, na rzecz której decyzja została wydana, do przeniesienia tej decyzji na rzecz innego podmiotu, jeżeli przyjmuje on wszystkie warunki zawarte w tej decyzji oraz złoży oświadczenie, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt 2.

²³⁵ A. Szumański, Kodeks..., 2004, str. 248,

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 16 stycznia 2009 r., sygnatura akt VIII SA/WA 440/08, Lex 569137, stwierdzającym, że pozwolenie na budowę, jako rzeczowy akt administracyjny (czyli akt skierowany co prawda do indywidualnie określonego adresata, ale odnoszące się do rzeczy i wiążące także określonych prawem następców adresata aktu bądź każdorazowego posiadacza rzeczy) z uwagi właśnie na artykuł 40 prawa budowlanego może być przeniesione na rzecz innego podmiotu, przeciwnie E. Skorczyńska, op. cit., s. 15, która stwierdza, że art. 40 prawa budowlanego nie może znaleźć w tym przypadku zastosowania, gdyż z chwilą przekształcenia się spółek (i analogicznie - z chwilą ich połączenia) adresat decyzji o pozwoleniu na budowę przestanie istnieć, a więc nie będzie już mógł udzielić zgody na podobne następstwo; przed dniem przekształcenia (połączenia) nie będzie z kolei podmiotu posiadającego prawo do dysponowania nieruchomością.

²³⁶ K. M. Ziemiński, Sukcesja..., s. 9.

transformacji kapitałowych ustawodawca przewidział sukcesję uniwersalną praw i obowiązków, w tym praw i obowiązków publicznoprawnych. Ograniczenia tych przypadków sukcesji muszą mieć wyraźną podstawę w ustawie. Nie należy natomiast dopuszczenia możliwości przeniesienia pojedynczych praw i obowiązków publicznoprawnych (sukcesji syngularnej) traktować jako ograniczenia sukcesji uniwersalnej przewidzianej przy omawianych w niniejszej pracy transformacjach kapitałowych. Ze względu na wprowadzenie sukcesji uniwersalnej przy rzeczonych transformacjach kapitałowych ustanowiona została zasada, zgodnie z którą w razie wystąpienia określonego zdarzenia prawnego przechodzą wszelkie prawa i obowiązki z poprzednika na następcę prawnego. Ze względu na tą zasadę, wszelkie od niej wyjątki powinny być wprowadzone wprost i wyraźnie w ustawie. Przykładowo ustawodawca winien wskazać, że dane prawo lub obowiązek nie przechodzi z macy prawa ze spółki przejmowanej na spółkę przejmującą, a do przejścia niezbędna jest decyzja właściwego organu administracji (przykładowo: art. 13 ust. 2 ustawy o transporcie drogowym²³⁷).

Przykładowo przy łączeniu spółek potwierdzeniem tezy, że co do zasady na następcę prawnego przechodzą wszelkie prawa i obowiązki, w tym prawa i obowiązki publicznoprawne (także te wynikające z wszystkich decyzji administracyjnych, których adresatem był poprzednik prawny) jest sformułowanie „w szczególności” użyte w § 2 artykułu 494 kodeksu spółek handlowych.²³⁸ Jednakże z samego już przepisu wynika, że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi mogą wprowadzać w tym zakresie ograniczenia - to jest wyjątki od wskazanej powyżej zasady. To zaś oznacza, że

²³⁷ artykuł 13 ustawy o transporcie drogowym:

"1. Zezwolenia na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego lub licencji nie można odstępować osobom trzecim ani przenosić uprawnień z nich wynikających na osobę trzecią.

2. Organ, który udzielił zezwolenia na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego, licencji wspólnotowej lub licencji, o której mowa w art. 5b ust. 1 pkt 1 lub 2 lub ust. 2, przenosi, w drodze decyzji administracyjnej, uprawnienia z nich wynikające w razie:

1) śmierci osoby fizycznej posiadającej zezwolenie na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego lub licencję i wstąpienia na jej miejsce spadkobiercy, w tym również osoby fizycznej będącej współnikiem, w szczególności spółki jawnej lub komandytowej,

2) połączenia, podziału lub przekształcenia, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.), przedsiębiorcy posiadającego zezwolenie na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego lub licencję

– pod warunkiem spełnienia przez przedsiębiorcę przejmującego uprawnienia wynikające z zezwolenia na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego wymagań określonych w art. 5 ust. 2 lub pod warunkiem spełnienia przez przedsiębiorcę przejmującego uprawnienia wynikające z licencji wymagań odpowiednio określonych w art. 5a lub art. 5c ust. 1 lub 2.

3. Postępowanie, o którym mowa w ust. 2, wszczyna się na wniosek przedsiębiorcy przejmującego uprawnienia."

²³⁸ M. Litwińska-Werner, Kodeks spółek handlowych, Komentarz, Warszawa 2005, s. 1096-1098,

B. Draniewicz, Głosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., s. 46.

ustanowiona w art. 494 kodeksu spółek handlowych sukcesja praw i obowiązków nie ma charakteru bezwzględny i na gruncie prawa publicznego może podlegać ograniczeniom, a nawet wyłączeniu, z takim jednakże zastrzeżeniem, że wyłączenie lub ograniczenie musi być wyraźne.²³⁹

W kolejnych akapitach niniejszego rozdziału zostały omówione wyjątki od zasady występowania uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej przy transformacjach kapitałowych spółek ustanowione w kodeksie spółek handlowych.

Wątpliwości w orzecznictwie pojawiły się w związku z wprowadzaniem ograniczeń w decyzjach administracyjnych. Artykuł 494 § 2, jak i artykuł 531 § 2 kodeksu spółek handlowych nie ograniczają możliwości transformacji kapitałowych w spółkach. Przepisy te nie mogą stanowić również podstawy formułowania przez organ administracji warunków dokonania połączenia lub podziału w treści samej decyzji.²⁴⁰ Co więcej to z przedmiotowych przepisów wynika, że automatyczne przejście uprawnień może nie nastąpić tylko wtedy, gdy ustawa szczególna wprost i wyraźnie tego zakazuje lub uzależnia ich przejście od zgody organu koncesyjnego wyrażonej w koncesji: „(...)we wspomnianym Kodeksie spółek handlowych te kwestie uregulowano w art. 494 § 2 i art. 531 § 2. Przepisy te stanowią, że określone w nich przekształcenia podmiotowe wywołują z mocy prawa skutki w sferze praw i obowiązków publicznoprawnych (np. zezwoleń i koncesji), w postaci przejścia tych zezwoleń i koncesji na podmioty nowo powstałe, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu koncesji (zezwolenia) stanowi inaczej. Z przepisu tego nie wynika jednak, zdaniem Sądu, że wyjątek od określonej w nim zasady automatycznego przejścia uprawnień z koncesji na nowy podmiot (podmioty) może być uczyniony wyłącznie wolą organu koncesyjnego, bez udziału ustawodawcy. Automatyczne przejście uprawnień nie następuje tylko wtedy, gdy ustawa szczególna wprost tego zakazuje lub uzależnia ich przejście od zgody organu koncesyjnego wyrażonej w koncesji.(...)”²⁴¹

²³⁹ wyrok z dnia 24 kwietnia 2007 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygnatura akt II OSK 674/06, LEX nr 322449.

²⁴⁰ wyrok z dnia 27 lipca 2005 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygnatura akt VI SA/Wa 163/05, LEX nr 183659,

oraz powołane w uzasadnieniu tego wyroku:

wyrok Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia 24 października 2002 r., sygnatura akt II SA 3200/01 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2004 r., sygnatura akt II SA 3883/02.

²⁴¹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 czerwca 2004 r., sygnatura akt II SA 3543/02, LEX nr 160473.

Przechodząc do kwestii podziału należy podać, że już z samego brzmienia artykułu 531 § 2 kodeksu spółek handlowych wynika, iż to co różni regulację podziału spółek od łączenia w zakresie sukcesji administracyjnoprawnej to jest fakt, że przy podziale dochodzi do sukcesji uniwersalnej częściowej (czyli nie obejmującej wszelkich praw i obowiązków przednika) i następuje ona, co do zasady, jedynie w stosunku do tych praw i obowiązków, które są związane ze składnikami majątku przypadającymi, zgodnie z art. 534 § 1 pkt 7 kodeksu spółek handlowych, spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym.²⁴² Zatem w tym przypadku nie nastąpi wstąpienie jednego następcy prawnego we wszystkie prawa i obowiązki podmiotu podlegającego podziałowi, a to ze względu na przewidziane w art. 529 § 1 kodeksu spółek handlowych²⁴³ warianty podziału. Przewidziane przez ustawodawcę sposoby dokonania podziału spółki implikują występowania co najmniej dwóch następców prawnych, a przy podziale przez wydzielenie - jednego następcy prawnego co do praw i obowiązków związanych z częścią majątku spółki dzielonej przypadającej temu następcy. Brak umieszczenia i powiązania w planie podziału określonego zezwolenia czy koncesji ze związanymi z nim składnikami majątku powoduje bezskuteczność sukcesji administracyjnoprawnej.²⁴⁴ Z uwagi na to, że to organ prawa publicznego wydaje decyzję,

²⁴² artykuł 534 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Plan podziału powinien zawierać co najmniej:

- 1) typ, firmę i siedzibę każdej ze spółek uczestniczących w podziale,
- 2) stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązaných i wysokość ewentualnych dopłat,
- 3) zasady dotyczące przyznania udziałów lub akcji w spółkach przejmujących lub w spółkach nowo zawiązaných,
- 4) dzień, od którego udziały lub akcje wymienione w pkt 3 uprawniają do uczestnictwa w zysku poszczególnych spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązaných,
- 5) prawa przyznane przez spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane wspólnikom oraz osobom szczególnie uprawnionym w spółce dzielonej,
- 6) szczególne korzyści dla członków organów spółek, a także innych osób uczestniczących w podziale, jeżeli takie zostały przyznane,
- 7) dokładny opis i podział składników majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązaným,
- 8) podział między wspólników dzielonej spółki udziałów lub akcji spółek przejmujących lub spółek nowo zawiązaných oraz zasady podziału.”

²⁴³ artykuł 529 kodeksu spółek handlowych:

„§ 1 Podział może być dokonany:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie),
- 2) przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek),
- 3) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki),
- 4) przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie).”

²⁴⁴ A. Szumański, Kodeks..., 2004, str. 743-744;

jaką również jest koncesja czy zezwolenie, nie jest też możliwe rozdzielanie koncesji czy zezwolenia na spółki uczestniczące w podziale.²⁴⁵

Należy również przybliżyć dokonaną z dniem 15 stycznia 2004 r., na podstawie ustawy z dnia 12 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw nowelizację wiążącą się ze zmianą dotyczącą złożenia sprzeciwu wobec instytucji finansowej przez organ, który udzielił zezwolenia lub wydał koncesję na przejście zezwolenia lub koncesji w toku łączenia lub podziału instytucji finansowej.

Przepis § 5 artykułu 494 kodeksu spółek handlowych (podobnie w przypadku artykułu 531 § 6 kodeksu spółek handlowych) wprowadza warunek wystąpienia sukcesji administracyjnoprawnej w zakresie zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, co do których organ udzielający zezwolenia lub wydający koncesję, może złożyć sprzeciw w terminie trzech tygodni od zawiadomienia go o planie połączenia. Sprzeciw ten jest decyzją administracyjną, a złożenie go powoduje wyłączenie sukcesji administracyjnej w zakresie praw i obowiązków wynikających z decyzji której dotyczy.

Do czasu nowelizacji to jedna ze spółek biorących udział w łączeniu była zobowiązana do zawiadomienia organu o planie połączenia, w terminie dwóch tygodni od dnia jego ogłoszenia. Na tle poprzedniej regulacji nie było jasne, jaki był skutek nie dopełnienia obowiązku powiadomienia organu. Stawiano w tym zakresie tezy o nieważności połączenia²⁴⁶, jak i, w ocenie autora niniejszego opracowania - bardziej trafne, o skutkach wyłączenia w zakresie prawa administracyjnego (przykładowymi skutkami miało być utrata lub cofnięcie koncesji albo zezwolenia).²⁴⁷ Trzecia, ale najbardziej trafna teza, związana z

w odniesieniu do składników majątku nie ujętych w planie podziału wypowiedział się również Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygnatura akt: V CSK 410/08, LEX nr 627254: „*Uregulowane w art. 531 § 1 k.s.h. wstąpienie w prawa i obowiązki spółki dzielonej ma charakter sukcesji uniwersalnej częściowej. Z istoty tej sukcesji wynika, że na spółkę uczestniczącą w podziale (przejmującą, nowo zawiązaną) albo spółkę wydzieloną przechodzą tylko te prawa i obowiązki spółki dzielonej, stanowiące część jej majątku, które zostały wyraźnie określone (opisane) w planie podziału (art. 534 § 1 pkt 7 k.s.h.) i jednoznacznie przyporządkowane (przypisane) w tym planie konkretnej spółce uczestniczącej w podziale albo spółce wydzielonej. Jeżeli plan podziału nie zawiera wyraźnego określenia danego prawa lub obowiązku spółki dzielonej, a tym samym przydzielenia tego prawa czy obowiązku konkretnemu następcy prawnemu, to tzw. nierozdzielone składniki majątku spółki stanowią - w wypadku podziału przez rozdzielanie - współwłasność w częściach ułamkowych spółek uczestniczących w podziale (art. 531 § 1 k.s.h.) albo pozostają - w wypadku podziału przez wydzielenie - nadal w spółce dzielonej (art. 529 § 1 pkt 4 w związku z art. 531 § 1 k.s.h.)”.*

Pojawiły się w powyżej opisanym temacie głosy przeciwne wskazujące, że art. 531 § 2 kodeksu spółek handlowych jest przepisem, który wymusza przejście uprawnień administracyjnych na tę spółkę, która przejęła składniki majątku i to niezależnie od postanowień planu podziału dotyczących tych składników, co więcej w razie odmiennych postanowień niweczy te postanowienia – tak S. Ciarkowski, Plan podziału a zasada sukcesji uniwersalnej częściowej - wybrane zagadnienia szczegółowe., Prawo Spółek z 2003 r., nr 12, s. 2.

²⁴⁵ A. Szumański, Podział spółki w świetle kodeksu spółek handlowych, Prawo Spółek z 2002 r., nr 1, s. 2.

²⁴⁶ M. Litwińska-Werner, op. cit., s. 1099.

²⁴⁷ A. Szumański, Kodeks..., 2004, s. 251.

drugim wskazanym powyżej poglądem, mówiła, że w takiej sytuacji dochodziło do swego rodzaju stanu „zawieszenia” i dopóki nie wykonano obowiązku zawiadomienia, dopóty nie mogło dojść do sukcesji publicznoprawnej.²⁴⁸

Obecnie artykuł 494 § 5 kodeksu spółek handlowych (podobnie jak artykuł 531 § 6 kodeksu spółek handlowych) stanowi, że przepisu § 2 nie stosuje się do zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, jeżeli organ, który wydał zezwolenie lub udzielił koncesji, złożył sprzeciw w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia planu połączenia. Wprowadzona regulacja, również w pierwotnym jej brzmieniu, wywołuje jednak kontrowersje. Otóż – art. 494 § 2 (podobnie jak art. 531 § 2) kodeksu spółek handlowych wprowadziły bardzo szeroki zakres ograniczeń sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej (mogący zostać wprowadzony zarówno w ustawie, jak i decyzji o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi). Natomiast jeżeli ustawodawca uzna, że w odniesieniu do połączenia albo podziału określonej instytucji finansowej jest istotny udział organu administracji to i tak wprowadzi przepisy, które uzależnią samą możliwość dokonania tego procesu od wypowiedzenia się organu, który wydał dane zezwolenie albo koncesję (patrz: prawo bankowe), a nie poprzestanie na regulacji, która możliwość przejścia praw i obowiązków z koncesji albo zezwolenia warunkuje dowiedzeniem się przez organ o planowanym połączeniu albo podziale. Artykuł 494 § 5 (podobnie jak artykuł 531 § 6) kodeksu spółek handlowych należy określić więc jako *superfluum* ustawowe.

Przykładem ograniczenia sukcesji administracyjnej wprowadzonej na mocy ustawy jest art. 124 prawa bankowego, który będąc przepisem szczególnym w stosunku do artykułu 494 § 2 i 531 § 2 kodeksu spółek handlowych, wymaga dla dokonania połączenia przez banki lub instytucje finansowe wydania zgody Komisji Nadzoru Finansowego, a w przypadku odmowy nie może dojść do połączenia banków.²⁴⁹ Przepis art. 124 prawa bankowego będąc przepisem szczególnym do artykułu 494 § 2 i 531 § 2 kodeksu spółek handlowych, wyłącza w ogóle zastosowanie § 5 artykułu 494 i § 6 artykułu 531 kodeksu spółek handlowych.²⁵⁰

A. Rams, Kodeks spółek handlowych, cz. XLII. Łączenie a sukcesja, Rzeczpospolita z 2001 r., nr 3, s. 2.

²⁴⁸ M. Rodzynkiewicz, Łączenie się spółek. Komentarz, Warszawa 2002, s. 59.

²⁴⁹ R. Kwaśnicki, A. Rataj, Prawo Bankowe, Komentarz pod redakcją Fryderyka Zolla, Tom II, Kraków 2005, s. 411.

²⁵⁰ A. Skoczylas, Przejęcie banku – zagadnienia publicznoprawne, Prawo Bankowe, z 2001 r., Nr 7-8 s. 95,

Artykuł 494 § 5 kodeksu spółek handlowych:

„Przepisu § 2 nie stosuje się do zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, jeżeli organ, który wydał zezwolenie lub udzielił koncesji, złożył sprzeciw w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia planu połączenia.”

Artykuł 531 § 6 kodeksu spółek handlowych:

Podsumowując spostrzeżenia poczynione przy analizie zawartych w prawie przykładów sukcesji uprawnionym jest wniosek, że w prawie publicznym zasadą jest brak sukcesji syngularnej praw i obowiązków (oparty z kolei na zasadzie, że jedynym dysponentem praw i obowiązków wynikających z aktu administracyjnego jest administracja), z zastrzeżeniem jednak wyjątków przewidzianych prawem.²⁵¹

Przykłady wyjątków od zasady braku sukcesji syngularnej w prawie administracyjnym zawierają przepisy prawa budowlanego, ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym i prawa ochrony środowiska. Podkreślenia wymaga, że przypadki wskazane w zdaniu poprzedzającym nie dotyczą sytuacji, gdy do przeniesienia praw i obowiązków następuje w drodze uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej (przewidzianej między innymi przy łączeniu lub podziale spółek).²⁵²

Zasadą jest, że przy określonych w kodeksie spółek handlowych zdarzeniach prawnych, związanych z łączeniem lub podziałem spółek, zachodzi sukcesja uniwersalna publicznoprawna (przy czym nie można zapominać o omawianych wcześniej łączeniu samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej i funduszy inwestycyjnych, w których to przypadkach mamy również do czynienia z sukcesją uniwersalną publicznoprawną). Normy prawne odnoszące się do sukcesji publicznoprawnej, zawarte w kodeksie spółek handlowych są, co do zasady, normami ogólnymi (*lex generalis*) w relacji do odnoszących się do sukcesji przy łączeniach lub podziałach spółek norm z innych ustaw. Sukcesja może zostać ograniczona, ale niezbędne jest aby ograniczenie miało wyraźną podstawę prawną w ustawie. W kolejnych rozdziałach niniejszej pracy znajduje się analiza dotycząca cech sukcesji publicznoprawnej.

Warto również wskazać, że z przeprowadzonej analizy wynika, że aby uprawnione było przyjęcie, iż przy sukcesji uniwersalnej cywilnoprawnej dochodzi również do sukcesji

„Przepisu § 2 nie stosuje się do zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, jeżeli organ, który wydał zezwolenie lub udzielił koncesji, zgłosił sprzeciw w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia planu podziału.”

²⁵¹ A. Matan, Następstwo (sukcesja) z mocy prawa w materialnym prawie administracyjnym., CASUS z 2008 r., nr 4, s.19,

Z. Niewiadomski, Prawo administracyjne, Warszawa 2009, s. 215 – który wskazuje akt administracyjny jako orzeczenie organu administracyjnego jednostronnie określającym prawa i obowiązki konkretnego adresata, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 marca 2009 r., sygnatura akt II SA/Gd 892/08, LEX nr 529885.

²⁵² K. M. Ziemiński, Sukcesja..., s. 9,

D. Chojnacki, op. cit., s. 83,

przeciwnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygnatura akt: II OSK 674/06, LEX nr 322449.

uniwersalnej publicznoprawnej istotne znaczenie ma sposób wprowadzenia przez ustawodawcę sukcesji do aktu prawnego, w tym zagadnienia, które reguluje akt prawny w którym znajdują się normy prawne stanowiące sukcesję.

VI. Przesłanki (podstawa) faktyczne sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej

1. Przeniesienie przedsiębiorstwa a przeniesienia praw i obowiązków publicznoprawnych

Jednym z przypadków sukcesji (o tym, czy uniwersalnej czy syngularnej będzie mowa w dalszej części) mamy do czynienia przy okazji zbywania przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części. W spektrum zainteresowania w tym przypadku pozostają dwa przepisy kodeksu cywilnego art. 55¹ i 55².²⁵³ Drugi z przytoczonych przepisów stanowi o tym co jest przedmiotem sukcesji w przypadku czynności mającej za przedmiot przedsiębiorstwo, natomiast pierwszy z nich wskazuje co wchodzi w skład przedsiębiorstwa (wymieniając koncesje, licencje i zezwolenia).

W pierwszej kolejności należy ustalić kwestię, jaką jest rodzaj sukcesji występujący przy przenoszeniu przedsiębiorstwa. Poprzez wymienienie szeregu składników przedsiębiorstwa w art. 55¹ kodeksu cywilnego można dojść do wniosku, że mamy do czynienia z sukcesją uniwersalną, jednakże z uwagi na to, że przedmiotem transakcji jest przedsiębiorstwo, a nie ogół praw i obowiązków przedsiębiorcy, obejmujących również majątek przedsiębiorcy można by uznać, że dokonuje się wówczas sukcesja syngularna, a więc skutkiem czynności prawnej dotyczącej przedsiębiorstwa nie będzie sukcesja uniwersalna.²⁵⁴ Zdaniem autora niniejszej pracy w przypadku czynności prawnych

²⁵³ artykuł 55¹:

Przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności:

- 1) *oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);*
- 2) *własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;*
- 3) *prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;*
- 4) *wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;*
- 5) *koncesje, licencje i zezwolenia;*
- 6) *patenty i inne prawa własności przemysłowej;*
- 7) *majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;*
- 8) *tajemnice przedsiębiorstwa;*
- 9) *księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

artykuł 55²: *Czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych.*

²⁵⁴ E. Gniewek, op. cit., s. 188,

M. Borkowski, Glosa do uchwały SN z dnia 25 czerwca 2008 r., III CZP 45/08, LEX/el. 2009,

E. Kremer, Ustawowe przystąpienie do długu przez nabywcę przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego - zagadnienia wybrane, *Studia Iuridica Agraria* z 2001 r., nr 2, s. 97,

dokonywanych na przedsiębiorstwie mamy do czynienia z szeregiem (inaczej zespołem, wiązką związaną z przedsiębiorstwem) sukcesji syngularnych, do których zajścia nie jest konieczne dokonanie oddzielnych czynności prawnych, a z mocy art. 55² kodeksu cywilnego wystarczy jedna czynności mająca za przedmiot przedsiębiorstwo.²⁵⁵

Nie mniej nawet jeżeli określone zdarzenie cywilnoprawne jest przypadkiem sukcesji uniwersalnej, to nie wynika z tego jednoznacznie, że sukcesja ta obejmuje prawa i obowiązki publicznoprawne (vide spadkobranie, gdzie zasadą jest sukcesja uniwersalna cywilnoprawna)²⁵⁶ – decydujące znaczenie ma sposób wprowadzenia sukcesji przez ustawodawcę, a także akt prawny w którym znajdują się normy prawne stanowiące sukcesję. Zaznaczenia wymaga jednak fakt, że system prawa stanowi jedność, a prawo prywatne i publiczne nie są zamkniętymi i niezależnymi od siebie systemami. Trudno zaakceptować więc pogląd, że jednoznaczny przepis prawa (w tym przypadku chodzi o art. 55 1 kodeksu cywilnego, który w ramach składników przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym wymienia koncesje, licencje i zezwolenia) może być umieszczony w akcie prawnym i nie wpływać na treść obowiązujących norm prawnych i to tylko z tego powodu, iż regulując kwestię z zakresu prawa publicznego, znajduje się w akcie zaliczanym do prawa prywatnego lub odwrotnie.²⁵⁷

Przyczyną dla wprowadzenia wskazanych powyżej przepisów kodeksu cywilnego było umożliwienie dokonania przeniesienia przedsiębiorstwa (a więc i wszystkich jego składników) przy pomocy jednej czynności prawnej (*uno actu*) – tak jak to się dzieje w przypadku sukcesji uniwersalnej.

Co jest przedmiotem sukcesji przy czynności prawnej mającej za przedmiot przedsiębiorstwo stanowi przepis art. 55² kodeksu cywilnego zawierający ogólną zasadę zbywania przedsiębiorstwa w całości takim, jakim ono jest faktycznie i prawnie w chwili zawierania umowy z nabywcą. Przepis ten stanowi, że *„Czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych”*. *„Wszystko,*

postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 marca 2010 r., sygnatura akt V CSK 338/09, LEX nr 688055 i powołane w treści uzasadnienia tego postanowienia wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2007 r., sygnatura akt: V CKN 3/07 i uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 czerwca 2008 r., sygnatura akt III CZP 45/08.

²⁵⁵ Sąd Najwyższy w wyroku z 23 listopada 2012 r., sygnatura akt V CSK 598/12, LEX 1284765 stwierdził, że można uznać, iż występuje następstwo prawne w przypadku zbycia przedsiębiorstwa w przypadkach opisanych w art. 316 i 317 prawa upadłościowego i naprawczego, nie podzielono również poglądów zawartych w postanowieniu Sądu Najwyższego z 24 marca 2010 r.

²⁵⁶ T. Chmał, Sukcesja koncesji i zezwoleń ma sens, Rzeczpospolita – Prawo co dnia z 2004 r., nr 3, s. 5.

²⁵⁷ Ibidem, s. 5.

co wchodzi w skład przedsiębiorstwa”, oznacza całość składników wymienionych w art. 55¹, a ponieważ wyliczenie zawarte w dziewięciu punktach tego przepisu jest tylko przykładowe („w szczególności”), więc we wskazanej klauzuli znajdują się również inne możliwe składniki.²⁵⁸ Tak więc w skład przedsiębiorstwa wchodzi bez wątpienia składniki niematerialne i materialne przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej, w tym również w szczególności koncesje, licencje i zezwolenia (oraz pozostałe składniki majątkowe). Przy czynności mającej za przedmiot przedsiębiorstwo nie dochodzi jednak do automatycznego przeniesienia długów, a to ze względu na art. 519 § 2 kodeksu cywilnego, który do przeniesienia długu wymaga oświadczenia woli wierzyciela.²⁵⁹

Biorąc pod uwagę literalne brzmienie przepisu można dojść do wniosku, że przy czynności mającej za przedmiot przedsiębiorstwo dochodzi również do sukcesji administracyjnoprawnej. Przed nowelizacją kodeksu cywilnego dokonaną ustawą z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw²⁶⁰ kwestia wspomniana w zdaniu poprzedzającym budziła wątpliwości. Wątpliwości te związane były z przyjmowaną na gruncie prawa administracyjnego regułą o braku sukcesji praw i obowiązków wynikających z decyzji administracyjnych.²⁶¹ Zgodnie z tą regułą w sytuacji gdy uprawnienie, którego źródłem jest decyzja administracyjna, zostało wydane na rzecz określonego podmiotu, jego moc wiążąca może dotyczyć tylko jego osoby, bowiem naruszona zostałaby zasada, że dysponentem treści aktu administracyjnego jest wyłącznie administracja. Pozostając przy takiej wykładni konieczne byłoby przyjęcie tezy, że uprawnienia wynikające z decyzji administracyjnych nie mogą być przeniesione na inny podmiot w drodze czynności cywilnoprawnych, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo.²⁶²

²⁵⁸ W. J. Katner [w:] B. Giesen, W.J. Katner, P. Księżak, B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, R. Majda, E. Michniewicz-Broda, T. Pajor, U. Promińska, M. Pyziak-Szafnicka, W. Robaczyński, M. Serwach, Z. Świdorski, M. Wojewoda, Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz, LEX, 2009, Komentarz do art.55(2) kodeksu cywilnego (Dz.U.94.16.93).

²⁵⁹ artykuł 519 kodeksu cywilnego:

„§ 1. Osoba trzecia może wstąpić na miejsce dłużnika, który zostaje z długu zwolniony (przejęcie długu).

§ 2. Przejęcie długu może nastąpić:

1) przez umowę między wierzycielem a osobą trzecią za zgodą dłużnika; oświadczenie dłużnika może być złożone którejkolwiek ze stron;

2) przez umowę między dłużnikiem a osobą trzecią za zgodą wierzyciela; oświadczenie wierzyciela może być złożone którejkolwiek ze stron; jest ono bezskuteczne, jeżeli wierzyciel nie wiedział, że osoba przejmująca dług jest niewypłacalna.”

²⁶⁰ Dziennik Ustaw z 2003 r. Nr 49 poz. 408.

²⁶¹ S. Dudzik, op. cit., s. 39,

P. Bielski, Glosa do uchwały SN z dnia 18 kwietnia 2000 r., III CZP 9/00, Rejent z 2000 r. Nr 11 str. 132

²⁶² Z. Gawlik, [w:] A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska-Pieczniak, E. Niezbecka, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, LEX, 2009, Komentarz do art.55(2) kodeksu cywilnego (Dz.U.64.16.93),

Obecne są jednoznaczne głosy sprzeciwiające się przenoszeniu praw publicznych przy przenoszeniu przedsiębiorstwa – wyrażone także po wspomnianej powyżej nowelizacji.²⁶³ Zdania doktryny są natomiast podzielone.²⁶⁴

Część doktryny podaje, że sukcesja praw wynikających z decyzji administracyjnych stanowi rzadki wyjątek od zasady nieprzenoszalności tych praw.²⁶⁵ Argumentem za dopuszczeniem możliwości przeniesienia praw wynikających z decyzji administracyjnych przy przenoszeniu przedsiębiorstwa, a zatem dojścia do przełamania podstawowych zasad prawa administracyjnego o braku sukcesji praw i obowiązków wynikających z decyzji administracyjnych jest sama treść art. 55¹ w zw. z art. 55² kodeksu cywilnego.²⁶⁶ Przyjęcie braku możliwości przenoszenia przedsiębiorstwa wraz z prawami wynikającymi z decyzji administracyjnych powodowałoby, że w wyniku dokonania czynności przeniesienia przedsiębiorstwa zmieniałby się automatycznie jego skład. W sposób najbardziej dobitny można to dostrzec w sytuacji przedsiębiorstw, których byt jest determinowany przez posiadanie koncesji czy zezwoleń (apteka) na ich prowadzenie. Trudno spodziewać się, by ktoś (wyłączając przy tym sytuacje ekstremalne, jak próba eliminowania konkurencji) był zainteresowany apteką z całym jej wyposażeniem i towarami, bez możliwości sprzedaży leków.

Zespół składników, pozbawiony praw z decyzji administracyjnych mógłby zostać pozbawiony przymiotu przedsiębiorstwa. Sprzedaż przedsiębiorstwa jest bowiem często uzasadniona (w szczególności ze względów ekonomicznych) tylko wtedy, gdy w skład zbywanego zorganizowanego kompleksu wejdą te elementy, od których uzależnione jest prowadzenie działalności gospodarczej konkretnego, a nie abstrakcyjnego przedsiębiorstwa, czyli tego które jest, a nie tego które mogłoby być.²⁶⁷ Przedsiębiorstwo jest w końcu zorganizowanym zespołem składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej obejmującym również koncesje, licencje i zezwolenia.

²⁶³ K. Piasecki, Kodeks cywilny, Komentarz, Księga pierwsza, Część ogólna, Zakamycze 2003, Komentarz do art.55(2) kodeksu cywilny.

²⁶⁴ S. Ciarkowski, Przejście uprawnień z zakresu prawa administracyjnego przysługujących wspólnikom przekształcanej spółki cywilnej na przekształconą spółkę handlową, Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa z 2009 r., nr 1, s. 52.

²⁶⁵ K. M. Ziemiński, Sukcesja..., s. 12-13,

E.K. Czech, Koncesje i zezwolenia jako składniki przedsiębiorstwa, Przegląd Prawa Handlowego z 2006 r., nr 5 s. 42.

²⁶⁶ Ibidem, s. 46,

przeciwnie M. Habdas, Przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym, Kwartalnik Prawa Prywatnego z 2002 r., z. 2, s. 334.

²⁶⁷ Z. Gawlik, Przedsiębiorstwo jako przedmiot obrotu a prawa wynikające z decyzji administracyjnych [w:] Współczesne problemy prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana prof. dr hab. Marii Poźniak-Niedzielskiej, Kraków 2007, s. 85.

Przedsiębiorstwo można więc uznać za swoistego rodzaju majątek, którego elementy powiązane są ze sobą funkcjonalnie.²⁶⁸

Trafne jest również stwierdzenie, że nie można zakładać, iż ryzyko naruszenia interesu publicznego wynikające ze zbycia przedsiębiorstwa jest większe niż ryzyko, że zbywca przestanie spełniać wymagania określone dla prowadzenia danej działalności gospodarczej. Nabywca i tak musi prowadzić działalność w zgodzie z prawem i warunkami określonymi w decyzji, a sama możliwość cofnięcia koncesji lub zezwolenia jest na tyle znaczącą sankcją, że nabycie praw z niej wynikających przy potencjalnej możliwości szybkiego ich odebrania (i to nie z winy zbywcy) winna skłaniać do zachowania zgodnego z prawem. Tym samym należy uznać, iż względy interesu publicznego nie pozostają w sprzeczności z zasadą sukcesji praw i obowiązków z decyzji administracyjnych w wypadku zbycia przedsiębiorstwa.²⁶⁹

Poddać analizie należy również przepis, który stanowi powtórzenie, w zakresie koncesji, licencji i zezwoleń, artykułu 55¹ kodeksu cywilnego, czyli artykuł 317 ust. 1²⁷⁰ prawa upadłościowego i naprawczego. Ten przepis wskazywany jest jako podstawa istotnej modyfikacji skutków przeniesienia przedsiębiorstwa.²⁷¹ Z drugiej jednak strony podaje się, że artykuł 55² kodeksu cywilnego ogranicza przedmiot czynności prawnej na przedsiębiorstwie w przypadku gdy ograniczenie takie wprowadza przepis szczególny. Artykuł 317 ust. 1 prawa upadłościowego wyłącza z czynności prawnej dotyczącej przedsiębiorstwa koncesje, zezwolenia, licencje czy ulgi gdy stanowi tak ustawa lub decyzja o ich udzieleniu (przy czym takie postanowienie decyzji również musi mieć swoją podstawę w ustawie). Na podstawie tego zestawienia formułuje się wniosek, że artykuł 317 ust. 1 prawa upadłościowego i naprawczego stanowi potwierdzenie skutków zbycia przedsiębiorstwa w odniesieniu do koncesji, zezwoleń, licencji i ulg występujących na bazie art. 55¹ i 55² kodeksu cywilnego i stanowi przykład tendencji do tego by cywilnoprawne skutki sprzedaży przedsiębiorstwa rozciągać także na niektóre uprawnienia wynikające z decyzji administracyjnych.²⁷² Zasadne jest jednak przyjęcie, że art. 317 ust.1 prawa upadłościowego i naprawczego zawiera normy szczególne do norm z art. 55¹ i 55² kodeksu cywilnego (które to normy, jako zawarte w

²⁶⁸ S. Ciarkowski, *Przejście...*, s. 52.

²⁶⁹ J. Iwanicki, M. Kocur, *Koncesje, licencje i zezwolenia jako składniki przedsiębiorstwa*, Rzeczpospolita z 2003 r., nr 9, s. 24.

²⁷⁰ artykuł 317 ust. 1 prawa upadłościowego i naprawczego:

„Na nabywcę przedsiębiorstwa upadłego przechodzą wszelkie koncesje, zezwolenia, licencje i ulgi, które zostały udzielone upadłemu, chyba że ustawa lub decyzja o ich udzieleniu stanowi inaczej.”

²⁷¹ R. Adamus, *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej.*, Lex 2011, punkt 2.4.8.

²⁷² A. Jakubecki [w:] A. Jakubecki, F. Zedler, *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz.*, Lex 2011, Komentarz do art.317 ustawy - Prawo upadłościowe i naprawcze.

kodeksie cywilnym z mocy art. 1 kodeksu cywilnego odnoszą się tylko do stosunków cywilnych) i stanowi podstawę do przejścia praw i obowiązków publicznoprawnych. Dodatkowym argumentem przemawiającym za wyjątkowym (i odmiennym od czynności prawnej mającej za przedmiot przedsiębiorstwa dokonywanej wyłącznie w oparciu o przepisy kodeksu cywilnego) charakterem regulacji z prawa upadłościowego i naprawczego jest to, że gdyby sprzedaż przedsiębiorstwa upadłego miała następować z wyłączeniem stosunków związanych koncesjami, zezwoleniami, licencjami czy ulgami to mogłoby to prowadzić w praktyce do zarzucenia wykorzystania tego sposobu likwidacji masy upadłości (sposobu, który, co do zasady, ma umożliwiać uzyskanie jak najwyższych funduszy masy upadłości.

Stanowisko w zakresie przenoszenia, przy czynnościach prawnych na przedsiębiorstwie, praw i obowiązków administracyjnych prezentowały także sądy administracyjne w dwóch orzeczeniach zaprezentowanych poniżej.

Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z orzeczeń sprzeciwił się możliwości przenoszenia decyzji administracyjnych w drodze czynności cywilnoprawnej, wskazując odnośnie do koncesji na prowadzenie apteki, że ma ono charakter publicznoprawnego uprawnienia podmiotowego (osobistego) i z tej przyczyny co do zasady wyłączona jest z obrotu cywilnoprawnego: „(...)Zajęte w skardze kasacyjnej stanowisko w kwestii "przenoszalności" koncesji (obecnie zezwolenia) na prowadzenie apteki ogólnodostępnej nie jest zasadne. (...) Ogólnej zasady nieprzenoszalności na gruncie prawa publicznego uprawnień wynikających z koncesji, zezwoleń i licencji nie podważa przepis art. 55² k.c., który - wprowadzając zasadę, iż czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa - zastrzega, że nie ma ona zastosowania, gdy co innego wynika z treści tej czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. Pogląd taki znajduje oparcie także w doktrynie, m.in. C. Kosikowski, określając koncesję jako akt publicznoprawny stwierdza, że nie może być ona przedmiotem obrotu, a faktu tego nie zmienia rozwiązanie przyjęte w art. 55¹ pkt 5 k.c., ponieważ koncesja jest aktem ściśle związanym z właściwościami podmiotu, któremu jest udzielana (Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej, Państwo i Prawo 2004/10/5). To stwierdzenie można odnieść także do zezwoleń mających publicznoprawny, a zarazem osobisty charakter.. (...)”²⁷³

²⁷³ wyrok z dnia 20 lutego 2007 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygnatura akt II OSK 350/06, LEX nr 344615.

W innym orzeczeniu jeden z wojewódzkich sądów administracyjnych wskazał, że w przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego, pomimo, że w skład tego przedsiębiorstwa wchodzi również koncesje, licencje i zezwolenia, nie oznacza to, że każda koncesja, licencja lub zezwolenie, bądź też inny akt administracyjny dotyczący przedsiębiorstwa będzie mógł być przedmiotem wkładu do spółki akcyjnej wnoszonego jako zorganizowana część: „(...) Granicę w tym zakresie wyraźnie określa art. 55² k.c., zgodnie z którym czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. Tym samym należy stwierdzić, że akty administracyjne, z których wynikają uprawnienia związane z danym przedsiębiorstwem tylko wówczas mogą być przedmiotem wkładu do spółki kapitałowej, jeżeli odrębny przepis nie będzie zakazywał ich przeniesienia na rzecz innego podmiotu, bądź gdy nie będą one miały charakteru osobistego, lub też odrębne przepisy nie będą zawierały szczególnych zasad przenoszenia praw z aktów administracyjnych. Takim odrębnym przepisem w zakresie pozwolenia na budowę jest art. 40 Prawa budowlanego. (...) Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 lutego 2007 r., sygn. akt II OSK 350/06, opubl. w LEX nr 344615; Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 kwietnia 2003 r., sygn. akt IV CKN 51/01, opubl. w LEX nr 78892).(...)”²⁷⁴

W nowszym orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego znajdujemy analogiczne zdanie, wskazujące na brak możliwości przeniesienia praw i obowiązków publicznoprawnych na podstawie czynności prawnej mającej za przedmiot przedsiębiorstwo. Orzeczenie to wydane zostało na gruncie art. 53 ust. 6²⁷⁵ ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach. Sąd wskazał, że: „(...) zasady ogólnej nieprzenoszalności (sukcesji) w prawie publicznym uprawnień wynikających z zezwoleń nie podważa unormowanie z art. 55² k.c. (...) Jeżeli bowiem ustawodawca dopuszcza tego rodzaju sukcesję, to wprowadza w tym celu odpowiednią normę kompetencyjną, tak jak stanowi o tym unormowanie z art. 53 ust. 6 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach. Powyższy przepis stanowi bowiem, że organ właściwy do zatwierdzania instrukcji składowiska odpadów lub nawet jego wydzielonej części

²⁷⁴ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 11 stycznia 2010 r., sygnatura akt II SA/Kr 1664/09, LEX nr 600144.

²⁷⁵ Artykuł 53 ust. 6 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach, Dziennik Ustaw z 2010 r. Numer 185 poz. 1243 ze zmianami:

„Organ właściwy do zatwierdzenia instrukcji eksploatacji składowiska odpadów jest obowiązany, za zgodą strony, na rzecz której decyzja zatwierdzająca instrukcję eksploatacji składowiska odpadów została wydana, do przeniesienia tej decyzji na rzecz innej osoby, jeżeli wyrazi ona zgodę na przyjęcie wszystkich warunków zawartych w tej decyzji.

jest obowiązany, lecz za zgodą strony, na rzecz której dana decyzja została wydana, do przeniesienia tej decyzji na rzecz innej osoby, jeśli wyrazi ona zgodę na przyjęcie wszystkich warunków zawartych w tej decyzji".²⁷⁶ NSA zanegował automatyczne przejście, na mocy czynności cywilnoprawnej praw i obowiązków publicznoprawnych, a jednocześnie potwierdził obowiązywanie zasady braku sukcesji (zapomniał tylko dodać syngularnej) w odniesieniu do praw i obowiązków publicznoprawnych.

Należy wskazać, że przy przyjęciu, że nie dochodzi do przejścia praw publicznoprawnych przy czynnościach mających za przedmiot przedsiębiorstwo dochodziłoby do sytuacji, w której zbywca przedsiębiorstwa nie przestawałby być podmiotem udzielonej mu wcześniej koncesji, licencji czy zezwolenia. Nie dochodziłoby więc do zmiany strony pozwoleń stosunku administracyjnoprawnego, lecz do zmiany elementu faktycznego tego stosunku. Podmiotowi zbywającemu przedsiębiorstwo w dalszym ciągu przysługiwałyby wynikające z tych pozwoleń uprawnienia, lecz równocześnie odpadłaby w tych okolicznościach podstawowa przesłanka wydania pozwolenia na działalność gospodarczą, jakim jest posiadanie przez przedsiębiorcę odpowiednio zorganizowanych składników (zaplecza w postaci infrastruktury rzeczowej) umożliwiających podjęcie i wykonywanie określonej aktywności w celu osiągnięcia korzyści gospodarczych. Podmiot, na rzecz którego udzielono dane pozwolenie, nie wypełniałby już ustawowo określonych warunków do jego uzyskania i posiadania, które spełniał przecież przede wszystkim w oparciu o posiadane przedsiębiorstwo. Oznacza to, że w tych okolicznościach nie mógłby realizować celów kreowanych przez koncesje, licencje czy zezwolenia ani korzystać z przyznanych przez te decyzje uprawnień (zapewne stanowiłoby to podstawę do cofnięcia temu podmiotowi stosownych uprawnień). W końcu podmiot, któremu przysługiwało pozwolenie przede wszystkim po to wyzbywa się przedsiębiorstwa, aby w sposób trwały zaprzestać wykonywania działalności gospodarczej objętej jego treścią.²⁷⁷

Prawa i obowiązki podatkowe nie zostają objęte czynnością prawną mającą za przedmiot przedsiębiorstwo. Zasadę nieobowiązywania sukcesji uniwersalnej w odniesieniu do praw i obowiązków podatkowych w przypadku transakcji na przedsiębiorstwie potwierdzają przedstawiciele doktryny. Przykładowo podaje się, że przy wnoszeniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wkładu w postaci przedsiębiorstwa nie dojdzie do

²⁷⁶ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 kwietnia 2011 r., sygnatura akt: II OSK 654/10, LEX nr 992618.

²⁷⁷ W. Szydło, Przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym i jego zbycie a sytuacja prawna koncesji, licencji i zezwoleń w kontekście art. 55(1) kodeksu cywilnego, Prawo Spółek z 2006 r., nr 4, str. 41.

przeniesienia praw publicznoprawnych (jak choćby do odliczenia podatku VAT), gdyż taki przypadek nie został wskazany w ramach rozdziału dotyczącego praw i obowiązków następców prawnych oraz podmiotów przekształcanych w ordynacji podatkowej.²⁷⁸ Wprawdzie w orzecznictwie dopuszczano, w pewnych sytuacjach, zaliczenie artykułu 55¹ kodeksu cywilnego jako przepisu prawa podatkowego, co mogłoby prowadzić do przyjęcia tezy, że w tym przypadku występuje sukcesja uniwersalna w zakresie prawa podatkowego. Przykładowo w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wskazano, że powyższy przepis kodeksu cywilnego może być uznany za przepis prawa podatkowego zgodnie z ustawową definicją pojęcia zawartą w art. 3 pkt 2 ordynacji podatkowej: (...) *przez pojęcie prawa podatkowego należy rozumieć wszelkie normy prawne zarówno ustawowe, jak i wydane na podstawie upoważnienia ustawowego, które regulują wszystkie elementy konstrukcyjne, tj. podmiotowe i przedmiotowe podatku". W niniejszej sprawie do tak rozumianego pojęcia przepisu prawa podatkowego należy zaliczyć art. 55¹ Kodeksu cywilnego. (...) Tak doktryna, jak i orzecznictwo sądów administracyjnych wypracowało jednolity pogląd, iż na potrzeby przepisów ustawy VAT (ale też innych ustaw podatkowych), należy stosować definicję przedsiębiorstwa zawartą w art. 55¹ k.c. Taki pogląd zaprezentował np. Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniach: sygn. akt I FSK 267/06 (niepubl.), sygn. akt I FSK 688/07, sygn. akt III SA 1492/01, sygn. akt II FSK 1022/06, czy WSA w Poznaniu, sygn. akt I SA/Po 638/08 - dostępne na stronie internetowej NSA. Pogląd taki zaprezentował też T. Michalik (VAT. Komentarz, Rok 2007, wydawnictwo Beck), czy też Z. Modzelewski i G. Mularczyk (Ustawa o VAT. Komentarz, LexisNexis). (...) Okoliczności te świadczą, zdaniem Sądu, o tym, że w kontekście stosowania art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług art. 55¹ k.c. stał się przepisem prawa podatkowego, mimo zamieszczenia go w ustawie wykraczającej poza ramy spraw wymienionych w art. 3 pkt 1 O.p. (...)*²⁷⁹

Istotne jednakże jest to, że ordynacja podatkowa, zawiera w zakresie przeniesienia przedsiębiorstwa normę szczególną w stosunku do norm zawartych w kodeksie cywilnym. Ordynacja podatkowa w art. 112 stanowi, że nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z **podatnikiem** za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych

²⁷⁸ A. Artowicz, Podatkowe skutki wniesienia przez osobę fizyczną przedsiębiorstwa do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, Doradca Podatkowy z 2005 r., nr 4, s. 24.

²⁷⁹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 29 stycznia 2009 r., sygnatura akt I SA/Ke 465/08, LEX nr 478231.

zaległościach.²⁸⁰ Wskazany przepis wyraźnie stanowi, że nabywca przedsiębiorstwa (lub zorganizowanej jego części) nie stanie się następcą prawnym zbywcy. Zbywca z kolei, cały czas pozostawać będzie podatnikiem. Co oznacza, że nie dochodzi w przypadku zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części do całkowitego przeniesienia obowiązków związanych z zaległościami podatkowymi ze zbywcy przedsiębiorstwa na jego nabywcę, a jedynie nabywca stanie się odpowiedzialną za zobowiązania podatnika osobą trzecią. Powyższe argumenty potwierdzają tezę, że ustawodawca, w odniesieniu do przeniesienia przedsiębiorstwa, wykluczył również sukcesję praw i obowiązków podatkowych, pozostawiając je przy podatniku. Reasumując, w przypadku zbycia przedsiębiorstwa, w odniesieniu do praw i obowiązków podatkowych zasadą będzie brak ich sukcesji. Zasadą braku sukcesji praw i obowiązków podatkowych potwierdza również jedno z orzeczeń Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie. Z uzasadnienia prawnego przedmiotowego orzeczenia wynika, że art. 55² kodeksu cywilnego stanowi, iż czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. Powyższe jednakże oznacza, że określenie wszystkich składników wchodzących w skład przedsiębiorstwa powiązane jest z treścią czynności prawnej dotyczącej jego przeniesienia, a także może zostać ograniczone przez przepisy szczególne, jakimi właśnie są przepisy ordynacji podatkowej (czy ustawy o ubezpieczeniach społecznych) wyłączające w tym zakresie swobodę umów.²⁸¹ Naczelny Sąd Administracyjny również potwierdził, że prawa lub obowiązki podatkowe nie przechodzą w przypadku zbycia przedsiębiorstwa.²⁸²

Wyjątek od zasady braku sukcesji praw i obowiązków podatkowych przy zbyciu przedsiębiorstwa znajdujemy w ustawie o podatku od towarów i usług. W artykule 91 wprowadzona została konstrukcja korekty podatku naliczonego dokonywana z uwagi na zmianę struktury sprzedaży albo ze względu na zmianę pierwotnego przeznaczenia towaru lub

²⁸⁰ art. 112 ordynacji podatkowej

§ 1 Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach.

²⁸¹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 22 marca 2011 r., sygnatura akt ISA/Rz 106/2011, LEX 785355.

²⁸² wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 maja 2012 r., sygnatura akt: II FSK 1937/11, LEX nr 1244113.

usługi (z którą związany jest podatek naliczony).²⁸³ W ustępie 9²⁸⁴ przedmiotowego artykułu przewidziany został obowiązek kontynuowania korekty przez nabywcę przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jej części. Judykatura w odniesieniu do tego przykładu posługuje się określeniem następcy prawnego w przypadku nabywcy przedsiębiorstwa: „(...) *Stosownie do przepisu art. 91 ust. 9 ustawy (w brzmieniu obowiązującym od 1 grudnia 2008 r., Dz. U. z 2008, Nr 209, poz. 1320) - w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1 - 8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Oznacza to więc, iż zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części, jako następca zbywającego, jest uprawniony do kontynuowania korekty podatku naliczonego. (...)*”²⁸⁵ „(...) *Wniesienie zatem przedsiębiorstwa aportem nie powoduje u podatnika dokonującego tej czynności konieczności dokonywania jakichkolwiek korekt podatku naliczonego, gdyż obowiązek ten przechodzi na następcę prawnego tegoż podatnika, będącego beneficjentem czynności aportu przedsiębiorstwa, który w tym zakresie (korekt podatku naliczonego) przejmuje wynikające z art. 91 ust. 1-8 ustawy o VAT obowiązki swojego poprzednika. (...)*”²⁸⁶

Nadto ordynacja podatkowa przewidziała w sposób wyraźny jeden przypadek sukcesji uniwersalnej w przypadku zbycia przedsiębiorstwa. Mianowicie artykuł 93a ordynacji podatkowej²⁸⁷ przewiduje uniwersalną sukcesję praw i obowiązków podatkowych w przypadku spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na

²⁸³ A Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Lex, 2011, wyd. V, Komentarz do art.91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.04.54.535).

²⁸⁴ artykuł 91 ust. 9: *W przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa.*

²⁸⁵ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 17 listopada 2009 r., sygnatura akt I SA/Po 489/09, LEX nr 541975.

²⁸⁶ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 kwietnia 2008 r., sygnatura akt III SA/Wa 82/08, LEX nr 483677.

²⁸⁷ artykuł 93a ordynacji podatkowej:

„§ 1. *Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku:*

- 1) *przekształcenia innej osoby prawnej,*
- 2) *przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej*
- wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.

§ 2. *Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do:*

- 1) *osobowej spółki handlowej zawiązanej (powstałej) w wyniku przekształcenia:*

- a) *innej spółki niemającej osobowości prawnej,*

- b) *spółki kapitałowej;*

- 2) *spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa.”*

pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa (tzw. aport).²⁸⁸ Wprost ten przypadek sukcesji potwierdza również orzecznictwo, które jednocześnie zaprzecza istnieniu sukcesji uniwersalnej w odniesieniu do transakcji na przedsiębiorstwie w innym niż powyżej określony przypadek: „(...) *Poza sporem w okolicznościach sprawy pozostawało to, iż wniesienie przez osobę fizyczną swojego przedsiębiorstwa jako wkładu do istniejącej już spółki cywilnej skutkuje powstaniem następstwa podatkowego. Z odczytywanych w łączności przepisów art. 93a § 1 w związku z art. 93a § 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa wynika bowiem, że spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki wskazanej osoby fizycznej. Tak więc warunkiem zastosowania przytoczonej regulacji jest wniesienie do spółki niemającej osobowości prawnej - przez osobę fizyczną, jako wkładu na pokrycie udziału - przedsiębiorstwa tej osoby fizycznej. Podkreślić przy tym należy, iż do następstwa prawnego dochodzi w razie rzeczywistego wniesienia wkładu, a więc faktycznego zaistnienia zdarzenia prawnego. (...)*”²⁸⁹

Z wyżej zaprezentowanych powodów należy zatem postawić tezę, że przyjęcie, iż w przypadku zbycia przedsiębiorstwa dochodzi do sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków publicznoprawnych jest dalece dyskusyjne. Wprawdzie przyjęcie tezy, że czynność prawna dokonana na przedsiębiorstwie nie powoduje sukcesji publicznoprawnej prowadzi do wniosku, że prawodawca wprowadził do kodeksu cywilnego (artykuł 55¹ pkt 5) część przepisu, która w rzeczywistości jest „martwa”, co przeczy założeniu racjonalności prawodawcy. Nadto uniemożliwienie przenoszenia decyzji administracyjnych związanych z przedsiębiorstwem prowadzi we wielu przypadkach do ograniczenia możliwości zastosowania konstrukcji zbycia przedsiębiorstwa, która to transakcja bez danej decyzji administracyjnej może zostać zanegowana jako transakcja mająca za przedmiot przedsiębiorstwo. Z drugiej jednak strony, jeżeli weźmie się pod uwagę, że w przypadku czynności prawnej cywilnoprawnej mającej za przedmiot przedsiębiorstwo nie mamy do czynienia z sukcesją uniwersalną (nawet cywilnoprawną) to właściwym jest przyjęcie, że ze

²⁸⁸ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2007 r., sygnatura akt II FSK 550/06, LEX nr 401825.

²⁸⁹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 25 lutego 2009 r., sygnatura akt I SA/OI 22/09, LEX nr 515167, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2011 r., sygnatura akt: I FSK 674/10, LEX nr 1080615.

względu na to, iż zasadą jest brak syngularnej sukcesji praw i obowiązków publicznoprawnych, możliwość przeniesienia określonego prawa i obowiązku publicznoprawnego musi być wprost dopuszczona przez ustawodawcę (przykłady takich przepisów znajdujemy w przywoływanych już w niniejszej pracy: prawie budowlanym, ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, prawie ochrony środowiska, ordynacji podatkowej). Nadto ustawodawca nie przewidział, aby czynność na przedsiębiorstwie obejmowała z mocy prawa długi. Przyjęcie tezy, że przy czynności prawnej mającej za przedmiot przedsiębiorstwo nie dochodzi do przeniesienia praw i obowiązków publicznoprawnych prowadzi do istotnego skomplikowania tej transakcji pod względem praktycznym (podmioty ją dokonujące muszą przeanalizować sens tej transakcji w kontekście praw i obowiązków publicznoprawnych), jednakże w świetle obowiązujących przepisów jest najbardziej przekonująca.

2. Przesłanki sukcesji uniwersalnej administracyjnoprawnej

Główną przyczyną wprowadzenia sukcesji uniwersalnej do prawa spadkowego było zapewnienie po pierwsze – kontynuowania stosunków majątkowych po śmierci osoby fizycznej, a po drugie – zapewnienie bezpieczeństwa prawnego obrotu cywilnoprawnego, w tym w szczególności zabezpieczenie osób trzecich (przykładowo: wierzycieli zmarłego).

W przypadku połączenia spółek lub osób prawnych innych niż spółki głównym powodem wprowadzenia sukcesji było zapewnienie ekonomicznej opłacalności przewidzianych w przepisach prawa form ich restrukturyzacji, a także możliwość dokonania zmiany podmiotu zobowiązanego, jak i uprawnionego bez konieczności zachowania formalizmów przewidzianych dla określonych rodzajów czynności prawnych.²⁹⁰ Te same przyczyny były powodem wprowadzenia sukcesji uniwersalnej przy pozostałych transformacjach kapitałowych. Istotnym jest, że występowanie przy transformacjach kapitałowych sukcesji uniwersalnej odróżnia je od czynności prawnych dokonywanych na przedsiębiorstwie w znaczeniu przedmiotowym określonym w kodeksie cywilnym i dokonywanych wyłącznie w oparciu o normy prawne zawarte w kodeksie cywilnym.

²⁹⁰ A Szumański, Kodeks..., 2009, s. 255-256.

Przesłanki sukcesji administracyjnoprawnej w odniesieniu do spółek handlowych będą analogiczne do przesłanek sukcesji podatkowej i dlatego, aby nie powielać niektórych też zostały szczegółowo opisane w kolejnym rozdziale.

3. Przesłanki sukcesji uniwersalnej podatkowej

Sukcesja podatkowa mająca swoją podstawę w ordynacji podatkowej zachodzi z uwagi na zdarzenia, których podstawa prawna dokonania zawarta jest w przepisach poza ordynacją podatkową, lub z uwagi na pewne zdarzenia natury obiektywnej – jak choćby śmierć człowieka i wstąpienie w jego prawa i obowiązki spadkobierców. Dodatkowo należy przypomnieć, że na gruncie podatkowo-prawnym spora część doktryny²⁹¹ wskazuje, że należy wykluczyć następstwo podatkowe jeżeli nie przewidują go przepisy prawa podatkowego, a głównym argumentem przemawiającym za taką tezą miałyby być przede wszystkim to, że następstwo prawne może zaistnieć tylko gdy przewiduje to przepis prawa, a także dlatego, że przedmiotem sukcesji mogą być tylko prawa i obowiązki wskazane w prawie podatkowym.²⁹²

W okresie sprzed obowiązywania ordynacji podatkowej pojawiły się dwa skrajnie różne poglądy na temat obowiązywania zasady sukcesji podatkowej w przypadku śmierci podatnika. Część doktryny uznawała, że śmierć podatnika była przypadkiem, z którym nawet dekret z 26 października 1950 r.²⁹³ łączył zmianę dłużnika zobowiązania podatkowego i związane z tym następstwo prawne.²⁹⁴ Z drugiej strony pojawiły się jednoznaczne opinie doktryny i Sądu Najwyższego kwestionujące dziedziczność praw i obowiązków wynikających z przepisów podatkowych.²⁹⁵ Spór ten na chwilę obecną jest o tyle nieistotny, że w ordynacji podatkowej przewidziano w artykule 97 sukcesję podatkową praw i obowiązków spadkobierców.²⁹⁶ Z wyżej przytoczonego przepisu wynika, że przyczyną zajścia sukcesji w

²⁹¹ Tę tezę omówiono już wcześniej w niniejszej pracy przy okazji omawiania stosunku norm kodeksu spółek handlowych do norm ordynacji podatkowej.

²⁹² S. Babiarz, Ordynacja podatkowa - komentarz, LexisNexis 2004, s. 344.

²⁹³ Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 452 ze zmianami.

²⁹⁴ L. Kurowski, M. Weralski, Prawo finansowe, Warszawa 1968, s. 324 – 326,

M. Weralski, Polskie prawo finansowe, Warszawa 1976, s. 212,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 1987 r., III SA 496/87,

²⁹⁵ uchwała Sądu Najwyższy z dnia 21 marca 1996 r., sygnatura akt: III AZP 39/95, op. cit.,

B. Brzeziński, M. Kalinowski, Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 października 1987 r. (III SA 496/87), Paestra 1990, nr 6-7, s. 67-70.

²⁹⁶ art. 97 ordynacji podatkowej:

„§ 1. Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

tym przypadku jest śmierć podatnika. Należy jednak zwrócić uwagę na jeden praktyczny aspekt wyłaniający się z omawianej tu sytuacji, od którego to aspektu *de facto* uzależniona została skuteczność sukcesji podatkowej.

Powołanie do spadku może wynikać z dwóch źródeł: ustawy albo testamentu. Spadkobierca nabywa spadek z chwilą jego otwarcia, a więc z dniem śmierci spadkodawcy. Śmierć spadkodawcy wskazuje jedynie na to, że nastąpiło przejście praw i obowiązków majątkowych na inne osoby. Może jednak pozostać niewiadomym komu i w jakim zakresie przypadł spadek. Konieczne jest więc wystąpienie do sądu o wydanie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, będącym dowodem uprawnień spadkobiercy.²⁹⁷ Uzyskanie postanowienia o stwierdzeniu nabycia praw do spadku (postanowienia o charakterze deklaratoryjnym) ma na celu jedynie potwierdzenie, że osoba w stosunku do której zwraca się organ podatkowy jest rzeczywistym spadkobiercą. Brak konieczności uzyskania tego postanowienia pozwalałby na przeniesienie odpowiedzialności nie na spadkobiercę, lecz jedynie na domniemanego spadkobiercę, co w świetle przepisów ordynacji podatkowej nie jest dopuszczalne. Trudno przyjąć, że spadkobiercy, aby nabyć prawa po spadkodawcy, w szczególności uzyskać zwrot nadpłaty, muszą udowodnić swoje prawo do spadku prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku, ale organ podatkowy przenoszący na nich odpowiedzialność za zobowiązania spadkodawcy może to zrobić nawet bez przeprowadzonego postępowania spadkowego. Nadto art. 97 i następane ordynacji podatkowej stanowi wprost o spadkobiercy, a zatem podmiocie, który prawo do spadku już nabył i jest to stwierdzone prawomocnym postanowieniem sądu. Po drugie, w art. 99 ordynacji podatkowej ustawodawca uwzględnił konieczność zakończenia przed orzeczeniem o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców postępowania w sprawie stwierdzenia nabycia spadku, zawieszając na czas tego postępowania bieg wskazanych w tym przepisie terminów, którymi są terminy do zwrotu nadpłaty (art. 80 § 1 ordynacji podatkowej), ale również termin doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (art. 68 ordynacji podatkowej), czy też przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 ordynacji

§ 2. Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.”

²⁹⁷ E. Skowrońska-Bocian, Prawo spadkowe, Warszawa 1997, s. 124.

podatkowej).²⁹⁸ O ile jednak do nabycia praw określonych przepisami podatkowymi dochodzi z mocy samej ustawy, to dla przeniesienia obowiązków konieczne jest wydanie decyzji (deklaratywnej w zakresie faktu przeniesienia obowiązków – podstawą jest samodzielnie art. 97 ordynacji podatkowej, ale konstytutywnej w odniesieniu do wysokości odpowiedzialności).²⁹⁹

Po tej krótkiej analizie klasycznego przypadku sukcesji uniwersalnej w prawie podatkowym, tj. przypadku związanego ze śmiercią osoby, należy w dalszej kolejności wskazać na przesłanki sukcesji podatkowej związanej z przypadkami sukcesji publicznoprawnej przewidzianymi w prawie handlowym. Wyróżnić możemy następujące przesłanki:

- połączenie spółek, w tym połączenie przez zawiązanie nowej spółki (czyli zawiązania, powstania spółki w wyniku łączenia), jak i połączenie przez przejęcie innej osoby (osób) prawnej lub osobowej (osobowych) spółki handlowej,
- przekształcenie spółek (o ostatecznym zaliczeniu przekształcenia jako przypadku sukcesji podatkowej poniżej),
- podział osób prawnych, z tym zastrzeżeniem, że majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, musi stanowić zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Ujmując szerzej przesłanki sukcesji przewidziane w ordynacji podatkowej, na przypadki odnoszące się do osób prawnych, jako przyczynę sukcesji podatkowej można wskazać nabycie przedsiębiorstwa państwowego dokonanego na podstawie ustawy o komercjalizacji. Dodatkową przesłanką sukcesji podatkowej przewidzianej w ordynacji podatkowej jest wniesienie przez osobę fizyczną wkładu w postaci swojego przedsiębiorstwa do spółki nieposiadającej osobowości prawnej na pokrycie udziału w tej spółce.

Istotnym jednak jest wyjaśnienie, czy przesłanką sukcesji podatkowej w wyżej wskazanych przypadkach jest sama transformacja kapitałowa. Otóż zasadniczo sukcesja uniwersalna zachodzi w przypadku ustania bytu poprzednika prawnego. Możemy więc podzielić zagadnienia związane z przesłankami sukcesji podatkowej na następujące bloki: pierwszy – związany z połączeniem spółek, drugi –dotyczący przekształcenia spółek, trzeci –

²⁹⁸ R. Dowgier, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2009, Komentarz do art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60)

²⁹⁹ R. Dowgier, Decyzja o zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce. Redakcja i wstęp Leonard Etel, Białystok 2008, s. 57.

związany z podziałami spółek, czwarty – dotyczący wniesienia przez osobę fizyczną wkładu w postaci swojego przedsiębiorstwa do spółki nieposiadającej osobowości prawnej na pokrycie swojego udziału w tej spółce. Natomiast piątym blokiem będzie kwalifikacja następstwa występującego przy przekształceniu przedsiębiorcy w spółkę kapitałową i nabyciu przedsiębiorstwa państwowego.

W przypadku połączenia (jak i przekształcenia) osób prawnych przepis stanowi o „zawiązaniu (powstaniu)” osoby prawnej. Przy połączeniu przez zawiązanie nowej spółki, określonym w art. 492 § 1 pkt 2 kodeksu spółek handlowych, dochodzi do powstania nowego podmiotu, z dniem wpisania połączenia spółek do rejestru spółki nowo zawiązanej. Jednakże wpisanie połączenia spółek do rejestru spółki nowo zawiązanej wywołuje skutek wykreślenia spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki (późniejsze ich wykreślenie z samego rejestru przedsiębiorców ma charakter jedynie deklaratoryjny). W przypadku połączenia przez zawiązanie nowej spółki przesłanką sukcesji podatkowej będzie więc *de facto* ustanie bytu podmiotu – spółek podlegających łączeniu.

Odnosnie do łączenia się spółek przez przejęcie (art. 492 § 1 pkt 1 kodeksu spółek handlowych³⁰⁰) artykuł 93 § 2 ordynacji podatkowej³⁰¹ stanowi o odpowiednim stosowaniu zasady sukcesji z § 1 przedmiotowego artykułu. W przypadku tego rodzaju połączenia również dochodzi do wpisania połączenia do rejestru właściwego dla spółki przejmującej i także w tym przypadku wpis ten wywołuje skutek wykreślenia spółki przejmowanej. Także i w tym przypadku przesłanką sukcesji jest – ustanie bytu podmiotu – spółki przejmowanej.

Pomimo tego, że w przypadku przekształcenia spółek nie dochodzi do rozwiązania spółki poprzedniczki (tak jak to ma miejsce choćby przy łączeniu się spółek) ordynacja

³⁰⁰ artykuł 492 § 1 kodeksu spółek handlowych:

„Połączenie może być dokonane:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom spółki przejmowanej (łączenie się przez przejęcie),
- 2) przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki (łączenie się przez zawiązanie nowej spółki).”

³⁰¹ artykuł 93 ordynacji podatkowej:

„§ 1. Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się:

- 1) osób prawnych,
 - 2) osobowych spółek handlowych,
 - 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych
- wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej się przez przejęcie:

- 1) innej osoby prawnej (osób prawnych);
- 2) osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych).

podatkowa przewiduje w artykule 93a³⁰² również sukcesję podatkową. W tym przypadku sukcesja podatkowa została ustanowiona pomimo braku sukcesji uniwersalnej przy przekształceniu spółek w kodeksie spółek handlowych. W przypadku przekształcenia w prawie handlowym została ustanowiona zasada kontynuacji praw i obowiązków. Można powziąć wątpliwość odnośnie do celu ustanowienia zasady sukcesji podatkowej w przypadku gdy z istoty instytucji przekształcenia spółki wynika zachowanie bytu podmiotu podlegającego tej transformacji. Z całą pewnością więc przy przekształceniu nie dochodzi do ustania bytu żadnego podmiotu, gdyż nie dochodzi tu do rozwiązania jakiegokolwiek podmiotu. W doktrynie znaleźć możemy zdanie, że art. 93a ordynacji podatkowej został źle sformułowany, gdyż przewiduje wstąpienie w prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki, czyli normuje przekształcenie w sposób analogiczny do połączenia spółek przy którym została przewidziana sukcesja uniwersalna, natomiast przy przekształceniu na gruncie prawa podatkowego mamy do czynienia, tak jak w prawie handlowym, z obowiązywaniem zasady kontynuacji.³⁰³ Znaleźć można również zdanie przeciwne, które wskazuje, że w art. 93a ordynacji podatkowej ustawodawca konsekwentnie posługuje się zwrotem: „*spółka handlowa związana (powstała) w wyniku przekształcenia wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki przekształcanej spółki*”, co oznacza obowiązywanie zasady sukcesji na gruncie prawa podatkowego, stanowiącej wyjątek od zasady kontynuacji, wynikającej z art. 553 kodeksu spółek handlowych,³⁰⁴ co mogłoby oznaczać, że ordynacja podatkowa rozpoznaje spółkę przekształconą jako odrębny od spółki przekształcanej podmiot praw i obowiązków podatkowych (dla ordynacji podatkowej spółka przekształcona to nowy podmiot praw i obowiązków podatkowych, będący następcą w zakresie tych praw i obowiązków).

³⁰² artykuł 93a ordynacji podatkowej:

„§ 1. *Osoba prawna związana (powstała) w wyniku:*

1) *przekształcenia innej osoby prawnej,*

2) *przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej*

- *wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.*

§ 2. *Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do:*

1) *osobowej spółki handlowej związanej (powstałej) w wyniku przekształcenia:*

a) *innej spółki niemającej osobowości prawnej,*

b) *spółki kapitałowej;*

2) *spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa.*”

³⁰³ J. Budziszewski, op. cit., s. 33,

M. R. Kadej, op. cit., s. 45,

A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 105,

M. Rodzinkiewicz, *Kodeks...*, 2006, s. 1011,

A. Szumański, *Kodeks...*, 2004, s. 1034.

³⁰⁴ Ł. Świderek, op. cit., s. 133.

Zaznaczenia wymaga jednakże to, że można nawet odnotować pogląd, iż następstwo prawne w ordynacji podatkowej wykracza ponad określone w kodeksie spółek handlowych przypadki sukcesji uniwersalnej.³⁰⁵

Judykatura natomiast stoi na stanowisku, że w przypadku przekształcenia mamy do czynienia z sukcesją podatkową (przy czym podaje, że w odniesieniu do przekształcenia także na gruncie kodeksu spółek handlowych występuje sukcesja). Przykładowo w jednym z orzeczeń Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego omówione zostało przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową. Sąd zauważył, że zgodnie z artykułem 553 § 1 kodeksu spółek handlowych spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej, a stosownie do treści art. 93a § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia innej osoby prawnej lub spółki nie mającej osobowości prawnej, wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. Co więcej w niniejszym orzeczeniu wskazano na to, że zarówno kodeks spółek handlowych, jak i ordynacja podatkowa zakładają brak likwidacji, „(...) *lecz przewidują tożsamość podmiotu przekształconego i przekształcanego, a zmianie ulega jedynie forma prawna tego podmiotu.*” (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2008 r. sygn. akt I SA/Wr 935/07, glosa B. Brzezińskiego do ww. wyroku POP Nr 5/2008 s. 429 i nast.). (...)”³⁰⁶

Podsumowując, zdaniem autora niniejszej pracy, najbardziej trafne jest stanowisko zakładające, że pomimo rozróżnienia w prawie handlowym przekształcenia (kontynuacji) od następstwa prawnego w prawie podatkowym, te dwie konstrukcje są utożsamiane i pociągają za sobą, co do zasady, identyczne skutki prawne - wstąpienie w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki.³⁰⁷ Nie oznacza to oczywiście, że te dwie instytucje prawne są identyczne. Skoro więc zakres przedmiotowy art. 93a ordynacji podatkowej (przejście praw i obowiązków podatkowych) i art. 553 kodeksu spółek handlowych (przysługiwanie wszelkich praw i obowiązków) jest zbieżny to, z uwagi na, wskazywaną już wcześniej, występującą w niniejszym przypadku regułę *lex specialis derogat legi generali*,

³⁰⁵ A. Huchla, op. cit., Komentarz do art.93(a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.97.137.926).

³⁰⁶ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 marca 2010 r., sygnatura akt I SA/Wr 1797/09, LEX nr 576125,

odmiennie: Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z 6 października 2009 r., sygnatura akt: III AUa767/09, op. cit.

³⁰⁷ R. Dowgier, Komentarz..., 2009, Komentarz do art.93(a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60).

należy dojść do wniosku, że ustawodawca uregulował podatkowe skutki przekształcenia w ten sposób, że przewidział sukcesję podatkową. Różnica pomiędzy sukcesją podatkową, a kontynuacją z kodeksu spółek handlowych mogłaby przejawiać się we wpływie przekształcenia na przejście praw i obowiązków podatkowych, którego nie byłoby w przypadku zastosowania zasady kontynuacji (prawa i obowiązki po prostu nadal przysługiwałyby spółce przekształconej). Zaznaczyć jednak należy, że prawo podatkowe przewiduje, iż na spółkę przekształconą przechodzi nawet numer NIP, co jest wyjątkiem od zasady jego nieprzechodzenia (art. 12 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników) – co skłania do przyjęcia że prawo podatkowe jednak rozpoznaje spółkę przekształconą jako ten sam, co spółka przekształcana, podmiot praw i obowiązków podatkowych.

Przykładem, w którym przewidziano sukcesję podatkową jest również podział spółki. Przesłanką sukcesji podatkowej przy podziale spółki jest ustanie bytu podmiotu – tj. wykreślenie spółki z rejestru. Natomiast w razie podziału spółki przez wydzielenie nie następuje rozwiązanie spółki. W związku z czym przesłanką sukcesji podatkowej w tym przypadku jest zdarzenie prawne w postaci wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej lub wpisu nowej spółki przejmującej.

Sukcesja podatkowa zachodzi również w sytuacji wniesienia przez osobę fizyczną wkładu w postaci swojego przedsiębiorstwa do spółki nieposiadającej osobowości prawnej na pokrycie udziału w tej spółce. Ten przykład sukcesji podatkowej jest jednak wyjątkiem od zasady, że przyczyną sukcesji uniwersalnej jest ustanie bytu podmiotu. Przesłanką sukcesji w tym przypadku jest bowiem skuteczne wniesienie wkładu w postaci przedsiębiorstwa do spółki osobowej. Do następstwa prawnego dochodzi w razie rzeczywistego wniesienia wkładu, a więc faktycznego zaistnienia zdarzenia prawnego. Jeżeli do wniesienia wkładu w postaci przedsiębiorstwa nie doszło, to nie ma także miejsca następstwo prawne na tej podstawie:

„(...) Jeżeli zatem do wniesienia wkładu w postaci przedsiębiorstwa nie doszło, to nie ma także miejsca następstwo prawne na tej podstawie. Przepisy dotyczące następstwa prawnego w zakresie praw i obowiązków podatkowych należy interpretować ściśle, zwłaszcza jeżeli zważyć, że następstwo obejmuje również przejście obowiązków. (...)”³⁰⁸

³⁰⁸ wyrok z dnia 25 lutego 2009 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, sygnatura akt I SA/OI 22/09, op. cit.

1 lipca 2011 r. weszła w życie ustawa z 25 marca 2011r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców,³⁰⁹ która to ustawa wprowadziła do kodeksu spółek handlowych możliwość przekształcenia przedsiębiorcy (wpisanego do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej) w spółkę kapitałową. Wraz z wprowadzeniem tej formy przekształcenia w art. 584² kodeksu spółek handlowych³¹⁰ wprowadzono, tak jak przy większości innych transformacji kapitałowych, zasadę sukcesji praw i obowiązków (przez niektórych komentatorów nazywaną „quasi-kontynuacją”³¹¹). Z przytoczonego przepisu wynika, że zasada sukcesji i w tym przypadku dotyczy praw i obowiązków publicznoprawnych, natomiast pierwotnie, w przeciwieństwie do pozostałych rodzajów przekształceń, ustawodawca wyraźnie wyłączył z zasady sukcesji uniwersalnej ulgi podatkowe. W uzasadnieniu projektu ustawy o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców stwierdzono, że sukcesja uniwersalna nie obejmuje praw i obowiązków na płaszczyźnie prawa podatkowego, co jest potwierdzone przez brak wprowadzenia w odniesieniu do tego przypadku stosownych regulacji w ordynacji podatkowej. Wyjaśniono dalej, że brak sukcesji podatkowej wynika z faktu, że osoba fizyczna wraz z przekształceniem nie traci bytu prawnego, ale nadal pozostaje podatnikiem, na którym ciąży obowiązek zapłaty zobowiązań podatkowych powstałych przed przekształceniem.³¹² Uzasadnienie nowelizacji nie usuwało jednak wszelkich wątpliwości, a na pewno nie pozwala przesądzić jednoznacznie o braku sukcesji uniwersalnej w zakresie praw i obowiązków podatkowych. Językowa wykładnia artykułu 584² § 2 kodeksu spółek handlowych prowadziła raczej do wniosku, że zasady sukcesji nie stosuje się wyłącznie do ulg podatkowych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego.³¹³ Zatem jeżeli wzięło się pod uwagę § 1 przedmiotowego artykułu i przejście wszystkich praw i obowiązków przedsiębiorcy wówczas należało dojść do wniosku, że również w tym przepisie za zasadę przyjmowano sukcesję wszelkich praw i obowiązków, w tym praw i obowiązków podatkowych, a wyjątek został

³⁰⁹ Dziennik Ustaw z 2011 Nr 106 poz. 622 ze zmianami.

³¹⁰ artykuł 584²:

§ 1. Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego.

§ 2. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. **Przepisu nie stosuje się do ulg podatkowych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego.**

§ 3. Osoba fizyczna, o której mowa w art. 551 § 5, staje się z dniem przekształcenia współnikiem albo akcjonariuszem spółki przekształconej.

³¹¹ Kidyba A., Komentarz..., 2011, komentarz do art.584(2) Kodeksu spółek handlowych.

³¹² uzasadnienie projektu ustawy z dnia 25 lutego 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców, Sejm RP VI kadencji, Nr druku: 3656.

³¹³ Bardońska A., Misiewicz K., Zmiana jednoosobowej firmy w spółkę rodzi wątpliwości podatkowe, Rzeczpospolita z 6 grudnia 2011 r., Podatki i Rachunkowość, s. D2.

ustanowiony w zdaniu drugim § 2 artykułu 584² kodeksu spółek handlowych. Wyjątek nie może co do zasady być interpretowany rozszerzająco (*exceptiones non sunt extendendae*), a zatem należało ograniczyć wyłączenie sukcesji podatkowej tylko do wskazanych ulg (choć w piśmiennictwie pojawiły się tezy o wyłączeniu w tym przypadku sukcesji podatkowej, z uwagi na brak stosownej regulacji w ordynacji podatkowej).³¹⁴

Zarysowane powyżej wątpliwości zostały usunięte z dniem 1 stycznia 2013 r. Z tym dniem weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce.³¹⁵ Ustawa ta wprowadziła do ordynacji podatkowej § 4 art. 93a, który wprost przewidział wstąpienie jednoosobowej spółki kapitałowej w przewidziane przez prawo podatkowe prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (wyjątek stanowią te prawa, które nie mogą być kontynuowane ze względu na przepisy regulujące opodatkowanie spółek kapitałowych).³¹⁶ Przedmiotowa zmiana połączona była z wykreśleniem zdania drugiego § 2 art. 584² kodeksu spółek handlowych.³¹⁷

Wyjątkiem od zasady sukcesji wprowadzonej przez przywołane artykuły będzie ograniczenie sukcesji w zakresie zaległości podatkowych, gdyż zgodnie z artykułem 112b ordynacji podatkowej jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, co implikuje wniosek, że zaległości podatkowe pozostają przy podatniku, czyli przekształcanym przedsiębiorcy. Zauważyć jednak należy, że opisana powyżej nowa konstrukcja zdaje się odbiegać od konstrukcji sukcesji uniwersalnej czy kontynuacji przewidzianych w kodeksie spółek handlowych przy łączeniach, podziałach albo przekształceniach. Nie występuje tu tożsamość podmiotowa, a

³¹⁴ Guzek M., Klemens D., Niełatwo przekształcić firmę w spółkę z o.o. lub akcyjną, Rzeczpospolita z 6 lutego 2012 r., Podatki i Rachunkowość, s. D2, tak również: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, interpretacja indywidualna z dnia 22 listopada 2011 r., IPPP1/443-1287/11-2/AS, powstanie obowiązku podatkowego oraz korekty podatku naliczonego w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa podatnika w jednoosobową spółkę kapitałową.

³¹⁵ Dziennik Ustaw z 2012 r. Poz. 1342.

³¹⁶ artykuł 93a § 4 ordynacji podatkowej:

Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.

³¹⁷ art. 584² § 2 kodeksu spółek handlowych:

Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej.

przekształceniu ulega zasadniczo przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym a nie sam podmiot. Po drugie przekształcenie przedsiębiorcy nie doprowadzi do przejścia wszelkich praw i obowiązków jemu przysługujących, gdyż pozostaną przy nim prawa i obowiązki związane z majątkiem prywatnym czy wspólnym będącym poza przedsiębiorstwem.³¹⁸

Powyższa konstrukcja nie jest lecz rozwiązaniem nowatorskim. Wcześniej już bowiem Artykuł 26 § 4 kodeksu spółek handlowych przewidywał możliwość przekształcenia spółki cywilnej w spółkę jawną. W tym przypadku przekształcenia dochodzi do zamiany stosunku zobowiązaniowego (jakim jest zawarta pomiędzy wspólnikami umowa spółki cywilnej) na podmiot – spółkę prawa handlowego. Ze względu jednak na przedmiot niniejszego opracowania znaczenie mają § 5 zdanie 2 i 3 artykułu 26 kodeksu spółek handlowych, stanowiący, że spółce jawnej przysługują wszystkie prawa i obowiązki stanowiące majątek wspólny wspólników (stron umowy spółki cywilnej), a przepisy art. 553 § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.³¹⁹ Uprawnienia i obowiązki o charakterze publicznoprawnym, w tym zezwolenia, z istoty swej nie mogą stanowić majątku wspólnego wspólników spółki cywilnej. Celem jednakże ustawy z dnia 12 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy - Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, która wprowadziła odpowiednie stosowanie art. 553 § 2 kodeksu spółek handlowych do przekształcenia spółki cywilnej było szerokie ujęcie zasady kontynuacji w wypadku przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową, o czym świadczy odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów statuujących zasadę kontynuacji w wypadku przekształcania spółek handlowych. Odpowiednie stosowanie przepisu art. 553 § 2 kodeksu spółek handlowych dotyczy tych uprawnień i obowiązków, które nie stanowią majątku wspólnego wspólników, gdyż tę kwestię reguluje wprost art. 26 § 5 zdanie 2 kodeksu spółek handlowych.

W przypadku odpowiedniego stosowania przepisów prawa wyróżnia się następujące sytuacje: stosowanie pełne, gdy odpowiednie przepisy prawa są stosowane bez żadnych zmian, stosowanie ze zmianami oraz niestosowanie ze względu na bezprzedmiotowość lub całkowitą sprzeczność z przepisami, do których miałyby być stosowane odpowiednio.³²⁰

³¹⁸ Kidyba A., Sukcesja, kontynuacja, a może coś innego?, Monitor Prawa Handlowego z 2011 r., nr 1 s. 39-40.

³¹⁹ artykuł 24 kodeksu spółek handlowych § 4 i 5:

„§ 4. Spółka, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółka cywilna), może być przekształcona w spółkę jawną. Przekształcenie wymaga zgłoszenia do sądu rejestrowego przez wszystkich wspólników. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Z chwilą wpisu do rejestru spółka, o której mowa w § 4, staje się spółką jawną. Spółce tej przysługują wszystkie prawa i obowiązki stanowiące majątek wspólny wspólników. Przepisy art. 553 § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.”

³²⁰ Skoczylas A., Odesłania w postępowaniu sądowoadministracyjnym, Warszawa 2001, s. 6-7,

Skoro realizacja celu ustawy wymagała ustanowienia zasady kontynuacji w sferze cywilnoprawnej, to należy uznać, że wspomniana zasada ma zastosowanie także w odniesieniu do uprawnień o charakterze publicznoprawnym, gdyż możliwość kontynuowania danej działalności, w szczególności reglamentowanej wymaga posiadania uprawnienia do jej prowadzenia.³²¹ W zakresie tego zagadnienia odwołać się można do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wskazał, że wykładnia powołanych przepisów (w szczególności celowościowa, gdzie za cel wprowadzenia opisywanych regulacji winno się przyjąć ograniczenie przypadków prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki cywilnej i zwiększenie bezpieczeństwa obrotu przez zapewnienie udziału w nim jednostek organizacyjnych wyposażonych w podmiotowość prawną, w tym zdolność sądową i procesową, nawet przy braku osobowości prawnej) powinna doprowadzić do wniosku, że „(...) odpowiednie stosowanie przepisu art. 553 § 2 K.s.h. do skutków przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową, w tym komandytową, wymagać będzie właściwej modyfikacji tego przepisu, polegającej na zastąpieniu wyrazów "spółce przed jej przekształceniem" wyrazami "wspólnikom spółki cywilnej przed jej przekształceniem". (...) W związku z tym nakaz odpowiedniego stosowania art. 553 § 2 K.s.h. należy rozumieć w ten sposób, że zezwolenia, koncesje lub ulgi, przyznane indywidualnie wspólnikom, przechodzą z mocy prawa na spółkę komandytową (J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, W. Pyziół, A. Witosz: Kodeks spółek handlowych. Komentarz, Warszawa 2008, s. 85). (...)”³²²

Błachnio-Parzych A., Przepisy odsyłające systemowo, Państwo i Prawo z 2003, nr 1, s. 43.

³²¹ W. Pyziół [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, W. Pyziół, A. Witosz, Kodeks spółek handlowych. Komentarz, Warszawa 2008, s. 85.

³²² uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 stycznia 2009 r., sygnatura akt: II GPS 6/08 Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych z 2009 r., nr 3 poz. 45, która została podjęta w wyniku rozpoznania przez NSA skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 grudnia 2006 r., sygnatura akt VII SA/WA 1336/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, który doczekał się przed podjęciem uchwały przed NSA krytycznej glosy: S. Ciarkowski, Przejście uprawnień z zakresu prawa administracyjnego przysługujących wspólnikom przekształcanej spółki cywilnej na przekształconą spółkę handlową, Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa z 2009 r. Nr 1 s. 43-57,

analogicznie również:

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2009 r., sygnatura akt II GSK 71/09, LEX nr 558738,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 marca 2009 r., sygnatura akt II GSK 69/09, LEX nr 531551,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 marca 2009 r., sygnatura akt II GSK 209/08, LEX nr 531549.

VII. Zakres podmiotowy sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej

Zakres podmiotowy sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej występującej przy łączeniach i podziałach spółek rozdzielić należy na zakres podmiotowy dotyczący sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków administracyjnych oraz zakres podmioty sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków podatkowych.

Pierwszy ze wskazanych zakresów jest analogiczny do tego przedstawionego przy omawianiu zakresu podmiotowego sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej i z tego względu autor niniejszej pracy odwołuje się do wniosków sformułowanych w punkcie 2 rozdziału III.

Odnosząc się do sukcesji uniwersalnej podatkowej wskazać należy, że podmiotami uczestniczącymi w tej sukcesji są osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, osoby prawne oraz osobowe i kapitałowe spółki handlowe. Natomiast przy łączeniach i podziałach spółek, w zależności od tego, którą ze stron sukcesji podda się analizie zachodzi ograniczenie zbioru spółek prawa handlowego wyłącznie do osób prawnych.

Przy połączeniu spółek, spółką przejmowaną lub spółkami podlegającymi łączeniu się przez zawiązanie nowej spółki może być zarówno osobowa spółka handlowa (jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna), jak i kapitałowa spółka handlowa (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna). Natomiast spółką przejmującą może być wyłącznie spółka kapitałowa – co wynika *expressis verbis* z art. 93 ordynacji podatkowej. Takie ukształtowanie podmiotów uczestniczących w sukcesji podatkowej jest zbieżne z uregulowaniami kodeksu spółek handlowych, który w art. 491 ustanawia następujące zasady:

- w łączeniu spółek mogą uczestniczyć spółki osobowe i kapitałowe,
- spółki osobowe mogą łączyć się ze spółkami kapitałowymi, ale to spółki kapitałowe muszą być zawsze spółkami przejmującymi lub nowo zawiązanymi,
- spółki osobowe mogą się łączyć między sobą tylko przez zawiązanie spółki kapitałowej.

Przy podziale spółek mamy natomiast do czynienia, analogicznie jak na gruncie prawa handlowego, jedynie z osobami prawnymi i to zarówno po stronie spółki dzielnej, jak i po stronie spółek przejmujących lub powstałych w wyniku podziału.

Przy przekształceniu spółek prawa handlowego występuje natomiast sytuacja gdzie spółka przekształcana i przekształcona to cały czas ten sam podmiot prawa (którym może być

zarówno osobowa, jak i kapitałowa spółka prawa handlowego). W przypadku więc przekształcenia, na gruncie prawa podatkowego, z uwagi na wspomnianą jedność podmiotu, uzasadniona wydaje się być teza, że sukcesja podatkowa i zasada kontynuacji wyrażona w kodeksie spółek handlowych wywołują analogiczne skutki.

Na gruncie prawa podatkowego występuje również jedna forma przekształcenia, która nie występuje w ramach łączeń, podziałów i przekształceń określonych w kodeksie spółek handlowych. Otóż sukcesja podatkowa występuje w razie wniesienia przez osobę fizyczną do spółki handlowej niemającej osobowości prawnej, na pokrycie swojego udziału w tej spółce wkładu w postaci przedsiębiorstwa. W tym przypadku podmiotami sukcesji są z jednej strony osoba fizyczna, z drugiej strony osobowa spółka prawa handlowego.

VIII. Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej

Dokonując analizy sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej wyjaśnienia wymaga zagadnienie zakresu praw i obowiązków, w stosunku do których, w danym przypadku odnosi się sukcesja.

1. Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej administracyjnoprawnej

Zaczynając niniejszy punkt pracy od dziedziczenia przypomnieć należy (o czym już była wcześniej w niniejszej pracy mowa), że ze względu na to, iż przedmiotem spadku są majątkowe prawa i obowiązki o charakterze wyłącznie cywilnoprawnym, zakres przedmiotowy tego przypadku sukcesji uniwersalnej jest ograniczony wyłącznie do praw i obowiązków cywilnoprawnych, co wynika z ogólnego założenia kodeksu cywilnego regulacji stosunków cywilnoprawnych (art. 1 kodeksu cywilnego).³²³ Dziedziczenie nie obejmuje sukcesji publicznoprawnej. Na poparcie twierdzenia ze zdania poprzedzającego warto wskazać na jedno z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Orzeczenie zostało wydane w stanie faktycznym, w którym spadkobierca został wezwany przez Naczelnika Wydziału Postępowań Administracyjnych Komendy Wojewódzkiej Policji w Opolu do uiszczenia opłaty za przechowywanie broni w depozycie policyjnym w okresie od dnia 29 lipca 2003 r. do dnia 4 maja 2009 r., określając jej wysokość na kwotę 7.936,64 zł. Organ stwierdził, że na podstawie postanowienia Sądu Rejonowego w Opolu osoba, do której kierowano wezwanie była jedynym spadkobiercą osoby, która zdeponowała broń i tym samym zobowiązana była pokryć koszty przechowywania zdeponowanej broni w terminie 14 dni pod rygorem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny przyjął, że organ prawidłowo wezwał spadkobiercę do uiszczenia przedmiotowej opłaty. Skargę kasacyjną od tego wyroku wniósł spadkobierca zarzucając, między innymi, naruszenie art. 146 § 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w związku z art. 922 § 1 kodeksu cywilnego przez jego niewłaściwe zastosowanie w związku z treścią art. 1 kodeksu cywilnego poprzez przyjęcie, że na podstawie tego przepisu skarżący - jako następca prawny - wstąpił w

³²³ A. Kawałko, J.S. Piątkowski, H. Witezak [w:] B. Kordasiewicz, Prawo spadkowe, System Prawa Prywatnego, tom 10, 2009, komentarz do art. 922 § 1.

stosunek administracyjnoprawny tj. prawa i obowiązki osoby składającej broń do depozytu. Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadny wyżej przytoczony zarzut. Sąd wyjaśnił, że dziedziczeniu podlegają tylko prawa i obowiązki wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, a nadto „(...) Nie wchodzi w skład spadku prawa i obowiązki wynikające z innych stosunków prawnych, nawet jeżeli pewien przepis, wskazując krąg osób, na które przechodzą prawa i obowiązki, odwołuje się do określenia „spadkobiercy”, jak np. art. 97 i następne ordynacji podatkowej. Do spadku nie należą więc prawa i obowiązki wynikające ze stosunków karnoprawnych, administracyjnoprawnych, finansowoprawnych (E. Skowrońska - Bocian, Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga czwarta. Spadki, Warszawa 2005, s. 10, podobnie J.S. Piątkowski, H. Witczak, A. Kawalko (w:) System Prawa Prywatnego, Tom 10, Prawo spadkowe pod red. B. Kordasiewicza, Warszawa 2009, s. 50-51, J. Kremis (w:) Kodeks cywilny. Komentarz pod red. E. Gniewka, Warszawa 2008, s. 1467). Podobne stanowisko wyrażane było w orzecznictwie Sądu Najwyższego (wyrok SN z dnia 7 kwietnia 2004 r., IV CK 215/03, LEX nr 152889, wyrok SN z dnia 26 marca 2002 r., III CZP 14/02, OSNC 2002/12/148).” Potwierdzając zasadność podniesienia wskazanego powyżej zarzutu Naczelny Sąd Administracyjny podsumował zagadnienie stosunku praw i obowiązków administracyjnoprawnych do dziedziczenia, w sposób, który pozwala na sformułowanie następujących wniosków. Po pierwsze – prawa i obowiązki administracyjnoprawne nie są dziedziczone zgodnie z normami określonymi przez kodeks cywilny. Po drugie – przejście praw i obowiązków administracyjnoprawnych mogą przewidywać przepisy szczególne (*lex specialis*), jak przykładowo przepisy ordynacji podatkowej, wchodzące w skład szeroko rozumianego prawa administracyjnego. Przykładowo: „W ustawie z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji brak jest przepisu szczególnego, który regulowałby następstwo prawne w zakresie obowiązku poniesienia kosztów przechowywania broni w depozycie przez właściwy organ. Jak wynika z powyższych rozważań, następstwa tego nie można też wyprowadzać z ogólnych zasad dziedziczenia wynikających z kodeksu cywilnego”³²⁴.

Z tego względu ustawodawca, aby w przypadku śmierci osoby fizycznej możliwa była sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych w zakresie prawa podatkowego, wprowadził inną, samodzielną podstawę prawną, którą jest art. 97 ordynacji podatkowej, w którym to artykule doszło do przejścia instytucji prawa cywilnego w postaci sukcesji praw i

³²⁴ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 marca 2011 r., sygnatura akt: II OSK 524/10, LEX nr 1080337.

zobowiązań. Istota następstwa podatkowego spadkobierców w zasadzie odpowiada cywilnoprawnej konstrukcji przejścia praw i obowiązków majątkowych osoby zmarłej.³²⁵

Odmienne od zakresu przedmiotowego następstwa prawnego spadkobierców przedstawia się zakres przedmiotowy następstwa prawnego przy transformacjach kapitałowych. Za przykład posłużą w tym względzie regulacje dotyczące łączenia spółek. O czym już była mowa wcześniej przy łączeniu się spółek uniwersalna sukcesja publicznoprawna została przewidziana w artykule 494 § 2 kodeksu spółek handlowych³²⁶. Sukcesja ta w przypadku łączenia się spółek nie ma charakteru bezwzględnie doznając ograniczeń na gruncie prawa publicznego, które to ograniczenia, jako wyjątki od zasady sukcesji, muszą zostać wprowadzone wyraźnie w przepisach szczególnych. Tezę taką postawił również w jednym z orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny.³²⁷ W uzasadnieniu wyroku przeprowadzono błędny wywód. Sąd wskazał na artykuł 494 § 2 kodeksu spółek handlowych i na obowiązującą na podstawie tego przepisu zasadę sukcesji generalnej praw i obowiązków, jednakże uznano, że w zakresie prawa ochrony środowiska sukcesję praw i obowiązków publicznoprawnych normuje ustawa prawo ochrony środowiska. Z tego względu przyjęto, że spółka przejmująca, aby nabyła prawa i obowiązki wynikające z pozwoleń dotyczących instalacji związanych z ochroną środowiska winna wcześniej wnieść o przeniesienie praw i obowiązków wynikających z tych pozwoleń zgodnie z art. 190 ust. 1³²⁸

³²⁵ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2006 r., sygnatura akt SK 46/05, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A z 2006 r., nr 4 poz. 39.

³²⁶ artykuł 494 kodeksu spółek handlowych:

„§ 2. Na spółkę przejmującą albo spółkę nowo zawiązaną przechodzą z dniem połączenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej albo którejkolwiek ze spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.

§ 5. Przepisu § 2 nie stosuje się do zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, jeżeli organ, który wydał zezwolenie lub udzielił koncesji, złożył sprzeciw w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia planu połączenia.”

³²⁷ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygnatura akt II OSK 674/06, op. cit.

³²⁸ artykuł 190 prawa ochrony środowiska:

„1. Zainteresowany nabyciem tytułu prawnego do całej instalacji może złożyć wniosek o przeniesienie na niego praw i obowiązków wynikających z pozwoleń dotyczących tej instalacji.

2. Przeniesienie praw i obowiązków jest możliwe tylko wtedy, gdy nabywca daje rękojmię prawidłowego wykonania tych obowiązków.

3. Przeniesienie lub odmowa przeniesienia praw i obowiązków następuje w drodze decyzji.

4. Nabywca, o którym mowa w ust. 1, przejmuje wszystkie obowiązki ciążące w związku z eksploatacją instalacji na poprzednio prowadzącym instalację, wynikające z pozwoleń i przepisów ustawy oraz ustawy - Prawo wodne i przepisów ustawy o odpadach.

5. W razie podjęcia decyzji, o której mowa w ust. 3, organ właściwy do wydania pozwolenia może w tej decyzji orzec o obowiązku ustanowienia zabezpieczenia roszczeń lub zmienić uprzednio określone warunki zabezpieczenia roszczeń; przepisy art. 187 stosuje się odpowiednio.”

prawo ochrony środowiska: „Jeżeli spółka przejmująca tego nie zrobi przed przejściem łączącej się z nią spółki, to z mocy art. 193 ust. 1 pkt 2³²⁹ (od autora: prawa ochrony środowiska) pozwolenia, o których mowa, udzielone spółce przejmowanej wygasają i jako takie nie mogą już stanowić przedmiotu sukcesji. To zaś oznacza, że ustanowiona art. 494 § 1 k.s.h. sukcesja praw i obowiązków nie ma charakteru bezwzględnego, doznając ograniczeń na gruncie prawa publicznego”. Przeprowadzone przez Naczelny Sąd Administracyjny rozumowanie było błędne w zakresie w jakim przyjmowało, że artykuł 190 i 193 prawa ochrony środowiska stanowiły ograniczenie zasady uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej przewidzianej przez artykuł 494 § 2 kodeksu spółek handlowych i zostało skrytykowane w dwóch glosach.³³⁰ Jeżeli przepisy te miałyby stanowić wyjątek od zasady sukcesji uniwersalnej występującej przy łączeniu spółek - musiałyby w sposób wyraźny o tym stanowić. Potwierdzeniem tego jest nowelizacja prawa ochrony środowiska dokonana z dniem 15 listopada 2008 r. ustawą z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko.³³¹ Przedmiotowa nowelizacja wprowadziła do artykuł 193 prawa ochrony środowiska ustęp 5³³², który potwierdził, że pozwolenia dotyczące instalacji związanych z ochroną środowiska nie wygasają między innymi w przypadku, gdy nastąpiło połączenie, podział lub przekształcenie spółki. Dodanie tego ustępu nie stanowi jednakże wprowadzenia do prawa ochrony środowiska zasady uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej w przypadku wskazanych w tym przepisie transformacji kapitałowych. Nie zmienił się bowiem w żadnym zakresie artykuł 190 prawa ochrony środowiska, ani artykuł 193 ust. 1.

³²⁹ artykuł 193 ust. 1 prawa ochrony środowiska:

„Pozwolenie wygasa:

- 1) po upływie czasu, na jaki zostało wydane;
- 2) jeżeli podmiot przestał być prowadzącym instalację w rozumieniu ustawy, z zastrzeżeniem art. 190 ust. 1-3, lub z innych powodów pozwolenie stało się bezprzedmiotowe;
- 3) na wniosek prowadzącego instalację;
- 4) jeżeli prowadzący instalację nie rozpoczął działalności objętej pozwoleniem w terminie dwóch lat od dnia, w którym pozwolenie stało się ostateczne;
- 5) jeżeli prowadzący instalację nie prowadził działalności objętej pozwoleniem przez dwa lata;
- 6) w przypadku, o którym mowa w art. 229 ust. 4,
- 7) w przypadku wstrzymania użytkowania składowiska na czas dłuższy niż rok;
- 8) w przypadku wstrzymania termicznego przekształcania odpadów na czas dłuższy niż rok.”

³³⁰ B. Draniewicz, Glosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r...., s. 46-52,

D. Chojnacki, op. cit., s. 83-98.

³³¹ Dziennik Ustaw z 2008 r. Nr 199 poz. 1227.

³³² Artykuł 193 ust. 5 prawa ochrony środowiska:

„Pozwolenie nie wygasa, jeżeli nastąpiło przeniesienie praw i obowiązków, o którym mowa w art. 190, albo nastąpiło połączenie, podział lub przekształcenie spółek handlowych na podstawie przepisów tytułu IV Kodeksu spółek handlowych albo przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (Dz. U. z 2013 r. poz. 216), albo na podstawie innych przepisów”.

Natomiast zasada uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej zaczęła obowiązywać wraz z wejściem w życie kodeksu spółek handlowych. Cel wprowadzenia przedmiotowego ustępu można natomiast wywieść z uzasadnienia projektu do ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko. Otóż: „Zmiana zaproponowana w art. 193 prawa ochrony środowiska wyjaśnia, że przeniesienie praw i obowiązków z pozwolenia na zainteresowanego nabyciem instalacji nie powoduje wygaśnięcia pozwolenia oraz że pozwolenie nie wygasa i automatycznie przechodzi na inny podmiot także w przypadku gdy z mocy którejś z ustaw np. kodeksu spółek handlowych nastąpiło przejęcie praw i obowiązków wynikających z decyzji administracyjnych”.³³³ Przytoczone powyżej uzasadnienie projektu ustawy jednoznacznie wskazuje, że wprowadzenie tego postanowienia stanowi jedynie *superfluum* ustawowe i zostało dokonane przez ustawodawcę celem usunięcia wątpliwości jakie pojawiły się choćby przy okazji przytoczonego powyżej orzeczenia Sądu.

Z wyżej przedstawionego wywodu wynika cecha uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej sprowadzająca się do tego, że automatyczne przejście praw i obowiązków nie następuje tylko wtedy, gdy ustawa szczególna wprost przewiduje wyjątek dla wspomnianego automatycznego przejścia praw i obowiązków, to jest zakazuje lub uzależnia przejście praw lub obowiązków przy danym zdarzeniu prawnym od zgody organu wyrażonej w decyzji.³³⁴ Nie stanowią takiego wyjątku przepisy prawa budowlanego (artykuł 40 prawa budowlanego) oraz ochrony środowiska (art. 190 prawa ochrony środowiska), o których była już mowa we wcześniejszych punktach niniejszej pracy. Przypadki te nie dotyczą sytuacji, gdy do przeniesienia praw i obowiązków z decyzji wydawanych na podstawie przywołanych ustaw dochodzi w drodze uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej (przewidzianej między innymi przy łączeniu lub podziale spółek) i związane jest z przejściem tytułu prawnego do nieruchomości lub instalacji.³³⁵

³³³ uzasadnienie projektu ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko, numer druku: 768.

³³⁴ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 czerwca 2004 r., sygnatura akt II SA 3543/02, op. cit.

³³⁵ K. M. Ziemiński, *Sukcesja...*, s. 9.

D. Chojnacki, op. cit., s. 83,

przeciwnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygnatura akt: II OSK 674/06, op. cit.

Przy łączeniu się spółek zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej jest szeroki, jej przedmiotem są prawa i obowiązki mające charakter publicznoprawny, zaś wyliczenie poszczególnych rodzajów decyzji administracyjnych, dokonane w art. 494 § 2 kodeksu spółek handlowych jest jedynie przykładowe³³⁶ i nie zostało wprowadzone celem ograniczenia zakresu sukcesji publicznoprawnej.³³⁷

Sukcesja publicznoprawna przy łączeniu się spółek może zostać ograniczona przez: 1) przepisy; 2) samą decyzję (o udzieleniu koncesji, zezwoleń, która swoją podstawę musi jednakże czerpać z przepisów prawa);³³⁸ 3) sprzeciw (o którym mowa w § 5 art. 494 kodeksu spółek handlowych).

Obecny jest również pogląd dopuszczający występowanie jeszcze jednego ograniczenia sukcesji administracyjnoprawnej: terminu, o którym mowa w art. 618 kodeksu spółek handlowych (o czym była już mowa w rozdziale IV punkcie 3.3 niniejszej pracy).³³⁹ Należy jednakże zauważyć, że przepis ten jest przepisem intertemporalnym i zasadniczo nie ustanawia ograniczenia sukcesji w przypadku łączenia (czy podziału) spółek, a jedynie określa do jakich decyzji instytucja ta znajduje zastosowanie.

Analogiczne rozwiązanie, jak przy łączeniu spółek, przewiduje kodeks spółek handlowych odnośnie do podziału spółek, z tym zastrzeżeniem, że tak jak w przypadku sukcesji uniwersalnej cywilnoprawnej, również w odniesieniu do sukcesji publicznoprawnej zachodzi jej ograniczenie. W odniesieniu do sukcesji uniwersalnej w przypadku podziału spółek, spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału. W przypadku sukcesji publicznoprawnej wskazano, że na spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną powstałą w związku z podziałem przechodzą z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które zostały przyznane spółce dzielonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.

³³⁶ B. Draniewicz, op. cit., s. 46.

³³⁷ E. Skoreczyńska, op. cit., s. 15.

³³⁸ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lipca 2005 r., sygnatura akt: VI SA/Wa 163/05, op. cit..

³³⁹ A. Kidyba, Komentarz..., 2010, komentarz do art.494 kodeksu spółek handlowych.

2. Zakres przedmiotowy sukcesji uniwersalnej podatkowej

2.1. Charakter praw i obowiązków podatkowych a sukcesja podatkowa

W artykule 93 ordynacji podatkowej ustawodawca wprowadził sukcesję uniwersalną co do przewidzianych w przepisach prawa podatkowego praw i obowiązków. Takie sformułowanie pozwala na przyjęcie ogólnego założenia, że w odniesieniu do tego przypadku sukcesji dochodzi do wstąpienia przez następcę prawnego we wszelkie prawa i obowiązki poprzednika prawnego. Ordynacja podatkowa nie traktuje jednak jednolicie wszystkich przypadków sukcesji podatkowej, bowiem już w tym samym rozdziale dokonuje ograniczenia sukcesji podatkowej w odniesieniu do podziału spółki kapitałowej, a także w odniesieniu do sukcesji podatkowej dotyczącej spadkobiercy podatnika. W niniejszym punkcie autor niniejszej pracy odejdzie od omawiania przypadków sukcesji uniwersalnej związanej z przekształceniami kapitałowymi spółek handlowych, gdyż w pierwszej kolejności przeanalizowane zostanie zagadnienie rodzaju praw i obowiązków podlegających sukcesji w przypadku śmierci osoby (pozwoli to lepiej scharakteryzować przedmiot sukcesji podatkowej występującej w tych samych stanach faktycznych co sukcesja w prawie handlowym).

W odniesieniu do sukcesji podatkowej występującej wskutek śmierci podatnika, w art. 97³⁴⁰ ordynacja podatkowa stanowi, że na spadkobiercę podatnika, co do zasady, przechodzą tylko majątkowe podatkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Przejęcie praw niemajątkowych przewidziano jako wyjątek w paragrafie 2 wskazanego powyżej artykułu i dotyczy przejęcia przez spadkobiercę praw spadkodawcy o charakterze niemajątkowym, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, pod warunkiem jednakże dalszego prowadzenia tej działalności na rachunek spadkobierców.

Prawo podatkowe nie zawiera definicji praw i obowiązków majątkowych i niemajątkowych, zwraca się natomiast uwagę, że przyjęty podział praw i obowiązków na materialne i niematerialne przebiega po linii podziału prawa finansowego na materialne i

³⁴⁰ artykuł 97 ordynacji podatkowej:

„§ 1. Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

§ 2. Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.”

formalne (proceduralne).³⁴¹ Co więcej wskazuje się, że pojęcie „majątkowe prawa i obowiązki” na gruncie prawa podatkowego należy rozumieć co do zasady tak, jak jest ono rozumiane w prawie cywilnym, a więc jako prawa i obowiązki bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego. Do praw niemajątkowych należy zaliczyć te, które tylko pośrednio uwarunkowane są interesem ekonomicznym uprawnionego.³⁴² Słusznie podaje się natomiast, że zakresem pojęcia „prawa niemajątkowe” nie mogą być rozróżniane przy użyciu określenia „prawa osobiste”,³⁴³ gdyż w zasadzie wszystkie prawa i obowiązki w prawie podatkowym mają charakter osobisty, o czym dalej.³⁴⁴ Zauważalne są także głosy krytyczne odnoszące się do wprowadzenia w art. 97 ordynacji podatkowej podziału na prawa majątkowe i niemajątkowe, z uwagi na: brak definicji legalnej tych pojęć w przepisach podatkowych, brak możliwości zastosowania rozważań doktryny prawa cywilnego na temat praw cywilnych niematerialnych, fakt iż właściwie każde prawo (w prawie podatkowym) jest uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego podmiotu.³⁴⁵

Przy okazji rozpatrywania możliwości przeniesienia obowiązku podatkowego na osobę trzecią słusznie zostało zauważone, że nie tylko obowiązki podatkowe mają publicznoprawny charakter i nie mogą być znoszone przez umowy cywilnoprawne zawierane między podatnikiem a osobą trzecią, ale także są obowiązkami osobistymi.³⁴⁶

O osobistym charakterze obowiązków podatkowych wypowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący zagadnienie możliwości przeniesienia obowiązku podatkowego na podstawie czynności cywilnoprawnej. Sąd zauważył, że z treści artykułów 4, 5 i 6 Ordynacji podatkowej *„jednoznacznie wynika, że obowiązek zapłaty podatku wypływa ze zobowiązania podatkowego, a zobowiązanym do jego zapłacenia jest podatnik. Tym samym za słuszną należy uznać tezę, że tylko zapłata podatku przez podatnika prowadzi do realizacji*

³⁴¹ R. Dowgier, Komentarz, 2011, komentarz do art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60).

³⁴² S. Babiarsz, O sposobie rozwiązywania kontrowersji w zakresie następstwa prawnego spadkobierców w polskim prawie podatkowym, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2010 r. Nr 1, s. 26.

³⁴³ S. Babiarsz, Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw, cz. II. Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2006 r. Nr 2, s. 39.

³⁴⁴ przeciwnie:

A. Mariański, Koszty uzyskania przychodu z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych – sukcesja podatkowa spadkobierców, Glosa z 2013 r., nr 1, s. 108 – który wskazuje, że zakresem sukcesji podatkowej nie są objęte prawa osobiste, lecz jedynie majątkowe oraz niemajątkowe prawa i obowiązki.

³⁴⁵ A. Mariański, Następstwo prawne w prawie podatkowym, Glosa Maj 2002 r., s. 23-26.

³⁴⁶ B. Dauter [w:] Babiarsz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 269, B. Dauter, Komentarz..., 2010, s. 344-345.

zobowiązania podatkowego i tym samym do jego wygaśnięcia (...)”. Sąd przytoczył tezy doktryny przemawiające za przyjęciem zasady, że tylko zapłata podatku przez podatnika powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Najważniejsze argumenty potwierdzające pogląd ze zdania poprzedzającego były następujące. Po pierwsze - tytuł prywatnoprawny w stosunkach pomiędzy podatnikiem a innymi osobami nie ma żadnego znaczenia w stosunkach podatkowo-prawnych, dopóki takiego znaczenia nie nada mu przepis prawa podatkowego. Po drugie - określone w ustawach podatkowych obowiązki podatkowe mają publicznoprawny charakter, są obowiązkami osobistymi i nie mogą być znoszone przez umowy cywilnoprawne zawierane między podatnikiem a osobą trzecią. W końcu przyjęto, że przedmiotowa zasada wynika również z istoty stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym i z komplikacji, które mogą wynikać w przypadku żądania zwrotu należności podatkowej zapłaconej za podatnika przez podmiot niebędący stroną w zobowiązaniowym stosunku prawnym. Sąd w uzasadnieniu dodał również, że za przyjęciem poglądu, iż tylko zapłata podatku przez podatnika prowadzi do realizacji zobowiązania podatkowego i tym samym do jego wygaśnięcia, przemawia treść przepisu art. 60 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym za termin dokonania zapłaty podatku uważa się w obrocie bezgotówkowym dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika lub rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej na podstawie polecenia przelewu.³⁴⁷

Z zaprezentowanego powyżej uzasadnienia Sądu jednoznacznie wynika, że zarówno doktryna, jak i na jej podstawie orzecznictwo opowiadają się za osobistym charakterem obowiązków podatkowych co z kolei powoduje, że jedynie podatnik, przez dokonanie zapłaty, może doprowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Co więcej, osobistego charakteru, nie należy ograniczać jedynie do obowiązków podatkowych, ale należy go również odnieść do praw podatkowych przysługujących podatnikowi. Ordynacja podatkowa w artykułach 93 do 106 stanowi o przypadkach, w których dochodzi do zmiany podmiotu, któremu przysługują nie tylko obowiązki, ale i prawa podatkowe³⁴⁸. Brak również innego przepisu prawa podatkowego, który dopuszczałby przeniesienie praw podatkowych. Dodatkowo osobisty charakter praw i obowiązków podatkowych wynika także z

³⁴⁷ Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2008 r., sygnatura akt: I FPS 8/07, op. cit.

³⁴⁸ tak również, odnośnie zobowiązań podatkowych: M. Ciecierski, „Zapłata przez niepodatnika Głosa do uchwały NSA”, Monitor Podatkowy z 2008 r. Nr 10 s. 47.

indywidualnego charakteru stosunku prawnopodatkowego, co oznacza, że stosunek ten dotyczy konkretnego podatnika i konkretnej sytuacji faktycznej i prawnej.³⁴⁹

Obecny w doktrynie jest również pogląd skłaniający się ku rzeczowemu charakterowi praw i obowiązków podatkowych (to jest związanych z szeroko rozumianymi cechami przedmiotu opodatkowania). Pogląd ten zakłada również, że sukcesja praw i obowiązków procesowych zależy od tego, jakich praw i obowiązków materialnych dotyczy - majątkowych czy niemajątkowych. Prawa i obowiązki proceduralne miałyby przechodzić na następcę prawnego jeżeli postępowanie związane byłoby z prawami lub obowiązkami materialnymi majątkowymi. W tym kontekście autorka omawianego poglądu podaje przykład śmierci spadkodawcy, który nie nabył prawa do umorzenia zaległości podatkowej – wówczas spadkobierca nie może takiego prawa odziedziczyć, gdyż prawo to jeszcze nie istnieje, nie zostało skonkretyzowane. Dalej autorka wskazuje, że nie ma sensu tworzenie konstrukcji odrębnego generalnego prawa do wystąpienia z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej, bo takie prawo (analogicznie do prawa do odwołania się od decyzji, prawa do uczestniczenia w postępowaniu administracyjnym) nie stanowi treści stosunku materialnego łączącego organ administracji publicznej z podmiotem zewnętrznym, a jedynie buduje stosunek procesowy między tymi podmiotami.³⁵⁰

Na koniec warto tylko dodać, że istnieją poglądy wskazujące również na mieszany osobisto-majątkowy charakter praw i obowiązków podatkowych.³⁵¹

2.2. Pozostałe zagadnienia związane z zakresem przedmiotowym sukcesji podatkowej

We wszystkich przypadkach sukcesji podatkowej, które występują przy zdarzeniach prawnych wiążących się z zachodzeniem sukcesji uniwersalnej w prawie handlowym, dochodzi do wstąpienia w określone prawa i obowiązki. Ordynacja podatkowa stanowi, że przy połączeniu, przekształceniu i podziale dochodzi do: „wstąpienia we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki”.

Przepisy wskazują i ograniczają zakres sukcesji wyłącznie do zakresu prawa podatkowego. Z drugiej jednak strony odwołanie się do kategorii „przepisy prawa podatkowego” oznacza, z uwagi na art. 3 pkt 2 ordynacji podatkowej, przedmiotowo najpełniejszy z możliwych zakres sukcesji, stosowanej wobec praw i obowiązków

³⁴⁹ H. Dzwonkowski, Ordynacja podatkowa pod redakcją Henryka Dzwonkowskiego, Warszawa 2011, s. 81-82.

³⁵⁰ E. Szczygłowska, Sukcesja..., pkt 3.6.1. i 3.6.2.

³⁵¹ uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 1996 r., sygnatura akt: III AZP 39/95, op. cit.

wynikających z wszelkich aktów normatywnych prawa podatkowego - niezależnie od ich treści, a więc stosunków zarówno materialnoprawnych, jak i formalnoprawnych. W szczególności wstępuje się w prawa i obowiązki poprzednika jako podatnika, płatnika i inkasenta. Jest to założenie najszerszego przejęcia praw i obowiązków dotyczących poprzednika, wynikających z jakichkolwiek regulacji podatkowych.³⁵² Warto tu wskazać na orzeczenia sądu administracyjnego oraz Trybunału Konstytucyjnego.

W pierwszym z nich Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie rozpoznawał skargę w związku z pisemną interpretacją indywidualną Ministra Finansów przepisów prawa podatkowego w przedmiocie podatku od towarów i usług w zakresie uznania, że wnioskodawca ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od faktur VAT i faktur korygujących VAT otrzymanych po dniu połączenia spółek a wystawionych na spółki przejmowane zarówno przed jak i po dacie ich połączenia bez konieczności korygowania danych nabywcy towaru lub usługi, do czego zdaniem wnioskodawcy miał on prawo. Wnioskodawca na poparcie swoich argumentów wskazał, że w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur VAT, faktur korygujących VAT wystawionych na adres oraz nazwę spółki przejętej, zasady obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego reguluje art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, spółce przejmującej przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Natomiast art. 88 ustawy o podatku od towarów i usług zawiera enumeratywny katalog, który pozbawia podatnika prawa do pomniejszenia podatku należnego o naliczony. Zdaniem wnioskodawcy zarówno w przepisach prawa materialnego oraz proceduralnego brak uregulowań uzależniających prawo do skorzystania z przysługujących uprawnień od obowiązku skorygowania danych nabywcy. Uprawnienia spółki przejmującej do pomniejszenia podatku należnego o naliczony od faktur wystawionych przed i po dniu połączenia spółek, a wystawionych na spółkę przejętą wynikają, w ocenie wnioskodawcy, z ustawowej sukcesji praw i obowiązków uregulowanej w przepisach ordynacji podatkowej. Minister Finansów przyjął natomiast, że faktycznie w przypadku przejęcia przez inkorporację (łączenie przez przejęcie) w trybie przepisów kodeksu spółek handlowych będziemy mieli do czynienia z sukcesją podatkową określoną przepisem

³⁵² A. Huchla, op. cit., Komentarz do art. 93 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.97.137.926).

art. 93 ordynacji podatkowej. Wówczas faktury VAT i faktury korygujące VAT, wystawione przed datą przejęcia na spółki przejmowane, są podstawą do rozliczenia, bez obowiązku korygowania danych nabywcy usługi/towaru, o ile wystąpi związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną. Natomiast w przypadku faktur wystawionych po dacie przejęcia, gdzie jako nabywcy będą wskazane spółki przejmowane, a faktury te spółka przejmująca otrzyma po tej dacie, co do zasady, przysługiwać będzie prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z tych dokumentów, pod warunkiem jednakże uprzedniego skorygowania tych dokumentów w drodze wystawienia faktur korygujących w zakresie nabywcy. Faktury wystawione zostały bowiem na podmioty już nieistniejące, a faktycznym nabywcą jest spółka przejmująca. Wojewódzki Sąd Administracyjny przyznał rację wnioskodawcy wskazując jednocześnie, że *„Przedmiotem następstwa podatkowego są prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, przy czym zgodnie z art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, rozumie się przez to prawa i obowiązki zawarte we wszelkich aktach normatywnych prawa podatkowego, a więc przejęcie w 100% spółki prawa handlowego przez drugą spółkę prawa handlowego powoduje sukcesję podatkową praw i obowiązków określonych w ustawie o podatku od towarów i usług oraz jej przepisach wykonawczych. (...)”*³⁵³

Z zaprezentowanego orzeczenia wynika, że sukcesja podatkowa obejmuje wszelkie prawa i obowiązki wypływające z **przepisów prawa podatkowego**, przez które zgodnie z art. 3 pkt 2 ordynacji podatkowej rozumie się **przepisy ustaw podatkowych**, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ordynacji podatkowej przez **ustawy podatkowe** rozumie się **ustawy dotyczące podatków**, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na zmianę, która zaszła również w odniesieniu do zakresu przedmiotowego sukcesji podatkowej. Otóż odwołać się tu należy do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 1999 r., które zapadło w czasie gdy definicje

³⁵³ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 lutego 2011 r., sygnatura akt I SA/Rz 845/10, LEX nr 736486, Monitor Podatkowy z 2011 r., nr 3, s. 28.

ustaw podatkowych i przepisów prawa podatkowego zamieszczone w art. 3 ordynacji podatkowej stanowiącym słowniczek pojęć brzmiały następująco:

„Ilekróć w ustawie jest mowa o:

- 1) ustawach podatkowych - rozumie się przez to **ustawy regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych oraz podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich,***
- 2) przepisach prawa podatkowego - rozumie się przez to **ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, a także wydane na ich podstawie akty wykonawcze, (...)**”*

Trybunał Konstytucyjny uznał, że przedmiotowe definicje nie są sprzeczne z art. 217 Konstytucji.³⁵⁴ W orzeczeniu tym wskazano, że można stwierdzić jedynie niespójność pomiędzy art. 3 pkt 1 i 2 ordynacji podatkowej, a art. 217 Konstytucji. Istotne dla niniejszej pracy są natomiast tezy wskazujące, że artykuł 3 pkt 1 ordynacji podatkowej odnosi się tylko do materii normowanych w ordynacji podatkowej i nie można go odczytywać ani jako ustalenie uniwersalnej i powszechnie obowiązującej definicji pojęcia „ustawa podatkowa”, ani jako samoistne wyznaczenie (ograniczenie) zakresu wyłączności ustawy w regulowaniu materii podatkowych. Odnosząc się do artykułu 3 pkt 2 ordynacji podatkowej Trybunał Konstytucyjny wskazał, że nie posługiwał się on pojęciem „ustawa podatkowa”, a tylko mówił o „**ustawach dotyczących podatków**”, które to pojęcie obejmowało: wszystkie materie wyliczone w art. 217 konstytucji, ustawy podatkowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, a także wszelkie inne ustawy, których treścią są sprawy podatkowe, nawet jeżeli wykraczają one poza zakres spraw wymienionych w art. 3 pkt 1.³⁵⁵

Pomimo zmiany definicji ustaw podatkowych i przepisów prawa podatkowego pojęcie ustaw dotyczących podatków znajduje w ocenie autora niniejszej pracy nadal zastosowanie również przy ustalaniu zakresu sukcesji podatkowej, gdyż przepisy prawa podatkowego, które są nią objęte odnoszą się obecnie do ustaw podatkowych, które z kolei obejmują ustawy dotyczące podatków. **Pojęciem ustaw dotyczących podatków objęte są natomiast wszelkie ustawy, których treścią są sprawy podatkowe i to pojęcie definiuje zakres przedmiotowy sukcesji podatkowej.**

³⁵⁴ artykuł 217 Konstytucji: „*Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.*”

³⁵⁵ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 r., sygnatura akt: K 28/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego z 1999 r., nr 7, poz. 156, Dziennik Ustaw z 1999 r. Nr 92 poz.1062.

Zaprezentowane powyżej rozumienie przepisu prawa podatkowego akceptuje również orzecznictwo administracyjne.³⁵⁶

W związku z powyższym należy przyjąć, że sukcesja podatkowa dotyczy praw i obowiązków określonych w przepisach prawa podatkowego w szerokim ich znaczeniu.³⁵⁷

Można więc wskazać na następujące prawa i obowiązki podlegające sukcesji podatkowej. Po pierwsze - wszelkie prawa (np. zapłaty podatku, złożenia deklaracji, prowadzenia ksiąg podatkowych, uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu) i obowiązki (np. do zwrotu nadpłaty, prawo złożenia odwołania od decyzji) powstałe do dnia połączenia lub podziału. Co istotne aby dane prawo czy obowiązek przeszedł na następcę prawnego w drodze sukcesji podatkowej muszą przysługiwać lub obciążać poprzednika prawnego w chwili wystąpienia sukcesji podatkowej, przykładowo: „(...)Aby zatem następca prawny mógł zaliczyć dany wydatek poniesiony przez poprzednika prawnego do kosztów uzyskania przychodów, takie prawo musiałoby w chwili połączenia przysługiwać poprzednikowi - w tej sprawie spółce przejmowanej. (...)”³⁵⁸. Przykładowo - art. 16 ust. 1 pkt. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³⁵⁹ stanowi, że wydatki na objęcie lub

³⁵⁶ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 29 stycznia 2009 r., sygnatura akt I SA/Ke 465/08, op. cit., który w swym uzasadnieniu powołał się na poprzedzające jego orzeczenie wyroki:

„Takie rozumienie pojęcia przepisu prawa podatkowego zaakceptowane zostało w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jako przykład wskazać można orzeczenia w sprawach: sygn. akt III SA/Wa 1243/06, LEX nr 248709; sygn. akt III SA/Wa 1737/07, LEX nr 340479, czy dostępne na stronie internetowej NSA orzeczenie, sygn. akt I SA/Rz 633/06, gdzie Sąd stwierdza, że **„przez pojęcie prawa podatkowego należy rozumieć wszelkie normy prawne zarówno ustawowe, jak i wydane na podstawie upoważnienia ustawowego, które regulują wszystkie elementy konstrukcyjne, tj. podmiotowe i przedmiotowe podatku”**. (...)”

³⁵⁷ A. Mariański, Prawa..., s. 126.

³⁵⁸ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 lutego 2008 r., sygnatura akt I SA/Gd 1006/07, LEX nr 466250,

analogicznie:

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., sygnatura akt: II FSK 1133/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych - w którym wskazano, że *„poniesione przez przejmowane spółki wydatki na proces konsolidacji mogą pozostawać w związku z przychodem, ale nie spółek przejmowanych tylko spółki przejmującej, bo to ona będzie uzyskiwać przychód z prowadzenia przedsiębiorstwa powstałego w wyniku połączenia.”* - czyli odwołano się tu do normy wynikającej z art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a nie do norm odnoszących się do sukcesji podatkowej.

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2012 r., sygnatura akt: II FSK 2234/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

³⁵⁹ art. 16 ust. 1 pkt. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: (...)

8) *wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w*

nabycie udziałów w spółce są kosztami uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów. Zaznaczyć należy, że wydatki na nabycie udziałów są (stanowią) kosztami uzyskania przychodów - co do zasady - dopiero w momencie odpłatnego zbycia tych udziałów. Z tego wynika, że następuje przesunięcie potrącenia kosztu w czasie, a nie wyeliminowanie wydatku jako kosztu w rozliczeniach podatkowych.³⁶⁰ Z tego też wynika, że prawo do zaliczenia wydatków na objęcie lub nabycie udziałów w spółce jako koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów powstaje nie w momencie objęcia lub nabycia udziałów, a dopiero w momencie, w którym możliwe jest skorzystanie z tego prawa. Prawo to, zdaniem autora niniejszej pracy, nie przechodzi z poprzednika prawnego (nabywcę udziałów) na następcę prawnego (podmiot dokonujący ich zbycia). Zaznaczyć należy, że odnośnie do przywołanego przypadku, z tym, że na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w odniesieniu do prawa spadkobiercy do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych przez spadkodawcę na objęcie jednostek uczestnictwa we funduszu inwestycyjnym wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu. WSA przyjął, że ze względu na to, iż spadkobierca nie poniósł wskazanych powyżej kosztów (a koszty poniesione to tylko te wydatki, które rzeczywiście zostały poniesione przez podatnika, a więc mające charakter ostatecznym definitywny, nie podlegające zwrotowi) to nie stanowią one kosztów dla spadkobiercy.³⁶¹

Po drugie - prawo do skorygowania deklaracji (zeznania), gdyż jest to prawo majątkowe, które jest przez niego przejmowane.³⁶²

Po trzecie - uprawnienia związane z przesłankami do nabycia zwolnień podatkowych. Przykładem takiego zwolnienia może być uprawnienie do traktowania wskazanego w art. 22 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. okresu posiadania udziałów w spółce wypłacającej dywidendę, jako warunku do zwolnienia od podatku od dywidend określonego w art. 22 ust. 1 tejże ustawy. W przypadku wystąpienia sukcesji podatkowej wskazany w art. 22 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. okres posiadania udziałów przez podmiot przejmowany, podlega zaliczeniu u sukcesora jako okres, od którego uzależnione jest wskazane w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. zwolnienie sukcesora od podatku od dywidend. Powyższe zaliczenie nie wyklucza zawarty w art. 22 ust. 4 pkt 3

tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e;

³⁶⁰ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT. Podatki i rachunkowość., Komentarz., Lex, 2013, Komentarz do art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁶¹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygnatura akt I SA/PO 193/12, LEX nr 1148385

³⁶² wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygnatura akt: II FSK 499/10, op. cit..

u.p.d.o.p. wymóg bezpośredniego posiadania udziałów w spółce dokonującej wypłaty dywidendy, gdyż należy go odczytywać jako wymóg posiadania udziałów przez podmiot otrzymujący dywidendę bez udziału podmiotów trzecich, które by niejako pośredniczyły w stosunku prawnym związanym z wypłatą dywidendy, a także w przypadku, gdy faktycznym beneficjentem wypłaty należności jest inny podmiot będący właścicielem spółki dominującej. Takie rozumienie zasad sukcesji podatkowej potwierdził również sąd administracyjny, wskazując że istotą sukcesji podatkowej jest to, że następca prawny wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których stroną był poprzednik „(...) ze skutkiem tak jak by to sukcesor od początku był stroną tych stosunków prawnych. (...) poprzednik Sukcesora wstępującego do określonego stosunku prawnopodatkowego nie może być traktowany na gruncie tego stosunku prawnego jak podmiot "pośredniczący" w korzystaniu przez sukcesora z uprawnień wynikających z tego stosunku, gdyż w momencie przejścia tych uprawnień na sukcesora jego poprzednik już nie istnieje. (...)”³⁶³

Sukcesją podatkową objęte są także prawa i obowiązki, których nie regulują przepisy ordynacji podatkowej, a które mogą mieć wpływ na powstanie zobowiązań podatkowych, wynikające z:

- decyzji administracyjnych innych niż decyzje podatkowe, np. zezwolenie na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej,
- innych zdarzeń zaszłych przed połączeniem lub podziałem, z którymi ustawy podatkowe mogą wiązać powstanie zobowiązań podatkowych.³⁶⁴

W tym miejscu należy rozważyć, czy sukcesją podatkową objęte są również skutki związane z wydaniem indywidualnej interpretacji. W zakresie powyższego zagadnienia wypowiedział się jeden z sądów administracyjnych. Rozstrzygnięcie dotyczyło sprawy, w której spółka, która uczestniczyła w procesie konsolidacji grupy spółek jako spółka przejmująca wniosła o wydanie indywidualnej interpretacji w zakresie odpowiedzi na pytanie: Czy prawa wynikające z interpretacji indywidualnych, wydanych dla spółek przejmowanych po dniu 1 lipca 2007 r. przejdą po połączeniu na spółkę, jako następcę prawnego spółek przejmowanych? Sąd w omawianej sprawie w pierwszej kolejności stwierdził, że na mocy instytucji następstwa prawnego uregulowanego w art. 93 § 1 ordynacji podatkowej następca

³⁶³ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2011 r., sygnatura akt: III SA/Wa 1852/10, LEX nr 909988

³⁶⁴ A. Helin, K. Zorde, A. Bernaziuk, R. Kowalski, op. cit., s. 288.

prawny łączących się spółek wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Jednocześnie sąd stwierdził, że „(...)Przedmiotem wskazanej regulacji jest instytucja następstwa prawnego, jako formy pochodnego nabycia prawa. Jego przesłanką jest istnienie u innego podmiotu tego samego lub innego prawa, od którego to podmiotu nabywca, jako następca prawny, uzyskuje dotychczasowe lub nowe prawo. Nie można bowiem nabyć czegoś, czego nie ma. W związku z tym, poza sporem jest, że następstwo prawne, o którym mowa na gruncie przywołanego przepisu w zakresie prawa i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, tj. praw i obowiązków publicznoprawnych, realizuje się tylko i wyłącznie w odniesieniu do praw i obowiązków istniejących przed łączenia się podmiotów (...)”. Następnie sąd wyjaśnił, że interpretacja przepisów prawa podatkowego nie jest decyzją, a jedynie czynnością uprawnionego organu stanowiącą ocenę stanowiska wnioskodawcy albo wskazaniem stanowiska prawidłowego, bez rozstrzygania co do praw lub obowiązków, wywołującą określone w prawie skutki prawne ale pod warunkiem, że wnioskodawca się do nich zastosował. Interpretacja nie wiąże podatnika i sam fakt jej wydania nie daje mu ochrony, a co za tym idzie samo wydanie interpretacji dla poprzednika nie powoduje objęciem ochroną następcy prawnego. Inaczej rzecz się przedstawia w sytuacji zastosowania się poprzednika do treści adresowanej do niego interpretacji – wówczas ochrona przed skutkami zmiany interpretacji rozciąga się na następcę prawnego: „(...) Z przywołanych przepisów Ordynacji podatkowej wynika jednoznacznie, że gwarancja wynikająca z zastosowania się wnioskodawcy do wydanej wobec niego interpretacji przed skutkami jej zmiany stanowi jego prawo, albowiem zastosowanie się do udzielonej mu interpretacji nie może mu szkodzić. Wskazana ochrona prawna stanowi więc treść tegoż prawa. Ma przy tym ono charakter warunkowy, albowiem aktualizuje się, gdy podatnik zastosował się do tejże interpretacji (...)”. Stan prawny w tym zakresie nie zmienił się po zmianie ordynacji podatkowej, która weszła w życie 1 lipca 2007 r. i usunęła z art. 14d ordynacji podatkowej bezpośrednie odniesienie do następcy prawnego w zakresie skutków prawnych wydania interpretacji indywidualnej i ochrony wynikającej z zastosowania się do niej.³⁶⁵ Na gruncie art. 93 w związku z art. 14k i następnymi ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym, istniała i

³⁶⁵ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 marca 2011 r., sygnatura akt: I SA/Lu 875/10 LEX nr 1084594 i powołany w jego uzasadnieniu wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11 czerwca 2010 r., sygnatura akt III SA/Wa 99/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

istnieje ochrona prawna gwarantowana następcy prawnemu wnioskodawcy, który zastosował się do treści wydanej wobec niego interpretacji.

Nie oznacza to jednak, że sukcesja podatkowa nie doznaje żadnych ograniczeń. Zgodnie z art. 93e ordynacji podatkowej przepisy art. 93-93d stosuje się w zakresie, w jakim odrębne ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej. Ograniczenia, jako wyjątki od zasady sukcesji podatkowej, muszą w sposób wyraźny określać okoliczności, w których te ograniczenia występują.³⁶⁶

Nie jest jednoznaczny stosunek norm prawnych ordynacji podatkowej do norm (wskazanych w artykule 93e ordynacji podatkowej) odrębnych ustaw, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Komentatorzy do niniejszego artykułu raczej zgodnie rozróżniają stosunek norm ordynacji podatkowej do norm odrębnych ustaw i norm umów międzynarodowych. Wskazuje się, że przepisy ordynacji podatkowej stanowią *lex generalis*, a przepisy odrębnych ustaw stanowią *lex specialis*.³⁶⁷ Ze względu na to, że mamy do czynienia z sytuacją, w której jeden przepis (tu: ordynacji podatkowej) dopuszcza powstanie skutków określonych transformacji kapitałowych w postaci wystąpienia sukcesji podatkowej („formułuje nakaz”) w szerszym zakresie, a drugi (tu: ustawy odrębne) ogranicza tę instytucję („formułuje zakaz”, gdyż w zasadzie przepisy te jedynie formułują ograniczenia w zakresie sukcesji podatkowej) to w tym przypadku mamy do czynienia ze zbiegiem przepisów typu komplementarno-korekcyjnego. Pomiędzy przedmiotowymi przepisami zachodzi więc zbieg *lex primaria* (przepisy odrębnych ustaw) *lex subsidiaria* (przepisy ordynacji podatkowej).³⁶⁸

Inaczej przedstawia się stosunek norm ordynacji podatkowej do norm prawa międzynarodowego. W myśl artykułu 87 Konstytucji źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Natomiast zgodnie z artykułem 91 ust. 1 Konstytucji ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw

³⁶⁶ M. Zieliński, Wykładnia Prawa, Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2006, s. 337.

³⁶⁷ S. Babiarz Komentarz..., 2010, s. 530-531,

M. Zdebel [w:] Ordynacja podatkowa pod redakcją Henryka Dzwonkowskiego, Warszawa 2011, s. 751.

³⁶⁸ Z. Ziemiński, Z teorii i filozofii prawa Zygmunta Ziemińskiego pod redakcją Sławomiry Wronkowskiej, Łódź 2007, s. 162: „(...) można mówić o zbiegu przepisów typu komplementarno-korekcyjnego, w takim mianowicie sensie, że formułują one z jednej strony normę węższą zakazującą, a z drugiej strony ogólniejszą normę nakazującą (czy odpowiednio odwrotnie), której treść jest jednak już w toku wykładni skorygowana przez poprzednio wskazane ograniczenie.”

Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Ustęp 2 przedmiotowego przepisu stanowi, że umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Z tego względu, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczą konstytucyjnych praw i wolności, a w szczególności obejmują materię, o której mowa w artykule 217 Konstytucji³⁶⁹, a także uwzględniając brzmienie artykuły 89 ust. 2 i 5 Konstytucji³⁷⁰ zasadnym jest aby ratyfikacja umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dokonywana była za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie. Pomiędzy, więc normami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (jak i innymi umowami międzynarodowymi ratyfikowanymi za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie), a normami ordynacji podatkowej zachodzi stosunek *lex superior* (przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) *derogat legi inferiori* (przepisy ordynacji podatkowej) – czyli norma hierarchicznie wyższa uchyla normę hierarchicznie niższą. W zakresie pozostałych umów międzynarodowych natomiast należałoby raczej przyjąć zależność *lex primaria* (przepisy umów międzynarodowych) *derogat legi subsidiaria* (przepisy ordynacji podatkowej) – czyli przepis wyrażający podstawową myśl legislacyjną uchyla przepis pomocniczy wyrażający z pewnych względów uregulowanie odmienne.³⁷¹

3. Ograniczenia sukcesji uniwersalnej podatkowej w ustawach podatkowych

Przeważająca część doktryny stoi na stanowisku, z którym nie do końca można się zgodzić, o czym była już mowa wcześniej, że na gruncie prawa podatkowego następstwo prawne może występować wyłącznie w przypadkach i w zakresie, w jakim przewidują je przepisy prawa podatkowego. Na uzasadnienie tego stanowiska podaje się, że zasadą jest, iż

³⁶⁹ artykuł 217 Konstytucji:

„Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.”

³⁷⁰ artykuł 89 ust. 1 Konstytucji:

Ratyfikacja przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowej i jej wypowiedzenie wymaga uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie, jeżeli umowa dotyczy:

- 1) pokoju, sojuszy, układów politycznych lub układów wojskowych,
- 2) wolności, praw lub obowiązków obywatelskich określonych w Konstytucji,
- 3) członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w organizacji międzynarodowej,
- 4) znacznego obciążenia państwa pod względem finansowym,
- 5) spraw uregulowanych w ustawie lub w których Konstytucja wymaga ustawy.”

³⁷¹ K.M. Ziemiński, Rola..., s. 10.

następstwo prawne może zaistnieć tylko w przypadkach wyraźnie wskazanych w przepisach prawa, a także argument, że przedmiotem sukcesji podatkowej mogą być tylko prawa i obowiązki wskazane w przepisach prawa podatkowego.³⁷² Wskazane zasady powodują, że sukcesja podatkowa podlega licznym ograniczeniom opisanym w niniejszym rozdziale³⁷³. Co jednak istotne przepisy poszczególnych ustaw podatkowych przewidują raczej ograniczenia sukcesji uniwersalnej podatkowej praw następcy prawnego, a nie jego obowiązków (pewien wyłom stanowią tu przepisy ordynacji podatkowej przewidujące ograniczenie odpowiedzialności nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa).³⁷⁴

Przed przejściem do omawiania szczegółowych ograniczeń warto wskazać, że najszersze ograniczenie sukcesji podatkowej, wcześniej już omówione, występuje w przypadku śmierci podatnika, gdzie sukcesja jest w podstawowym przypadku ograniczona wyłącznie do praw i obowiązków, które zostały przez ustawodawcę w artykule 97 ordynacji podatkowej nazwane majątkowymi.

Wracając jednak do przypadków sukcesji przewidzianych w prawie handlowym i podatkowym warto wskazać na jedno podstawowe ograniczenie. Polega ono na tym, że sukcesja podatkowa nie obejmuje tych praw i obowiązków, jakie funkcjonują w jednym typie spółki (przykładowo w spółce kapitałowej), a które nie funkcjonują w drugim typie spółki (przykładowo w spółce osobowej). W związku z czym te prawa i obowiązki nie mogą przejść nawet w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową (której wspólnicy podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym odpowiadającym ich formie prawnej).³⁷⁵ Podstawą wskazanego ograniczenia jest jednak to, że sukcesji podlegają prawa i obowiązki istniejące w dniu dokonywania się sukcesji (a nie tylko potencjalnie istniejące, czyli takie, które chociaż zastrzeżone w ustawie, to jednak ich aktualizacja może nastąpić dopiero w wyniku określonego zachowania się adresata normy prawnej). W związku z powyższym, jeżeli spółka kapitałowa będzie miała zaległość w zapłacie podatku dochodowego od osób prawnych obowiązek zapłaty tej należności przejdzie w związku z przekształceniem spółki na

³⁷² S. Babiaryz, *Ordynacja...*, 2004, s. 344,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2005 r., sygnatura akt I FSK 262/05, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

³⁷³ A. Mariański, Glosa do wyroku NSA z dnia 17 lipca 2007 r., II FSK 1317/06, *Prawo i Podatki - Wydanie Specjalne* z 2011 r., nr 15, s. 3.

³⁷⁴ A. Mariański, *Prawa...*, s. 134.

³⁷⁵ Pismo z dnia 8 października 2008 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB3/423-1327/08-2/AG, www.mofnet.gov.pl

spółkę osobową. Podobny przykład dotyczy zwrotu nadpłaty. Zgodnie z zasadą sukcesji podatkowej na następców prawnych przechodzi prawo do zwrotu nadpłaty. W przypadku przekształcenia spółki osobowej w spółkę kapitałową natomiast powstaje wątpliwość w przypadku nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych. Prawo do nadpłaty przysługuje bowiem wspólnikowi a nie spółce. Zasadnym w takim przypadku byłby więc zwrot nadpłaty do wspólnika.³⁷⁶

Dodatkowe ograniczenie sukcesji podatkowej przewiduje ordynacja podatkowa w przypadku nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 95 ordynacji podatkowej odpowiedzialność nabywców lub spółek, o których mowa w zdaniu poprzedzającym, z tytułu: odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa, oprocentowania przypadających do zwrotu zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług - ograniczona jest do odsetek (oprocentowania) naliczonych do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych. W paragrafie 2 wyżej wymienionego artykułu przewidziano ograniczenie uprawnień następców prawnych, gdyż odpowiedzialność Skarbu Państwa lub gminy, powiatu albo województwa z tytułu oprocentowania nadpłat oraz oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług ograniczono do odsetek naliczonych do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych.

3.1. Uniwersalna sukcesja podatkowa częściowa

Pierwsze ograniczenie sukcesji podatkowej znajdujemy w ordynacji podatkowej w artykule 93c. Otóż przy podziale spółek sukcesja podatkowa uzależniona została od tego czy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.³⁷⁷

Wstępnego wyjaśnienia wymaga pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W przeciwieństwie do prawa cywilnego (ujmowanego *sensu largo*) prawo podatkowe zawiera

³⁷⁶ A. Mariański, Prawa..., s. 129.

³⁷⁷ artykuł 93c ordynacji podatkowej:

§ 1. Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

definicję tego pojęcia. Zarówno ustawa o podatku od towarów i usług (w punkcie 27e artykułu 2), jak i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (w punkcie 4 artykułu 4a) oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (w punkcie 4 artykułu 5a) – każda w swoich słownikach pojęć zawiera identyczną definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiąc, że przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, **który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania**. Na gruncie przytoczonej definicji przyjęć należy, że o zorganizowanej części przedsiębiorstwa można mówić, gdy spełnione są następujące przesłanki:

- istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań,
- zespół, o którym mowa w tiret powyżej jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie, przy czym aby uznać, że jednostka jest wyodrębniona finansowo wystarczy wskazanie istnienia jakichkolwiek przejawów odrębności finansowej od pozostałej części przedsiębiorstwa (przykładowo: posiadanie własnego rachunku bankowego lub subkonta w ramach rachunku przedsiębiorstwa, alokowanie przychodów i kosztów do zorganizowanej części przedsiębiorstwa, tworzenie planu finansowego czy też sprawowanie okresowej kontroli sytuacji finansowej),³⁷⁸
- składniki przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych,
- zespół składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze.³⁷⁹

Ustawodawca posłużył się w tych przepisach kryterium przedmiotowym: składniki majątkowe w ramach istniejącej organizacji muszą być wyodrębnione, a nadto muszą dawać możliwość prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej. Oznacza to, że zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa nie jest suma poszczególnych składników przy pomocy których można prowadzić odrębny zakład, lecz taka ich część która ma potencjalną zdolność do niezależnego działania gospodarczego jako samodzielnego podmiotu

³⁷⁸ Mariański A. [w:] Mariański A., Strzelec D., Wilk M., Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz., ABC, 2011, Komentarz do art.4(a) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁷⁹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 13 sierpnia 2009 r., sygnatura akt: I SA/Ke 225/09, LEX nr 598341.

gospodarczego.³⁸⁰ W skrócie - celem ustalenia, czy mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa wyjaśnić trzeba czy dany zespół składników majątkowych stanowić mógłby samodzielnie działające przedsiębiorstwo.³⁸¹

Co więcej Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, że nie dyskwalifikuje danego zespołu składników materialnych i niematerialnych jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa okoliczność, że zespół ten nie będzie wyposażony w niektóre zespoły obsługujące je pod względem niematerialnym: „(...) w zakresie obsługi kadrowej, informatycznej i finansowej, które nie są niezbędne do realizacji, przez zespół tak wyodrębnionych składników majątkowych, jego określonych zadań gospodarczych. (...)”. Sąd uznał, że korzystanie przez dany zespół składników z usług zewnętrznych w ramach tzw. outsourcingu pozwala i tak na uznanie go za zorganizowaną część przedsiębiorstwa: „(...) Definicja ta nie wymaga, aby zespół ten obejmował wszelkie elementy obsługi funkcjonowania przedsiębiorstwa, gdyż zawężyła ona pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa do składników materialnych i niematerialnych pozwalających na realizację określonych zadań gospodarczych jako niezależne przedsiębiorstwo. Brak w przedsiębiorstwie wewnętrznych działów obsługujących jego zadania kadrowe, informatyczne i finansowe nie pozbawia tegoż przedsiębiorstwa możliwości realizacji określonych zadań gospodarczych. (...)”. Wskazane usługi Sąd uznał za wspomagające funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako podmiotu gospodarczego, a nie decydujące o realizacji przez przedsiębiorstwo jego zadań gospodarczych. Sąd wyjaśnił również, że za zaprezentowanym poglądem przemawia również praktyka gospodarcza przedsiębiorstw, które często korzystają z zewnętrznych usług niematerialnych.³⁸²

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę również na jedno z orzeczeń Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Uzasadnienie wyroku Sądu pozwala na wyciągnięcie wniosku, że o tym czy w danym przypadku mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa (od autora: jak i z samym przedsiębiorstwem) należy decydować w odniesieniu do danego przypadku, gdyż brak nawet istotnego składnika przedsiębiorstwa (przykładowo nieruchomości): „(...) nie wyklucza a limine istnienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. (...) Za prawidłowością poglądu Skarżącej przemawia też definicja przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, zawarta w art. 55¹ Kodeksu cywilnego,

³⁸⁰ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 13 sierpnia 2009 r., sygnatura akt: I SA/Ke 225/09, op. cit.

³⁸¹ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, LEX, 2012, Komentarz do art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

³⁸² wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 września 2011 r., sygnatura akt: I FSK 1383/10, LEX nr 1053441.

która zachowuje przydatność także na gruncie prawa podatkowego. Wymienione w poszczególnych punktach tego przepisu składniki podane są ponownie jedynie jako przykłady, zaś z art. 55² Kodeksu wynika, że przedsiębiorstwo nie traci takiego charakteru przez to, że na podstawie czynności prawnej wyodrębni się z jego składników jeden z elementów podanych w art. 55¹. (...)”³⁸³

Poza przytoczonym powyżej orzeczeniem również inne sądy administracyjne przyjmowały na użytek prawa podatkowego definicję przedsiębiorstwa z art. 55¹ kodeksu cywilnego.³⁸⁴

Reasumując należy uznać, że pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy interpretować zgodnie ze znaczeniem nadanym przez ustawy podatkowe, natomiast na tą wykładnię będzie miało wpływ znaczenie przedsiębiorstwa nadane przez art. 55¹ kodeksu cywilnego, do którego odsyła definicja przedsiębiorstwa zawarta w ustawach podatkowych, a to z tego względu, że pojęcie przedsiębiorstwa zostało użyte w definicjach zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Należy również przyjrzeć się przypadkowi, w którym majątek przejmowany na skutek podziału stanowi w zasadzie całe przedsiębiorstwo spółki dzielonej. Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy w planie podziału jednej spółce przejmującej zostanie przypisany cały majątek spółki dzielonej, choćby z wyjątkiem pewnych składników majątkowych. Wyniknąć mogą z tego, na gruncie ordynacji podatkowej niekorzystne konsekwencje podziału spółki. Przy podziale przez wydzielenie, ze względu na wyraźne brzmienie § 2 art. 93c ordynacji podatkowej nie dojdzie w ogóle do sukcesji podatkowej. W przypadkach podziału przewidującego rozdzielenie całego majątku spółki dzielonej i jej rozwiązanie (czyli przy podziale przez przejęcie, podziale przez zawiązanie nowych spółek, a także podziale przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki) sukcesorem podatkowym stałaby się natomiast wyłącznie ta spółka, do której przeszło w zasadzie całe przedsiębiorstwo spółki dzielonej.

³⁸³ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 2011 r., sygnatura akt III SA/Wa 2982/10, LEX nr 951559,

wyrok NSA z dnia 10 marca 2011 r., sygnatura akt: I FSK 1062/10, LEX nr 784851.

³⁸⁴ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 29 stycznia 2009 r., sygnatura akt I SA/Ke 465/08, LEX nr 478231,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 listopada 2006 r., sygnatura akt I FSK 267/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 czerwca 2008 r., sygnatura akt I FSK 688/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 stycznia 2003 r., sygnatura akt III SA 1492/01, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych,

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 czerwca 2007 r., sygnatura akt I FSK 1022/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

Uzasadnione jest to przede wszystkim przytoczoną powyżej definicją zorganizowanej części przedsiębiorstwa, która w odniesieniu do tego zespołu składników wskazuje, że może zarazem on stanowić niezależne przedsiębiorstwo. Nadto można również przyjąć, że z samego charakteru przedsiębiorstwa wynika, że jeżeli dany zespół składników można nazwać przedsiębiorstwem, to tym bardziej wypełnia on definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Co więcej § 2 art. 93c ordynacji podatkowej przewiduje ograniczenie sukcesji uniwersalnej podatkowej, stanowiące wyjątek od zasady występowania uniwersalnej sukcesji publicznoprawnej przy podziale spółek. Wyjątek ten należy interpretować ściśle, a więc ograniczyć przypadek, w którym nie wystąpi sukcesja podatkowa jedynie do sytuacji, w której przejmowany majątek nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Przypadek podatkowej sukcesji uniwersalnej przy podziale spółek został uregulowany odmiennie niż występująca również przy podziale spółek sukcesja administracyjnoprawna w kodeksie spółek handlowych, która nie została uzależniona od tego czy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa, a została uzależniona od przydzielenia określonych składników majątku spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej, w związku z którymi pozostają przyznane spółce dzielonej decyzje administracyjne. W związku z tym prawnie dopuszczalna jest sytuacja, w której w wyniku podziału spółki dojdzie wprawdzie do sukcesji administracyjnoprawnej, jednakże nie dojdzie do sukcesji podatkowej, gdyż składniki przydzielone spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej nie będą spełniały kryterium zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wcześniej już zostało wskazane, że w przypadku przejęcia składników majątku niestanowiących zorganizowanej części przedsiębiorstwa, osoba prawna nie jest podatkowym sukcesorem generalnym. W kwestii obowiązków podatkowych spółka przejmująca będzie ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe dzielonej lub przejmowanej osoby prawnej jako osoba trzecia na podstawie art. 117 ordynacji podatkowej. Odpowiedzialność ta ma charakter solidarny i obejmuje cały majątek osoby prawnej przejmowanej lub powstałej w wyniku podziału.³⁸⁵ Przy podziale przez wydzielenie podmiotem praw i obowiązków podatkowych pozostanie spółka dzielona. W przypadkach podziału przewidującego rozdzielenie całego majątku spółki dzielonej i jej rozwiązanie, gdy majątek przejmowany przez którąkolwiek ze

³⁸⁵ R. Dowgier, *Ordynacja...*, 2009, komentarz do art.93(c) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60).

spółek przejmujących nie będzie stanowił zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie pojawi się w ogóle sukcesor generalny praw i obowiązków podatkowych spółki dzielonej.

Z drugiej jednak strony w przypadku gdy dojdzie do sukcesji podatkowej w ramach podziału spółki wówczas zakres tej sukcesji jest szerszy niż zakres sukcesji normowany przez kodeks spółek handlowych (zachodzi więc zasada subsydiarności), w którego przepisach poza zasadą sukcesji uniwersalnej, przewidziana została również w art. 546 § 1³⁸⁶ odpowiedzialność solidarna spółek, na które w ramach podziału przeszedł majątek spółki dzielonej (która jest podobna do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich przewidzianej przy podziale spółek, w przypadku gdy nie dochodzi do sukcesji podatkowej), która występuje w przypadku każdego podziału spółek.

Kolejnym ograniczeniem sukcesji podatkowej w przypadku podziału spółek jest to, że przedmiotem sukcesji podatkowej w przypadku podziału spółek są prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej przewidziane w przepisach prawa podatkowego pozostające w związku z przydzielonymi osobie prawnej przejmującej lub osobom prawnym powstałym w wyniku podziału, w planie podziału, składnikami majątku.

Nadto, z uwagi na to, że sukcesji podatkowej podlegają wyłącznie prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej **pozostające** w związku z przydzielonymi osobom prawnym przejmującym lub osobom prawnym powstałym w wyniku podziału, w planie podziału składnikami majątku, sukcesją objęte są prawa i obowiązki:

- istniejące w dniu podziału lub wydzielenia lub powstałe po tym dniu,
- które choć wynikają ze zdarzeń mających miejsce przed podziałem, to nie uległy konkretyzacji do tej daty na gruncie rozliczeń podatkowych (przychód i koszt).³⁸⁷

³⁸⁶ artykuł 546 kodeksu spółek handlowych:

„§ 1. Za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej pozostałe spółki, na które został przeniesiony majątek spółki dzielonej, odpowiadają solidarnie przez trzy lata od dnia ogłoszenia o podziale. Odpowiedzialność ta jest ograniczona do wartości aktywów netto przyznanych każdej spółce w planie podziału.

§ 2. Wierzyciele spółki dzielonej oraz spółki przejmującej, którzy zgłosili swoje roszczenia w okresie między dniem ogłoszenia planu podziału a dniem ogłoszenia podziału i uprawdopodobnili, że ich zaspokojenie jest zagrożone przez podział, mogą żądać, aby sąd właściwy według siedziby odpowiednio spółki dzielonej albo spółki przejmującej udzielił im stosownego zabezpieczenia ich roszczeń, jeżeli zabezpieczenie takie nie zostało ustanowione przez spółkę uczestniczącą w podziale.”

³⁸⁷ pismo z dnia 16 lipca 2010 r., Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB3/423-203/10-3/EB, Obowiązek spółki dotyczący wykazania w zeznaniu rocznym kwot przychodów oraz kosztów ich uzyskania, pozostających w związku z przeniesieniem na jej rzecz zorganizowanej części przedsiębiorstwa, www.mofnet.gov.pl.

3.2. Szczególne regulacje dotyczące sukcesji uniwersalnej podatkowej zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Przepisy kodeksu spółek handlowych wskazują, w których przypadkach transformacji kapitałowych zachodzi sukcesja uniwersalna, a w których występuje zasada kontynuacji praw i obowiązków. Ordynacja podatkowa natomiast, przewiduje w każdym przypadku transformacji kapitałowych zasadę sukcesji podatkowej, która, jak już wcześniej zostało to zaznaczone, w przypadku przekształcenia podmiotu (w znaczeniu nadanym w kodeksie spółek handlowych) jest zbieżna z zasadą kontynuacji określoną w kodeksie spółek handlowych. Z pewnością kontynuacja występuje na płaszczyźnie administracyjnoprawnej, czego wyrazem jest w szczególności kontynuacja praw i obowiązków publicznoprawnych wynikających z decyzji administracyjnych, oraz wstąpienie przez spółkę przekształconą we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształconej spółki. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie określa wprost skutków podatkowych w zakresie przychodów oraz kosztów ich uzyskania, wynikających dla osoby prawnej która ulega przekształceniu w spółkę kapitałową. Jedynie uregulowania szczegółowe ujęte w art. 7 ust 3 pkt 4 oraz art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p. określają ograniczenia wynikające ze zmiany formy prawnej podmiotu. Przepisy te odnoszą się również do połączeń i podziałów spółek handlowych.³⁸⁸

W świetle zaprezentowanego powyżej twierdzenia należy uznać, że moment przekształcenia, połączenia czy podziału jest neutralny (nie powoduje ograniczenia jeżeli porównany zostanie zakres praw lub obowiązków przysługujących poprzednikowi i następcy prawnemu) jeżeli chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych, z zastrzeżeniem ograniczeń sukcesji podatkowej znajdujących się również w u.p.d.o.p.

Pierwsze ograniczenie zawarte zostało w art. 7 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p., w którym to przepisie ograniczono uwzględnianie strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę. Analogiczne

³⁸⁸ pismo z dnia 1 lutego 2010 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB3/423-894/09-8/MS, Uprawnienia spółki kapitałowej przekształconej ze spółki osobowej z tytułu przejęcia przez nią praw do znaków towarowych, www.mofnet.gov.pl.

postanowienie zostało zawarte w ust. 4 tegoż artykułu odnośnie do ustalania straty.³⁸⁹ Celem ustawodawcy było, aby poprzez wskazane powyżej wyłączenia zablokować nadużycia polegające na tworzeniu spółek wykazujących straty, które następnie mogłyby być odliczane od dochodów następców prawnych tych podmiotów w kolejnych latach podatkowych.

Należy w zakresie powyższego zagadnienia odwołać się do uzasadnienia orzeczenia jednego z wojewódzkich sądów administracyjnych. Sąd ten w pierwszej kolejności wskazał na szczególny charakter sukcesji uregulowanej w ordynacji podatkowej związany z publicznoprawnym charakterem praw i obowiązków nią objętych: „(...) Oznacza to, iż w sytuacji gdy przepisy innych gałęzi prawa przewidują następstwo prawne, nie jest to jednoznaczne z istnieniem sukcesji podatkowej; do przejęcia podatkowych praw i obowiązków konieczna jest bowiem wyraźna podstawa w przepisach prawa podatkowego(...)”. Podstawę taką stanowią przepisy ordynacji podatkowej, które w zakresie sukcesji podatkowej mają charakter ogólny lub subsydiarny (o czym już była wcześniej mowa). Przepisy szczególne lub zasadnicze prawa podatkowego mają pierwszeństwo przed przepisami ogólnego lub posiłkowego prawa podatkowego, tj. Ordynacji podatkowej.³⁹⁰

³⁸⁹ Art. 7 u.p.d.o.p.:

„ust. 3 Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

- 1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku,
- 2) przychodów wymienionych w art. 21 i 22, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się przychody wymienione w art. 21, jeżeli związane są z działalnością zakładu,
- 3) kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się koszty uzyskania przychodów wymienionych w art. 21, jeżeli przychody te zostały uwzględnione przez podatnika przy ustalaniu dochodu przypadającego na zagraniczny zakład,
- 4) strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych - w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę,
- 5) strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

ust. 4 Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 3, a w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, także straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych, z wyjątkiem spółek przekształconych w inne spółki.”

³⁹⁰ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23 czerwca 2010 r., sygnatura akt: I SA/Po 271/10, LEX nr 599393,

J. Małecki [w:] Gomulowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 362,

Dowgier R., Ordynacja..., Komentarz do art. 93 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U.05.8.60).

Najistotniejszym w tym przypadku jest zdefiniowanie słowa „straty”. Zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. „dochodem” jak i „stratą” podatkową jest wynik całego roku podatkowego.³⁹¹ Pod pojęciem straty, której wyżej wskazane przepisy zakazują uwzględniać, należy bowiem rozumieć różnicę pomiędzy kosztami uzyskania przychodów a sumą przychodów, w sytuacji gdy koszty przekraczają przychody.

Należy nadto wyjaśnić sformułowanie „rok podatkowy”. Zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p. rokiem podatkowym jest zasadniczo rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki. Natomiast ustęp 6 wskazuje, że jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. **Można w tym miejscu poczynić więc uwagę natury generalnej, że rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy z zastrzeżeniem sytuacji gdy rokiem podatkowym będzie okres do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych.** W myśl zaś artykułu 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe zamyka się:

1. na dzień kończący rok obrotowy,
 2. na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego, o ile nie nastąpiło jego umorzenie,
 3. na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej,
 4. w jednostce przejmowanej na dzień połączenia związanego z przejęciem jednostki przez inną jednostkę, to jest na dzień wpisu do rejestru tego połączenia,
 5. na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, to jest na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału,
 6. na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości,
 7. na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami
- nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń.

³⁹¹ art. 7 ust 2 Dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

Zgodnie natomiast z ustępem 3 i 3a tegoż artykułu można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku:

- przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową,
- połączenia jednostek, gdy w myśl ustawy rozliczenie połączenia następuje metodą łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej jednostki;
- ogłoszenia upadłości jednostki z możliwością zawarcia układu,
- jeżeli podział jednostki następuje przez wydzielenie.

Z uwagi na powyższe można zakreślić pewne przypadki, w których nie zostało wprowadzone ograniczenie sukcesji podatkowej. Z uwagi bowiem na to, że rokiem podatkowym nie będzie okres od początku roku do dnia przekształcenia, połączenia (które zostanie rozliczone metodą łączenia udziałów) lub wydzielenia księgi rachunkowe spółki przekształcanej, przejmowanej lub dzielonej na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o rachunkowości nie zostaną zamknięte w związku z tymi zdarzeniami prawnymi (art. 8 ust. 1 i ust. 6 u.p.d.o.p.). Z uwagi na powyższe „wynik” podatkowy nie będzie „stratą” w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a więc będzie uwzględniany przy ustalaniu dochodu lub straty z uwagi na zasadę ogólną - uniwersalnej sukcesji podatkowej. Z dniem zajścia jednego ze zdarzeń opisanych powyżej przychody danej spółki wygenerowane od początku roku do dnia przejęcia zostaną dodane do przychodów spółki przekształcanej albo przejmującej, a koszty spółki przekształcanej, przejmowanej albo dzielonej wygenerowane od początku roku do dnia przejęcia zostaną dodane do kosztów spółki przekształcanej lub przejmującej (z tym zastrzeżeniem, że przy podziale spółek do wystąpienia sukcesji podatkowej konieczne będzie oczywiście spełnienie dodatkowej przesłanki z ordynacji podatkowej, co zostało już wyżej omówione). Powyższy sposób rozliczenia straty podatkowej (przy łączeniu) akceptują również przedstawiciele doktryny.³⁹² W powyższym zakresie wypowiedział się także jeden z sądów administracyjnych, choć nie do końca jednoznacznie. Sąd potwierdził, że art. 7 ust. 4 u.p.d.o.p. ogranicza sukcesję podatkową wyrażoną w ordynacji podatkowej. Skarżąca w omawianej sprawie prezentowała zdanie, że nie dokonanie zamknięcia ksiąg spółki przed połączeniem powoduje, że na spółkę przejmującą przechodzą wszelkie prawa, w tym prawo do rozliczenia straty z roku, w którym dokonano połączenia. Jednakże sąd stwierdził, że ustawodawca: „(...) dopuścił możliwość

³⁹² K. Biernacki, Rozliczanie straty podatkowej przy łączeniu spółek kapitałowych, Prawo i Podatki z 2007 r., nr 12, s. 5.

niezamykania ksiąg, m.in. w przypadku połączenia jednostek, gdy w myśl ustawy rozliczenie połączenia następuje metodą łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej jednostki. W świetle obowiązującego prawa, z uwagi na fakt, że połączenie spółek zostało rozliczone i ujęte w księgach rachunkowych spółki przejmującej metodą łączenia udziałów, na spółce przyłączanej nie ciążył obowiązek zamknięcia ksiąg i sporządzenia bilansu na dzień połączenia. W konsekwencji po zakończeniu roku podatkowego (2006) przyjęta została jedna podstawa opodatkowania dla połączonych spółek, uwzględniająca przychody i koszty ich uzyskania w roku połączenia. (...)” Co istotne sąd jednak nie uznał, aby powyższe oznaczało możliwość rozliczenia straty w sposób modyfikujący normę z z art. 7 ust. 4 u.p.d.o.p., w świetle której spółka przejmująca nie posiada prawa do rozliczenia straty spółki przejętej powstałej w latach poprzedzających rok podatkowy, w którym nastąpiło połączenie się jednostek.³⁹³

Drugi przypadek, w którym dochodzi do ograniczenia zasady sukcesji podatkowej występuje przy okazji zasady kontynuacji stawek i metod amortyzacji (zasada kontynuacji dokonywanych odpisów amortyzacyjnych). Zagadnienie to dotyczy artykułu 16g ustępów 9 w związku z ustępem 18 i 19 u.p.d.o.p.³⁹⁴

Zgodnie z pierwszym z przywołanych ustępów w przypadku przekształceń, połączeń albo podziałów podmiotów wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu przekształcanego, połączonego albo podzielonego. W nowym podmiocie powstałym w wyniku wspomnianych powyżej transformacji kapitałowych wartość początkowa jest

³⁹³ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 16 stycznia 2009 r., sygnatura akt: I SA/Po 1405/08, LEX nr 483313.

³⁹⁴ art. 16g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

9 W razie przekształcenia formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształcanego, połączonego albo podzielonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

18. Przepis ust. 9 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego.

19. Przepisu ust. 9 nie stosuje się do podziału podmiotów, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w podmiocie dzielonym, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W takim przypadku dla wyceny przejmowanego majątku przepisy ust. 1 pkt 4 lub ust. 10 stosuje się odpowiednio.”

niezmienna i po przeniesieniu dokonanych umorzeń ma miejsce pełna kontynuacja dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Spółka przekształcona albo przejmująca uprawniona jest do dokonywania (kontynuacji) odpisów amortyzacyjnych już w miesiącu połączenia.³⁹⁵ W takim przypadku ewidencja środków trwałych nie uwzględnia samej transformacji kapitałowej. Ze względu jednak na brzmienie ust. 18 powołanego powyżej artykułu istnieją głosy w doktrynie wskazujące, że zasada ta ma zastosowanie tylko wtedy, gdy dodatkowo z odrębnych przepisów wynika, że zachodzi sukcesja podatkowa.³⁹⁶ Twierdzenie to jest zasadne, jednakże nie ze względu na obowiązywanie ust. 18, a ze względu na obowiązywanie sukcesji podatkowej w przypadkach wskazanych w ordynacji podatkowej. Transformacja kapitałowa oraz sukcesja uniwersalna, wynikająca z odrębnych przepisów regulujących ową transformację, są warunkiem koniecznym zastosowania art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p.³⁹⁷ Niewłaściwie lecz wskazuje się, że art. 16g ust. 9 omawianej ustawy stanowi wyjątek od zasady wyrażonej w art. 16g ust. 1 u.p.d.o.p. i musi być przy tym interpretowany ściśle.³⁹⁸ Do wystąpienia sukcesji uniwersalnej musi istnieć podstawa prawna. W przypadku skonstruowania przez ustawodawcę normy prawnej przewidującej sukcesję uniwersalną za zasadę należy przyjąć przejście wszelkich praw i obowiązków z poprzednika prawnego na następcę. Z tego względu wszelkie ograniczenia sukcesji, jako wyjątek od zasady jej występowania przy danym zdarzeniu prawnym, muszą być wprost wskazane przez ustawodawcę i muszą być interpretowane ściśle. Co tym idzie nawet brak art. 16 ust. 9, 18 i 19 u.p.d.o.p. przy jednoczesnym obowiązywaniu sukcesji uniwersalnej skłaniałby do przyjęcia zasady kontynuacji dokonywanych odpisów amortyzacyjnych przy transformacjach kapitałowych.

W wymienionych w art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p. przypadkach, zgodnie z ordynacją podatkową zachodzi sukcesja podatkowa, z ograniczeniem jednak jej występowania w przypadku podziału spółek (co zostało omówione we wcześniejszym punkcie niniejszej pracy). W związku z tym zauważyć można, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych jest spójna z przepisami ordynacji podatkowej odnoszącymi się do następstwa prawnego. Nie znajdzie zastosowania zasada kontynuacji dokonywanych odpisów

³⁹⁵ A. Łukiańczuk, Połączenie spółek kapitałowych przez przejęcie - skutki podatkowe, cz. II. Podatek dochodowy od osób prawnych, Doradca Podatkowy z 2007, nr 12, s. 15.

³⁹⁶ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, LEX, 2010, Komentarz do art. 16g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.00.54.654).

³⁹⁷ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2006 r., sygnatura akt I SA/Go 2296/05, LEX nr 580554.

³⁹⁸ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2006 r., sygnatura akt I SA/Go 2296/05, op. cit.

amortyzacyjnych, gdy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w podmiocie dzielonym, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W takim przypadku dla wyceny przejmowanego majątku zastosujemy przepisy dotyczące aportu. Zatem wartość początkową poszczególnych składników przejmowanych w wyniku podziału określa się według zasad takich jak przy ustalaniu wartości poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w razie: wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, a także udziału w spółdzielni lub nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – to z ustępem 4 lub 10 art. 16g u.p.d.o.p.

Każde przekształcenie z udziałem podmiotów o różnym statusie podatkowym należy rozpatrywać indywidualnie.³⁹⁹ Z pewnością do ograniczenia sukcesji podatkowej dochodzi również w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową. Pomimo tego, że na gruncie przepisów konstruujących przekształcenie spółek, czyli kodeksu spółek handlowych, w ramach przekształcenia nie dochodzi do przeniesienia majątku spółki przekształcanej na inny podmiot, a jedynie dochodzi do zmiany formy jednostki organizacyjnej z osoby prawnej na jednostkę organizacją nie posiadającą osobowości prawnej to przepisy (art. 10) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (jak i przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) przewidują, że w przypadku przekształcenia wartość niepodzielonych zysków w spółce przekształcanej będzie dochodem z udziału w zyskach osób prawnych.⁴⁰⁰ Co za tym idzie u wspólnika (jak i u akcjonariusza) powstanie

³⁹⁹ H. Litwińczuk, Restrukturyzacja szansą na optymalizację podatkową działalności przedsiębiorcy, Prawo i podatki z października 2006 r., s. 6.

⁴⁰⁰ artykuł 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

1. Dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4a i 4b, jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji), w tym także:

(...)

8) wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia tych spółek w spółki osobowe; przychód określa się na dzień przekształcenia.

obecnie punkt ten brzmi:

8) wartość niepodzielonych zysków w spółce w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia.

artykuł 25 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także:

(...)

8) wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia tych spółek w spółki osobowe; przychód określa się na dzień przekształcenia.

zobowiązanie podatkowe w wysokości wartości niepodzielonych zysków. Zobowiązanie to powstanie pomimo, że wspólnik nie uzyska ze spółki jakichkolwiek środków.

Aby uznać, że w danym przypadku zastosowanie znajduje zasada sukcesji podatkowej bez ograniczenia, przekształcenie musiałoby pozostać bez skutku podatkowego dla udziałowców spółki przekształcanej. Tak się jednak w tym przypadku nie dzieje. Wprawdzie majątek, a także wszelkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej, w tym niepodzielony zysk, przysługiwać będą również spółce przekształconej, jednakże część tego majątku zostaje przez ustawodawcę uznana, pod względem podatkowym, za majątek udziałowca tej spółki.⁴⁰¹

Omawiana regulacja została wprowadzona do ustawodawstwa z dniem 1 stycznia 2009 r. Na szereg kontrowersji związanych z przedmiotową regulacją zwrócił uwagę Łukasz Karczyński. Autor ten wskazał, że przekształcenie spółki kapitałowej w osobową jest przekształceniem heterogenicznym, co z punktu widzenia wspólników spółek podlegających przekształceniu powoduje zmianę sposobu opodatkowania z podwójnego na pojedyncze. Wypłata zysku ze spółki transparentnej podatkowo jest podatkowo neutralna, w pozostałych przypadkach rodzi dochód (przychód) z udziału w zysku osoby prawnej. Tryb promulgacji zmian dotyczących opisanego wyżej zagadnienia nie spełniał minimalnych wymogów stawianych przez konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i prawa i przepisy te mogły zostać zaskarżone do Trybunału Konstytucyjnego (ustawa nowelizująca została uchwalona 6 listopada 2008 r., ogłoszona 28 listopada 2008 r., a wchodziła w życie 1 stycznia 2009 r. – co za tym idzie podmioty, które były już w trakcie procesu przekształcenia, w momencie jego rozpoczynania nie mogły nawet przypuszczać jakie będą skutki podatkowe przekształcenia). W przypadku uchylecia powyżej przywołanych przepisów stosowane byłyby rozwiązania wcześniejsze, wynikające z charakteru prawnego przekształcenia i ogólnych zasad opodatkowania dochodu, prowadzące do uniknięcia opodatkowania niepodzielonych zysków (autor dodawał jeszcze, że wcześniejsze rozwiązania nie wynikały z wyraźnych przepisów prawa, jednakże autor niniejszej pracy się z tym nie zgadza, gdyż brak opodatkowania u wspólnika niepodzielonych zysków spółki przekształcanej wynikał z tego, że wartość ta, w wyniku wyraźnie przewidzianej w kodeksie spółek handlowych, przy przekształceniu, zasady kontynuacji praw i obowiązków stawała, i staje, się wartością należącą do spółki

⁴⁰¹ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 stycznia 2011 r., sygnatura akt: II FSK 1558/09 LEX nr 952668.

przekształconej i samo przekształcenie nie powoduje powstania jakiegokolwiek przysporzenia u wspólnika).⁴⁰²

Najszerzej poruszonym zagadnieniem była jednak wykładnia sformułowania „niepodzielony zysk”. W tym zakresie początkowo pojawiły się dwie odmienne wykładnie tego pojęcia. W kilku orzeczeniach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych zasadniczo wskazywano, że przez niepodzielony zysk należy rozumieć:

- zyski za rok w którym dokonywane jest przekształcenie,
- zyski z lat poprzednich, co do których nie podjęto (jeszcze) uchwały o ich podziale,
- zyski które zostały przekazane na fundusz zapasowy (fundusze rezerwowe), które do dnia przekształcenia nie zostały ostatecznie podzielone (wyplacone) na cele wynikające z ustaw lub na cele dla których takie fundusze zostały utworzone.

Uzasadniając powyższe wnioski wskazywano, że kodeks spółek handlowych przewiduje, poza przeznaczeniem zysku do podziału pomiędzy wspólników, również inne cele jak np. przekazanie środków na inne fundusze (rezerwowe, zapasowe), utworzenie funduszy amortyzacyjnych (umorzeniowych w celu wypłat kwot za umorzone udziały), a także kumulację zysku w celu wypłaty w przyszłości, czy przeznaczenie zysku na pokrycie starty z lat ubiegłych. Z tego względu przyjmowano, że podziałem zysku jest „(...) przeznaczenie go do wypłaty dla wspólników, zatem przeznaczenie zysku np. na fundusz zapasowy (rezerwowy) nie jest podzieleniem zysku. Oznacza to zarazem, iż środki przekazane na taki fundusz stanowią niepodzielony zysk”. Dalej wskazywano, że błędnym jest przyjmowanie (dokonywane zresztą w oparciu o przepisy kodeksu spółek handlowych), że „podział zysku” oznacza powzięcie jakiegokolwiek uchwały odnoszącej się do zadysponowania zyskiem. Powołując się na zasadę *lege non distinguente* oraz założenie racjonalnego ustawodawcy orzecznictwo przyjęło, że w ustawie podatkowej nie mogłaby być jednakowo traktowana sytuacja, w której wspólnik otrzymuje przysporzenie (uzyskuje dywidendę i sytuacja, gdy zysk zostaje przekazany na kapitał zapasowy (czyli wspólnik nie uzyskuje przysporzenia). W przypadku gdyby termin „zysk niepodzielony” rozumieć jako zysk którego nie przekazano ani do wypłaty, ani na inne kapitały spółki trudno byłoby dopatrzeć się uzasadnionego aksjologicznie celu regulacji podatkowej, a nadto wprowadzona zostałaby nieuzasadniona nierówność traktowania wspólników spółek (tych w których zysk przeniesiono na inne kapitały własne spółki, i tych w których podziału zysku w ogóle nie dokonano), co miałyby oznaczać naruszenie konstytucyjnej zasady równości opodatkowania.

⁴⁰² Ł. Karczyński, Opodatkowanie przekształceń spółek, Lex 2011, Rozdział V, punkt 5.

Orzecznictwo odwoływało się jeszcze do celu wprowadzenia nowelizacji i zasady autonomii przepisów ustaw podatkowych wskazując, że : „(...) przepisy innych ustaw, w tym k.s.h., nie mogą modyfikować w sposób dorozumiany norm prawa podatkowego bez jednoznacznej regulacji tych kwestii (...)”. Przyjmowano też, że w momencie przekształcenia spółki dokonywany jest ostateczny podział jej zysków pomiędzy wspólników (przez zwiększenie wysokości wkładów tych wspólników w przekształconej spółce osobowej) i kwoty podlegające w tym momencie takiemu podziałowi stanowią właśnie „wartość niepodzielonych zysków”. Kluczowym jednak argumentem dla wykładni pojęcia „wartość niepodzielonych zysków” było to, że wartość ta (znów w rozumieniu przedstawionym przez orzecznictwo) przyczyniała się do powiększenia „(...) bieżących przychodów takiej spółki (osoby prawnej), a wspólnicy mogli uzyskać wypłaty z zysku spółki (dywidendy) po ich uprzednim opodatkowaniu przez spółkę a następnie przez wspólników (...)”. W spółce osobowej nie będzie natomiast dochodziło do takiego opodatkowania przychodów (gdyż opodatkowaniu podlega tylko zysk wspólników): „(...) Niepodzielone w spółce z o.o. zyski od chwili przekształcenia nie będą więc uczestniczyły w wypracowaniu zysków spółki osobowej (w miejsce dotychczasowej spółki z o.o.), lecz będą uczestniczyły w wypracowaniu zysków wspólników (spółki osobowej) (...)”. Powyższy argument miał przemawiać za opodatkowaniem wartości niepodzielonych zysków, gdyż: „(...) Byłoby nielogiczne, aby takiemu "rozliczeniu" podlegały jedynie zyski, co do których w spółce z o.o. nie podjęto w ogóle uchwały o ich podziale, a nie podlegałyby zyski uprzednio przekazane (lecz nie rozdzielone do tej pory) na kapitał zapasowy (rezerwowy), skoro obie te kategorie zysku spółki z o.o. w jednakowy sposób powiększą wkłady wspólników w spółce osobowej (...)”.⁴⁰³

W innym jeszcze uzasadnieniu Wojewódzki Sąd Administracyjny powołał się na wyżej przedstawioną wykładnię sformułowania „wartości niepodzielonych zysków”, dodatkowo wskazał, że „za niepodzielony zysk nie należy jednak uważać kapitału zakładowego w części utworzonej z przekazania kwot z innych kapitałów, jako że

⁴⁰³ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 2 czerwca 2011 r., sygnatura akt: I SA/Sz 351/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych,

analogiczne (wręcz identyczne) uzasadnienia zawierają:

wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 10 marca 2011 r., sygnatura akt: I SA/Sz 992/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych,

wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2010 r., sygnatura akt: III SA/Wa 43/10, op. cit.

*podwyższenie takie tworzy fikcję prawną wypłaty (podziału) zysku i tak też jest traktowane.*⁴⁰⁴

Całkowicie odmiennie do powyższej sprawy podchodzili przedstawiciele doktryny. Zasadniczo przyjmowali oni rozumienie przedmiotowego sformułowania sprowadzającego się do przyjęcia za niepodzielony zysk w spółce kapitałowej jedynie tych wartości, co do których wspólnicy albo akcjonariusze nie podjęli uchwały o ich przeznaczeniu.⁴⁰⁵

Zgodnie z przepisami kodeksu spółek handlowych, o ile w umowie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie postanowiono inaczej (na podstawie art. 191 §2 kodeksu spółek handlowych), decyzja w przedmiocie podziału zysku należy do kompetencji zgromadzenia wspólników a uchwała w sprawie podziału zysku (lub pokrycia straty) powinna być - obok rozpatrzenia i zatwierdzenia sprawozdania zarządu z działalności spółki oraz sprawozdania finansowego za ubiegły rok obrotowy i udzielenia członkom organów spółki absolutorium z wykonania przez nich obowiązków – przedmiotem obrad zwyczajnego zgromadzenia wspólników. Zwyczajne zgromadzenie wspólników powinno podjąć uchwałę w sprawie podziału zysku za ostatni rok obrotowy lub w sprawie sposobu pokrycia straty za ostatni rok obrotowy (w odniesieniu do uchwały w sprawie pokrycia straty chodzi o wskazanie, czy strata za dany rok obrotowy ma zostać pokryta z zysków lat następnych czy też np. w drodze obniżenia kapitału zakładowego, bądź ze zgromadzonych w spółce w latach poprzednich kapitałów rezerwowych – w tym pierwszym przypadku w razie wygenerowania zysku w następnych latach, podział tego zysku powinien obejmować przede wszystkim przeznaczenie zysku na pokrycie wygenerowanej uprzednio straty – do jej pełnej wysokości). Na gruncie kodeksu spółek handlowych „podziałem zysku” jest podjęcie przez zwyczajne zgromadzenie wspólników uchwały w sprawie przeznaczenia zysku. Jeżeli umowa spółki nie przewiduje, że wspólnicy automatycznie uzyskują prawo do dywidendy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, to o przeznaczeniu zysku decyduje zgromadzenie wspólników, które może podzielić zysk w szczególności w ten sposób, że:

- przeznaczy go w całości na wypłatę dywidendy dla wspólników,
- przeznaczy go w całości na kapitał zapasowy (fundusze/kapitały rezerwowe),
- przeznaczy go w całości na pokrycie straty z lat ubiegłych,

⁴⁰⁴ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 18 stycznia 2010 r., sygnatura akt: I SA/Wr 1619/09 LEX nr 600054.

⁴⁰⁵ P. Ruchlicki, Problematyka prawnopodatkowa niepodzielonych zysków w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w osobową. Artykuł dyskusyjny, Doradca Podatkowy z 2009 r., nr 7-8, s. 31.

— przeznaczy go w częściach na niektóre lub wszystkie z powyższych celów (np. w części na pokrycie straty i w części na wypłatę dywidendy, bądź też np. w części na wypłatę dywidendy a w części na powiększenie kapitału zapasowego).

Podziałem zysku może być również podjęcie przez zwyczajne zgromadzenie wspólników decyzji o przeznaczeniu zysku na wypłaty premii dla pracowników, czy członków zarządu spółki. We wszystkich powyższych sytuacjach podjęcie przez zwyczajne zgromadzenie wspólników decyzji co do przeznaczenia zysku należy uznać za „podział” tego zysku, a w konsekwencji tak przeznaczony na określone cele zysk, należy uznać za zysk „podzielony”.

Również na gruncie prawa bilansowego ustalenie, co należy rozumieć przez pojęcie zysku „niepodzielonego” na dzień przekształcenia jest jednoznaczne i spójne z powyższymi uwagami. Podstawą ustalenia dochodu do opodatkowania powinno być sprawozdanie finansowe przekształceniowe, sporządzone w myśl z art. 12 ust. 2 pkt 3 i art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości (księgi rachunkowe zamyka się na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, a na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2 sporządza się sprawozdanie finansowe). Elementem sprawozdania finansowego jest bilans (art. 45 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości) przy czym właśnie w bilansie sprawozdania finansowego przekształceniowego wykazywane będą między innymi takie wartości jak:

- zysk osiągnięty od początku roku obrotowego do dnia przekształcenia,
- ewentualne niepodzielone zyski z poprzednich lat obrotowych.

Zysk osiągnięty przez spółkę przekształcaną od początku danego roku obrotowego do dnia przekształcenia, w związku z przekształceniem tej spółki, prawie zawsze będzie stanowił zysk „niepodzielony”, albowiem po przekształceniu spółki kapitałowej w spółkę osobową nie będzie już możliwości dokonania, w ramach zwyczajnego zgromadzenia wspólników, podziału tego zysku (po przekształceniu nie będzie już organu spółki, który mógłby podjąć uchwałę w sprawie podziału zysku). Również w odniesieniu do wykazanych w bilansie przekształceniowym niepodzielonych zysków z lat ubiegłych, brak będzie możliwości rozdysponowania przez zgromadzenie wspólników tej kwoty. A zatem zarówno zysk wygenerowany przez spółkę przekształconą od początku roku obrotowego do dnia przekształcenia wykazany w bilansie przekształceniowym w pozycji „zysk”, jak również wartość niepodzielonego zysku z lat ubiegłych wykazanego w przekształceniowym bilansie po stronie pasywów, będą stanowić kwotę „niepodzielonych zysków” w rozumieniu art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jako podstawę ustalenia

dochodu wspólników spółki przekształconej na dzień przekształcenia. W każdym przypadku po podjęciu przez zwyczajne zgromadzenie wspólników decyzji w sprawie przeznaczenia zysku, przestanie on figurować w bilansie jako pozycja „zysk netto”, a odpowiednie wartości:

- w ogóle przestaną stanowić część sumy bilansowej (w szczególności w jednej z pozycji pasywów) – co będzie miało miejsce w przypadku wypłaty dywidendy wspólnikom, lub
- jakkolwiek będą stanowić część kwoty sumy bilansowej - zostaną przesunięte do innych pozycji bilansu po stronie pasywów, np. jako kapitał (fundusz) zapasowy.

Natomiast w przypadku niepodjęcia przez zgromadzenie wspólników decyzji o podziale zysku (np. w przypadku nieprzegłosowania takiej uchwały), w następnym bilansie zysk netto zostanie przesunięty do pozycji pasywów „zysk z lat ubiegłych”. Uznanie więc, że zyskiem „podzielonym” jest wyłącznie zysk przeznaczony do wypłaty wspólnikom jako dywidenda, nie dość że jest sprzeczne z przytoczonymi powyżej przepisami, to również prowadziłoby do opodatkowania zryczałtowanym podatkiem również zysku przeznaczonego na pokrycie straty z lat ubiegłych. Gdyby bowiem uznać, że „podział” zysku to wyłącznie wyłata dywidendy wspólnikom, należałoby konsekwentnie przyjąć, że podjęcie uchwały o pokryciu straty nie jest „podziałem zysku”, a zatem wartość kwoty zysku wypracowanego przez spółkę w danym roku, ale przeznaczona na pokrycie straty z lat ubiegłych, jako „zysk niepodzielony” (bo nie wypłacony wspólnikom), podlegałby opodatkowaniu jako dochód na dzień przekształcenia na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. i art. 24 ust. 5 pkt 8 w zw. z art. 31 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Również kwota zysku przeznaczona na podstawie uchwały zwyczajnego zgromadzenia wspólników na wypłatę premii dla pracowników lub członków zarządu, jako nie przeznaczona do wypłaty wspólnikom, konsekwentnie musiałaby zostać uznana za zysk „niepodzielony”, który stanowiłby podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową. Taką wykładnię analizowanych przepisów, jako prowadzącą do absurdalnych wniosków oczywiście należy odrzucić.

Podsumowując za „niepodzielony zysk” należy uznać zysk osiągnięty od początku roku obrotowego do dnia przekształcenia oraz zysk z lat ubiegłych – wykazywane w bilansie przekształceniowym spółki przekształcanej po stronie pasywów.⁴⁰⁶

⁴⁰⁶ Ł. Wojtkowiak, J. Jakubowicz, Kiedy trzeba zapłacić podatek od zatrzymanego zysku. Rzeczpospolita z 2010 r., nr 1713/187, Dobra Firma s. 4-5.

Taką wykładnię omawianego sformułowania przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny w jednym ze swoich orzeczeń.⁴⁰⁷

Przychodem podlegającym opodatkowaniu w dniu przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową będzie więc wyłącznie zysk, co do którego nie podjęto żadnej decyzji o podziale. W przypadku gdy przekształcana spółka nie wykazywała zysków, albo wykazywała zyski, które zostały rozdysponowane przez zgromadzenie wspólników (walne zgromadzenie) w takim przypadku przekształcenie spółki będzie neutralne podatkowo dla jej wspólników.⁴⁰⁸

Ostatecznie kwestię wykładni pojęcia „niepodzielony zysk” rozstrzygnął Naczelny Sąd Administracyjny, który wskazał, że: *„Podział zysku to pojęcie ogólne, dotyczące zarówno przeznaczenia zysków do podziału między wspólników, jak i do przeznaczenia ich na inne cele, przewidziane w umowie spółki.”* Sąd w uzasadnieniu przyjął, że za takim rozumieniem przedmiotowego sformułowania przemawia to, iż ustawodawca nie dokonał ograniczenia pojęcia „podział zysku” tylko do takiego rozdysponowania zyskiem, który łączyłby się z faktyczną jego wypłatą udziałowcom spółki kapitałowej. Za podział zysku należy uznać więc każdą uchwałę podjętą w trybie artykułu 231 § 2 pkt 2 kodeksu spółek handlowych⁴⁰⁹: *„Pogląd przeciwny, według którego "podział zysku" oznacza tylko podział pomiędzy wspólników, prowadziłby do wykładni ignorującej zasadę lege non distinguente, ponieważ wprowadzałby rozróżnienie tam, gdzie nie wprowadził go ustawodawca. Skoro zatem pojęcie "podział zysku" niekoniecznie oznacza podział tego zysku pomiędzy wspólników, uchwałę zgromadzenia wspólników o przeznaczeniu zysku w całości lub w części na inne cele, w tym na kapitał zapasowy, należy również uznać za uchwałę o podziale zysku.”*⁴¹⁰

W nowszym orzeczeniu Naczelnego Sadu Administracyjnego przy wykładni sformułowania „wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych” wskazano ma

⁴⁰⁷ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2010 r., sygnatura akt: III SA/Wa 45/10, LEX nr 603907.

⁴⁰⁸ J. Pustuł. Skutki podatkowe przekształcenia spółki kapitałowej w osobową a interpretacja pojęcia niepodzielonego zysku, Przegląd Podatkowy z 2011 r., nr 2, s. 44-47.

⁴⁰⁹ artykuł 231 § 2 kodeksu spółek handlowych:

„§ 2. Przedmiotem obrad zwyczajnego zgromadzenia wspólników powinno być:

1) rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania zarządu z działalności spółki oraz sprawozdania finansowego za ubiegły rok obrotowy,

2) powzięcie uchwały o podziale zysku albo pokryciu straty, jeżeli zgodnie z art. 191 § 2 sprawy te nie zostały wyłączone spod kompetencji zgromadzenia wspólników,

3) udzielenie członkom organów spółki absolutorium z wykonania przez nich obowiązków.”

⁴¹⁰ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 grudnia 2011 r., sygnatura akt: II FSK 1050/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, analogicznie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 marca 2012 r., sygnatura akt: II FSK 1671/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

konieczność zastosowania wykładni zewnętrznej systemowej i sięgnięcia do przepisów kodeksu spółek handlowych. Sąd ten zwrócił uwagę, że znaczenia konkretnego przepisu prawa nie można dochodzić w oderwaniu od całego porządku prawnego i przy dawaniu pierwszeństwa potocznemu znaczeniu danego wyrażenia. Często znaczenie potoczne jest jedynie pochodną znaczenia prawnego zubożoną o istotne elementy (elementy mogące mieć znaczenia przy subsumpcji danego stanu lub zjawiska, pod daną nazwą). Natomiast uwzględniania zasady względnej autonomii prawa podatkowego przejawia się w takim sposobie dokonywania wykładni.⁴¹¹

3.3. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

Powróćmy w tym miejscu do głównego przepisu związanego z sukcesją podatkową, tj. do artykułu 93 ordynacji podatkowej. Otóż, co do zasady, stanowi on, że osoba prawna powstała w wyniku łączenia się czy to spółek osobowych, czy kapitałowych, wstępuje w prawa i obowiązki każdej z łączących się spółek. Podstawową kwestią, którą ten przepis normuje jest więc to, że **sukcesja dotyczy praw i obowiązków przysługujących spółkom**. Analogiczne regulacje znajdują się w przepisach odnoszących się do sukcesji podatkowej przy przekształceniach i podziałach spółek.

W żadnym więc razie sukcesja podatkowa nie rozciąga się na prawa i obowiązki przysługujące wspólnikom spółek podlegających określonym przekształceniom podatkowym.

Najwyraźniej powyższą zasadę zaobserwować można przy okazji łączenia się spółek, gdy jedną ze spółek podlegających łączeniu będzie spółka osobowa. Okazuje się, że co do zasady - spółka kapitałowa nie wstępuje w prawa i obowiązki przejmowanej spółki osobowej (spółek osobowych łączących się przez zawiązanie nowej spółki). Spółki osobowe nie są bowiem podatnikami podatku dochodowego i na gruncie przepisów o tych podatkach nie przysługują im żadne prawa ani obowiązki, poza obowiązkiem prowadzenia ksiąg (art. 24a u.p.d.o.f.). Wyjątkiem jest w obowiązującym stanie prawnym spółka komandytowo-akcyjna, która z dniem 1 stycznia 2014 r. stała się podatnikiem podatku od osób prawnych.⁴¹² W

⁴¹¹ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2013 r., sygnatura akt: II FSK 2366/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

⁴¹² artykuł 1 ust. 3 pkt 1) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r.:

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; (...)

odniesieniu do pozostałych spółek osobowych podmiotami (podatnikami) podatków dochodowych są wspólnicy spółek osobowych i to im przysługują prawa oraz obowiązki określone tymi przepisami.⁴¹³ Oczywiście analogicznie przedstawia się sytuacja w przypadku, gdy następcą prawnym przykładowo przy przekształceniu (nie w związku z łączeniem czy podziałem) jest spółka osobowa. Sukcesja podatkowa nie obejmuje tych praw i obowiązków, które mieli wspólnicy spółki kapitałowej, a które nie funkcjonują w spółkach osobowych, w związku z czym prawa te i obowiązki nie mogą przejść po przekształceniu na spółkę osobową, której wspólnicy podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.⁴¹⁴ Można więc stwierdzić, że przy przekształceniu niemającej osobowości prawnej spółki osób fizycznych w inną spółkę niemającą osobowości prawnej - sukcesja będzie bardzo szeroka, obejmując także ulgi oraz możliwość odliczenia straty. Przy przekształceniu spółki kapitałowej w spółkę niemającą osobowości prawnej także powstają problemy związane z podmiotowością podatkową w podatkach dochodowych. Spółka przekształcana (kapitałowa) jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast spółka osobowa osób prawnych i fizycznych nie ma podmiotowości prawnej, a podatnikami są wspólnicy. Zatem wejście spółki niemającej osobowości prawnej w prawa i obowiązki spółki kapitałowej - na gruncie podatków dochodowych - może dotyczyć tylko skutków podatkowych zdarzeń zaistniałych w spółce przekształcanej i ujętych w prowadzonych przez nią ewidencjach dla celów podatkowych, które wystąpiłyby w tej spółce, gdyby przekształcenie nie miało miejsca.⁴¹⁵

Sukcesją podatkową są objęte natomiast obowiązki spółki kapitałowej jako płatnika. przykładowo stosownie do postanowień artykułu 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f., od uzyskanych dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych spółka pobiera się 19 % zryczałtowany podatek dochodowy. Z uwagi na to, że na podstawie ordynacji podatkowej spółka osobowa w drodze sukcesji generalnej przejmie ogół praw i obowiązków przekształcanej spółki

⁴¹³ D. Szubielska, Łączenie się spółek a odpowiedzialność podatkowa wspólników; Prawo i Podatki z 2006 r., nr 3, s. 20, pismo z dnia 12 stycznia 2006 r., Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik, PB1 415/124B/05/EB, Wypłata z zysku w przekształconej spółce, pismo z dnia 14 października 2008 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, ILPB2/415-456/08-2/ES, Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę jawną a powstanie po stronie wspólników przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, www.mofnet.gov.pl.

⁴¹⁴ pismo z dnia 17 lutego 2009 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, ILPB2/415-756/08-2/WM, Wartość niepodzielonych zysków w spółce z o. o. określona na dzień jej przekształcenia w spółkę komandytową przypadającą w odpowiednim udziale jako przychód do opodatkowania, www.mofnet.gov.pl.

⁴¹⁵ H. Litwińczuk, Przekształcenia spółek - aspekty podatkowe, Przegląd Podatkowy z 2001 r., nr 5, s. 5.

kapitałowej, to ta spółka osobowa będzie zobowiązana, jako płatnik do poboru tego zryczałtowanego podatku.⁴¹⁶

3.4. Sukcesja uniwersalna podatkowa a ustawa o podatku od towarów i usług

W związku z ustawą o podatku od towarów i usług zasada sukcesji podatkowej jest najwyraźniej dostrzegalna w odniesieniu do, zastrzeżonego w art. 86 ustawy o VAT,⁴¹⁷ prawa do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w fakturach VAT wystawionych na spółkę przejmowaną, a także ewentualnej możliwości domagania się zwrotu przez spółkę przejmującą nadwyżki naliczonego podatku VAT nad podatkiem należnym, jeśli przed danym zdarzeniem taka wystąpi w spółce przejmowanej bądź spółkach łączących się przez zawiązanie nowej spółki. Przejście, w wyniku sukcesji podatkowej, wyżej opisanego prawa nie zostało co do zasady ograniczone, z tym że pewnego rodzaju ograniczenia mogą być związane z rodzajem dokonywanej transformacji kapitałowej.

Z opisanym powyżej zagadnieniem związana jest również kwestia konieczności uzyskania faktur korygujących albo wystawienia not korygujących, jako warunku koniecznego do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Przejście prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z sukcesją podatkową występującą w przypadku dokonania się określonych zdarzeń zostało już potwierdzone w czasie obowiązywania poprzedniej ustawy dotyczącej podatku od towarów i usług - ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym.⁴¹⁸ Co więcej przejście prawa do odliczenia podatku naliczonego było akceptowane przez Naczelny Sąd Administracyjny w oparciu o sukcesję uniwersalną ustanowioną w art. 285 § 3 kodeksu handlowego (zdaniem autora niniejszej pracy był to pogląd błędny, o czym była już mowa wcześniej w niniejszej pracy) i jeszcze przed wejściem w życie ordynacji podatkowej.⁴¹⁹ Istotne w tym względzie jest jedno z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd ten

⁴¹⁶ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 maja 2009 r., sygnatura akt: III SA/Wa 158/09, LEX nr 537015, pismo z dnia 23 września 2008 r. Izba Skarbowa w Katowicach, IBPB1/415-497/08/MW (KAN-6449/06/08), Opodatkowanie przychodu z kapitału zapasowego w związku z przekształceniem spółki z o.o. w spółkę jawną, op. cit.

⁴¹⁷ Artykuł 86 ust. 1 ustawy o VAT:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.”

⁴¹⁸ Dziennik Ustaw z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zmianami.

⁴¹⁹ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 23 grudnia 1998 r., sygnatura akt: III SA 2791/97, op. cit.

wskazał, że artykuł 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (odnoszący się do wyłączenia prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru VAT) nie stanowi przepisu szczególnego w stosunku do przepisów ordynacji podatkowej – artykułu 93 § 1 pkt 2, gdyż nie zawiera żadnych sformułowań w przedmiocie sukcesji praw i obowiązków, a w szczególności nie zawiera wyraźnego stwierdzenia, że: „(...) *sukcesja praw i obowiązków przewidzianych w prawie podatkowym nie obejmuje prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony i ściśle z nim związanego prawa do zwrotu różnicy podatku z urzędu skarbowego. (...)*” Wskazane powyżej przepisy dotyczą zupełnie innych materii i ich zakresy w ogóle się nie krzyżują. Sąd w zaskarżonym orzeczeniu przyjął natomiast, że ze względu na wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT, przed złożeniem deklaracji, dokonane w związku z połączeniem spółek powoduje, iż następcą prawnym tego podatnika traci prawo do zwrotu różnicy podatku należnego. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził natomiast, że zgodnie z art. 93 § 1 ordynacji podatkowej nowo utworzona spółka wstąpiła we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki: „(...) *w tym prawo do złożenia deklaracji. Wstąpiła również w skutecznie nabyte przez Oddział Spółki, będący przed przejęciem przez skarżącą Spółkę podatnikiem podatku od towarów i usług zarejestrowanym w rejestrze, o którym mowa w art. 9 ustawy o podatku od towarów i usług, w prawo do zwrotu różnicy podatku od towarów i usług. (...)*” Jako ostatnie argumenty przemawiające ze przejściem prawa do odliczenia podatku naliczonego Sąd wskazał, że prawo to jest w istocie zasadniczą cechą podatku od towarów i usług i interpretator powinien tak wyklądać przepisy podatkowe, aby w jak najmniejszym stopniu je ograniczać i nie zmieniać istoty tego podatku.⁴²⁰

Doktryna prawo do odliczenia podatku naliczonego uznaje jako fundamentalne uprawnienie podatnika wypływającego z samej istoty i konstrukcji podatku opartej dodatkowo o prawo wspólnotowe, w związku z którym to uprawnieniem nakazuje kształtować kierunek wykładni ustawy o podatku od towarów i usług. Interpretacja

⁴²⁰ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 stycznia 2005 r., sygnatura akt FSK 979/04, Rejent z 2005 r., nr 5, s. 170,

również podobnie:

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 sierpnia 2000 r. sygnatura akt SA/Bk 957/99, LEX nr 44746, wyrok z dnia 11 lutego 2003 r., sygnatura akt I SA/Łd 955/01, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 2004, z. 1 poz. 29, B. Draniewicz, Głosa do wyroku NSA z dnia 11 lutego 2003 r., sygnatura akt I SA/Łd 955/01, ONSA 2004, z. 1 poz. 29, Prawo Spółek z 2004, nr 9, s. 54.

respektująca przedmiotowe uprawnienie pozwala na zachowanie zgodności z podstawową cechą podatku VAT, jaką jest jego absolutna neutralność dla podatników VAT.⁴²¹

Ograniczeniem sukcesji podatkowej byłoby natomiast przyjęcie, że skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego uzależnione jest od tego, czy faktura VAT była wystawiona na prawidłowy podmiot. Warunek taki formułowała choćby Izba Skarbowa w Warszawie, która stwierdziła, że: „(...) Spółka przejmująca będzie mieć prawo do odliczenia podatku naliczonego w przedmiotowym przypadku, jednak aby skorzystać z tego prawa (w przypadku błędnie określonego nabywcy), winny być wystawione faktury korygujące przez wystawcę faktur, a nie noty korygujące przez nabywcę, tj. spółkę przejmującą. (...)”⁴²²

Przywołać można jedno z orzeczeń wojewódzkiego sądu administracyjnego, który potwierdził, że sukcesja podatkowa obejmuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, które przysługiwało poprzednikom, o ile podmioty te nie skorzystały z tego prawa przed utratą bytu prawnego: „(...) W związku z powyższym Spółka przejmująca będzie miała prawo do odliczenia podatku naliczonego określonego w fakturach zakupu, wystawionych i nie rozliczonych przez spółki przejęte - przed połączeniem. (...)” Prawo to dotyczyć będzie również podatku naliczonego określonego w fakturach zakupu VAT, wystawionych dla spółki przejętej. Sąd administracyjny wskazał, że o prawie do odliczenia podatku naliczonego nie decyduje sama faktura, która jest tylko dokumentem księgowym, ale: „(...) okoliczności faktyczne zdarzenia gospodarczego, które odzwierciedla faktura a więc - dokonanie sprzedaży, data tej sprzedaży, data wystawienia faktury ale przede wszystkim data przekształcenia prawnego podmiotu umowy sprzedaży.(...)”⁴²³ Odmienne zdanie miał jednak NSA, który przyjął, że nie można odliczyć podatku wynikającego z faktur wystawiony na podmiot, który już nie istnieje. NSA potwierdził, że jest możliwe obniżenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktur VAT i faktur korygujących

⁴²¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki., VAT. Komentarz, Lex, 2011, wyd. V, Komentarz do art.86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.04.54.535).

⁴²² pismo z dnia 29 lipca 2008 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPP1/443-1009/08-2/SM, www.mofnet.gov.pl.

⁴²³ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 lutego 2011 r., sygnatura akt I SA/Rz 845/10, op. cit.,

jednakże niektóre organy administracji również skłaniał się do takiej interpretacji – przykładowo:

pismo z 21 listopada 2008 r., Izba Skarbowa w Poznaniu, ILPP1/443-836/08-3/HW, Ustawowa sukcesja praw i obowiązków a prawo do odliczenia podatku naliczonego, www.mofnet.gov.pl,

pismo z 31 października 2008 r., Izba Skarbowa w Katowicach, IBPP3/443-553/08/KO, Prawo do odliczenia przez spółkę przejmującą podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na spółkę przejmowaną, www.mofnet.gov.pl

otrzymanych po dniu połączenia spółek, a wystawionych na spółkę przejmowaną. To prawo istnieje tylko wówczas, gdy wystawca skoryguje fakturę albo nabywca wystawi notę korygującą.⁴²⁴ Należy więc przyjąć w tym zakresie, że z prawa do odliczenia podatku naliczonego można skorzystać również, gdy na fakturze jako nabywcę określona została spółka przejęta ale faktura ta musi zostać skorygowana (fakturą korygującą lub notą korygującą).

Ograniczenie sukcesji podatkowej występuje natomiast w przypadku podziału spółek. Przy okazji tego przypadku ograniczenia sukcesji podatkowej rozważany będzie jednakże przypadek podziału, który w ogóle zakłada istnienie sukcesji podatkowej, a nadto utrzymanie bytu prawnego poprzednika prawnego umożliwiające pozostania przy tym podmiocie praw lub obowiązków – czyli podział przez wydzielenie, w którym majątek przejmowany na skutek podziału, a także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Otóż przy podziale przez wydzielenie może wystąpić sytuacja, że w związku z działalnością prowadzoną przez tę część spółki dzielonej, która przeszła na spółkę przejmującą, zostaną wystawione faktury VAT, które otrzyma spółka przejmująca, a na których jako nabywca wskazana zostanie spółka dzielona. Organy administracji dokonały w tym zakresie (przed 1 stycznia 2014 r.) zasadnej wykładni, że decydujące znaczenia dla możliwości odliczenia podatku naliczonego będzie stanowił dzień otrzymania faktury VAT. Jeżeli bowiem faktura VAT zostanie otrzymana przez spółkę dzieloną przed dniem wydzielenia, wówczas to ta spółka ma prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jeżeli natomiast faktura VAT zostanie otrzymana przez spółkę przejmującą w dniu wydzielenia lub po tym dniu, wówczas ma ona możliwość odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego.⁴²⁵ Od 1 stycznia 2014 r. zmieniony został ustęp 10 art. 86 ustawy o VAT. Znowelizowany przepis stanowi, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy - czyli zerwany został związek prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z doręczeniem faktury. Wskazany w zdaniu poprzedzającym związek pozostał

⁴²⁴ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 marca 2012 r., sygnatura akt I FSK 806/11, LEX nr 1148162.

⁴²⁵ pismo z dnia 14 grudnia 2010 r., Izba Skarbowa w Warszawie, IPPP1-443-1020/10-3/PR, Obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w okresie przed i po przeprowadzeniu podziału przez wydzielenie, www.mofnet.gov.pl.

jednak aktualny w przypadkach wskazanych w ustawie. W tych przypadkach prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje więc nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny (ustęp 10b artykułu 86 ustawy o podatku od towarów i usług).⁴²⁶ Co za tym idzie, w tych przypadkach, interpretacja dotycząca zasad odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w razie podziału spółek pozostaje nadal aktualna.

Na marginesie nadmienić należy, że w parze z sukcesją prawa do odliczenia podatku naliczonego idzie również przejście obowiązku do wystawiania faktur korygujących. Zasadą jest bowiem, że fakturę korygującą wystawia podatnik który wystawił daną fakturę. Z uwagi jednakże na to, że następca prawny przejmuje prawa i obowiązki podmiotu podlegającego

⁴²⁶ artykuł 86 ust. 2, 10, 10 b ustawy o VAT:

2. Kwotę podatku naliczonego stanowi:

- 1) suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:
 - a) nabycia towarów i usług,
 - b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi;
 - 2) w przypadku importu towarów - kwota podatku:
 - a) wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego,
 - b) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a,
 - c) wynikająca z deklaracji importowej, w przypadku, o którym mowa w art. 33b;
 - 3) zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6;
 - 4) kwota podatku należnego z tytułu:
 - a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca,
 - b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca,
 - c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9,
 - d) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11;
 - 5) (uchylony);
 - 6) różnica podatku, o której mowa w art. 30c ust. 2 i art. 37;
 - 7) u podatnika, o którym mowa w art. 16, kwota stanowiąca równowartość 22% kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.
10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.
- 10b. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:
- 1) ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a - powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny;
 - 2) ust. 2 pkt 4 lit. c - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik:
 - a) otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,
 - b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek;
 - 3) ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

danej transformacji, następca prawny będzie miał prawo do dokonania korekt faktur w zakresie podatku VAT wystawionych przez spółkę dzieloną, a wynikających ze zdarzeń, które zaszły już po podziale w odniesieniu do przejętej przez następcę prawnego zorganizowanej części przedsiębiorstwa (zgodnie z ogólnymi zasadami wynikającymi z art. 86 ustawy o VAT, jak również z uwzględnieniem wyłączeń z prawa do odliczenia, o których mowa w art. 88 tejże ustawy).⁴²⁷

3.5. Sukcesja uniwersalna podatkowa w kontekście innych ustaw podatkowych

Wyłomem od zasady sukcesji podatkowej jest natomiast nie przechodzenie, na podstawie ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, na następcę prawnego numeru NIP. Wyjątek od zasady sukcesji podatkowej został wyraźnie wskazany w art. 12⁴²⁸ przedmiotowej ustawy, w którym wprost stwierdzone zostało, że NIP nie przechodzi na następcę prawnego. W ten sposób wyjątek od obowiązującej w prawie zasady sukcesji administracyjnej pod względem podatkowym został określony zgodnie z zasadą, że odstępstwa od zasady sukcesji mogą być wprowadzone wyłącznie przez ustawę.

W u.e.i.p.p. potwierdzona została jednocześnie zasada sukcesji podatkowej co do numeru NIP (przejścia numeru NIP) w dwóch przypadkach:

- przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy;
- przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową.

⁴²⁷ pismo z 8 stycznia 2010 r. Izba Skarbowa w Katowicach, IBPP1/443-1001/09/AW, Uprawnienie spółki przejmującej zorganizowaną część przedsiębiorstwa spółki dzielonej do dokonania korekty faktury oraz korekty podatku dotyczących spółki dzielonej, www.mofnet.gov.pl.

⁴²⁸ Artykuł 12:

1. NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem:

1) przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy;

2) przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową.

1a. Do celów identyfikacji podatkowej za przekształcenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, uznaje się również wpis spółki cywilnej do rejestru na podstawie art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.⁴⁾).

2. W przypadku zgonu lub ustania bytu prawnego podatnika, nadany NIP wygasa, z wyjątkiem przypadków wymienionych w ust. 1 i 1a.

3. (uchylony).

3a. Sądy rejestrowe są obowiązane, w terminie 14 dni od dnia wykreślenia podmiotu z rejestru przedsiębiorców lub rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, do przekazania informacji o wykreśleniu naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na ostatni adres siedziby podmiotu.

Na podstawie tych przypadków zostało również potwierdzone przez organy administracji, że do przejścia NIP w przypadku wystąpienia sukcesji podatkowej nie jest potrzebne wydanie jakiegokolwiek decyzji:

„(...) Wskazane wyżej przypadki stanowią jednoznacznie wyjątek od zasady, że dla powstania obowiązku i jednocześnie uprawnienia do posługiwania się określonym numerem NIP po stronie konkretnego podmiotu potrzebne jest wydanie decyzji o nadaniu NIP. W takich bowiem przypadkach, związanych ściśle z sukcesją praw i obowiązków nie tylko wynikających z przepisów prawa podatkowego, powyższy obowiązek /uprawnienie/ powstaje z mocy samego prawa - w momencie dojścia do skutku przekształcenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 i ust. 1a ustawy o NIP. Jednocześnie art. 12 ust. 2 ustawy o NIP stanowi, że w przypadku ustania bytu prawnego podatnika, decyzja o nadaniu NIP wygasa z mocy prawa, z wyjątkiem przypadków wymienionych w ust. 1 i 1 a. (...)”⁴²⁹

Przy okazji omawiania kwestii nieprzechodzenia numeru NIP w przypadku wystąpienia sukcesji podatkowej warto również odnieść się do zagadnienia związanego ze statusem podatnika VAT i VAT UE w przypadku zdarzeń powodujących sukcesję podatkową. Otóż w przypadku zdarzenia powodującego sukcesję podatkową status podatnika VAT i VAT UE nie przechodzi na następcę prawnego z uwagi na to, że nie jest to prawo ani też obowiązek, ale określony stan (status) wywołujący konsekwencje prawne. Po drugie, rejestracja podatnika VAT ściśle powiązana jest z jego numerem NIP. Przepisy dotyczące numeru NIP, jak już była o tym wyżej mowa, przyjmują jako regułę nieprzechodzenia numeru NIP na następcę prawnego (poza opisanymi wyjątkami).⁴³⁰ Jakkolwiek drugi podnoszony przez doktrynę argument nie jest raczej trafny, to fakt, że bycie podatnikiem VAT i VAT UE jest określonym stanem faktycznym, a nie prawem lub obowiązkiem jest najbardziej przekonującym argumentem przeciwko przechodzeniu tego statusu na następcę prawnego.

⁴²⁹ pismo z dnia 11 sierpnia 2005 r. Izba Skarbowa w Warszawie, 1401/BF/4003/US-2/TZ/05, Sukcesja numeru identyfikacji podatkowej, www.mofnet.gov.pl.

⁴³⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT..., 2011, Komentarz do art.96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.04.54.535)

3.6. Wnioski

Z analizy przeprowadzonej w punkcie 3. wynika podstawowy wniosek, że pomimo ustanowienia, w ordynacji podatkowej, sukcesji podatkowej o szerokim zakresie przedmiotowym ustawodawca przewidział liczne jej ograniczenia.

Możliwość wystąpienia sukcesji podatkowej w przypadku transformacji kapitałowej została uzależniona od tego aby majątek, który przechodzi z jednego podmiotu na następcę prawnego umożliwiał temu następcy dalszą działalność - był przedsiębiorstwem w znaczeniu przedmiotowym lub zorganizowaną jego częścią. Argumentem przemawiającym za powyższą tezę jest występowanie sukcesji przy łączeniu spółek, wniesieniu przez osobę fizyczną aportem przedsiębiorstwa do spółki niemającej osobowości prawnej. Kolejnym argumentem przemawiającym za powyższą tezę jest występowanie sukcesji podatkowej w razie podziału spółki tylko w przypadku gdy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Ustawodawca wprowadzając ograniczenie sukcesji podatkowej przy przekształceniu spółki kapitałowej w osobową (omówione w punkcie 3.2.) doprowadził do opodatkowania w momencie (w dniu przekształcenia – czyli wpisania do rejestru spółki przekształconej), w którym nie jest nawet możliwe ustalenie czy wspólnik uzyska jakąkolwiek wartość podlegającą opodatkowaniu. Ten oraz inne przykłady ograniczeń sukcesji omówione w pkt 3 wskazują, że pomimo, iż transformacje kapitałowe co do zasady mają być neutralne podatkowo, to cecha ta podlega ciągłym ustawowym modyfikacją. Dzieje się tak ze względu na wprowadzenie w ordynacji podatkowej zasady sukcesji podatkowej przy transformacjach kapitałowych spółek, która to zasada, jak i zasada sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej ustanowiona w kodeksie spółek handlowych, może zostać ograniczona wyłącznie przez wyraźny przepis ustawy.

Z przeprowadzonej w niniejszym rozdziale analizy wynika również, że sukcesja podatkowa dotyczy tylko praw i obowiązków podatkowych, które przysługiwały poprzednikowi prawnemu.

IX. Moment dokonania się sukcesji

Przy analizie momentu dokonania się sukcesji uniwersalnej zauważyć można znaczącą różnicę pomiędzy przypadkiem sukcesji uniwersalnej występującej przy łączeniu się spółek a klasycznym przypadkiem sukcesji uniwersalnej - dziedziczeniem.

Otóż w przypadku dziedziczenia spadkobierca wstępuje w prawa i obowiązki spadkodawcy z chwilą śmierci spadkodawcy, natomiast w przypadku łączenia się spółek sukcesja następuje z dniem połączenia. Różnica przy łączeniu się spółek przejawia się w szczególności przy technicznym aspekcie, a mianowicie umieszczenia w systemie informatycznym danych tworzących wpis o połączeniu. Umieszczenie tych danych może nastąpić zarówno na początku dnia, jak i na jego końcu. Skutek połączenia, w tym w szczególności sukcesja uniwersalna następuje jednak od dnia umieszczenia tych danych, a nie od chwili ich umieszczenia.

W przypadku podziału spółek został również wskazany dzień, z którym dokonuje się sukcesja uniwersalna – czyli dzień podziału albo dzień wydzielenia. Jednakże w przypadku podziału *sensu stricte* (czyli nie podziału przez wydzielenie) został przesunięty moment wystąpienia omawianej instytucji w odniesieniu do czynności dokonywanych w ramach całego procesu podziału spółki. Zgodnie z art. 542 § 2 kodeksu spółek handlowych wykreślenie spółki dzielonej z rejestru następuje z urzędu, niezwłocznie po zarejestrowaniu podwyższenia kapitału zakładowego spółek przejmujących albo po zarejestrowaniu nowych spółek uczestniczących w podziale⁴³¹. Z uwagi na to, że sukcesja uniwersalna zachodzi w dniu podziału, czyli w dniu wykreślenia spółki dzielonej z rejestru – występuje okres, w którym nastąpiło podwyższenie kapitału zakładowego spółek przejmujących lub rejestracja nowych spółek uczestniczących w połączeniu, a prawa i obowiązki przynależą wciąż do spółki dzielonej.

Wyjaśnienia wymaga również w tym rozdziale niekonsekwencja stanowiska judykatury dotycząca momentu sukcesji podatkowej. W ocenie autora niniejszego opracowania sukcesja podatkowa występuje w tym samym momencie co uniwersalna sukcesja administracyjnoprawna, a to z uwagi na brak odmiennego od kodeksu spółek handlowych uregulowania momentu sukcesji podatkowej w ordynacji podatkowej. W dwóch orzeczenia

⁴³¹ artykuł 542 § 2: Wykreślenie spółki dzielonej z rejestru następuje z urzędu, niezwłocznie po zarejestrowaniu podwyższenia kapitału zakładowego spółek przejmujących albo po zarejestrowaniu nowych spółek uczestniczących w podziale.

sądów administracyjnych, związanych z tym samym zdarzeniem, występuje jednak sprzeczność co do przyjęcia momentu wystąpienia sukcesji podatkowej. W uzasadnieniu pierwszego analizowanego orzeczenia stwierdzono wprawdzie, że sukcesja przewidziana w art. 93 ordynacji podatkowej obejmuje również prawa i obowiązki nabyte na mocy decyzji wydanych na podstawie prawa podatkowego. Natomiast za moment w jakim doszło do sukcesji podatkowej sąd wskazał uprawomocnienie się postanowienia o wykreśleniu spółki przejmowanej z rejestru: „(...) W związku z treścią art. 694⁵ § 2 k.p.c. zachowuje aktualność teza jednego z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, że: "wykreślona spółka z o.o. traci byt prawny i nie może skutecznie złożyć deklaracji podatkowej w podatku od towarów i usług oraz domagać się zwrotu podatku VAT, dopiero po uprawomocnieniu się postanowienia sądu rejestrowego zarządzającego wykreślenie wpisu. Następuje to w 21 dniu od otrzymania tego postanowienia." (wyrok NSA z dnia 29 września 2000 r., III SA 2038/99, "Poradnik VAT" 2001, nr 8, s. 39) (...)” Natomiast w dalszej części uzasadnienia sąd wyjaśnił, że deklarację dotyczącą podatku od towarów i usług powinien złożyć za ostatni okres działalności następca prawny podatnika. W dalszej części tego orzeczenia sąd stwierdza, że: „(...) Organ podatkowy prawidłowo uznał, że prawo do odliczenia podatku naliczonego Spółki przejmowanej przysługiwało Skarżącej dopiero po dokonaniu wpisu połączenia do rejestru, to jest od dnia 2 listopada 2004 r. Do tego momentu obie spółki były jeszcze odrębnymi podatnikami zobligowanymi do odrębnego składania deklaracji VAT-7. Sposób w jaki należało to zrobić, Sąd wskazał powyżej. (...)”⁴³² Podkreślić natomiast należy, że powołane w treści przytoczonego powyżej uzasadnienia sądu orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego (z dnia 29 września 2000 r., sygnatura akt III SA 2038/99) wydane zostało pod rządami kodeksu handlowego, zgodnie z którym sukcesja dochodziła do skutku w dniu wykreślenia spółki przejmowanej (art. 285 § 3 kodeksu handlowego) i wówczas uprawomocnienie się postanowienia o wykreśleniu spółki przejmowanej miało istotne znaczenie.

Zaprezentowana powyżej niekonsekwencja została skorygowana, choć nie wprost, w uzasadnieniu wyroku wydanego na podstawie tego samego stanu faktycznego przez Naczelnego Sąd Administracyjny, który wyjaśnił, że ze względu na wykładnię art. 93 § 2 ordynacji podatkowej dla wyjaśnienia czy za okres poprzedzający połączenie się spółek składa się dwie deklaracje VAT dla każdej z łączących się spółek oddzielnie, czy jedną ma fakt, czy

⁴³² wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2009 r., sygnatura akt III SA/Wa 2112/08, LEX nr 532468.

wszystkie elementy mające znaczenie ze względu na podatek VAT, wystąpiły w miesiącu w którym istniały dwa niezależne podmioty, gdyż wówczas winny być złożone deklaracje odzwierciedlające ten stan. Następnie sąd wskazał, że rozliczenie podatku VAT spółki przejmowanej za miesiąc poprzedzający jej przejście (w uzasadnieniu orzeczenia chodziło o miesiąc październik 2004 r., gdyż dniem połączenia był 2 listopada 2004 r.) powinno być dokonane w deklaracji tej spółki, której obowiązek złożenia obciąża następcę prawnego: „(...) *Inaczej można stwierdzić, że zgodnie z art. 93 § 2 O.p. w chwili połączenia się podmiotów spółkę przejmującą obciążał jedynie obowiązek złożenia deklaracji za spółkę przejmowaną, natomiast np. prawo do odliczenia podatku naliczonego dopiero z deklaracji tej wynikające będzie mogło być zrealizowane w następnym okresie rozliczeniowym, jako nadwyżka podatku naliczonego nad należnym z miesiąca października 2004 r., wykazana w deklaracji istniejącego w tym miesiącu podmiotu, który od 2 listopada 2004 r. przestał istnieć na skutek połączenia przez przejście.*”⁴³³ Z zestawienia dat wskazanych w uzasadnieniu powołanego orzeczenia wynika, że sąd za moment wystąpienia sukcesji przyjął dzień połączenia.

W przypadku łączenia się zakładów opieki zdrowotnej w art. 67 ust. 3 i 4 ustawy o działalności leczniczej przewidziana również została sukcesja uniwersalna. W tym przypadku jednak, odmiennie została określona chwila wystąpienia sukcesji, gdyż w przypadku utworzenia nowego zakładu opieki zdrowotnej sukcesja następuje z dniem wpisania samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego w wyniku połączenia do Krajowego Rejestru Sądowego. Natomiast w przypadku przeniesienia całego mienia co najmniej jednego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (przejmowanego) na inny samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (przejmujący) do sukcesji dochodzi z dniem wykreślenia zakładu przejmowanego z Krajowego Rejestru Sądowego.

Institucja szerokorozumianego następstwa prawnego została również przewidziana, o czym była już wcześniej mowa, w ustawie o komercjalizacji i prywatyzacji, która w art. 1 ust. 1⁴³⁴ stanowi, że komercjalizacja (w znaczeniu określonym ustawą) polega na przekształceniu

⁴³³ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 lipca 2010 r., sygnatura akt: I FSK 1089/09, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2011 r., nr 2, poz. 175.

⁴³⁴ artykuł 1 ust. 1 *Komercjalizacja, w rozumieniu ustawy, polega na przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w spółkę; jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej, spółka ta wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe, bez względu na charakter prawny tych stosunków.*

przedsiębiorstwa państwowego w spółkę a spółka ta wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem było przedsiębiorstwo państwowe, bez względu na charakter prawny tych stosunków.⁴³⁵ Artykuł 10⁴³⁶ ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji stanowi, że dniem komercjalizacji jest pierwszy dzień miesiąca przypadającego po wpisaniu spółki (określonej w stosownym akcie komercjalizacji) do rejestru przedsiębiorców, a z dniem komercjalizacji następuje skutek w postaci wykreślenia przedsiębiorstwa państwowego z rejestru. Z uwagi na brzmienie właśnie artykułu 10 uzasadnione jest stanowisko, że występująca w przypadku komercjalizacji zasada kontynuacji znajduje zastosowanie, z dniem komercjalizacji określonym powyżej, od którego to dnia prawa i obowiązki rozpoczyna wykonywać spółka (nowa forma prawna osoby prawnej, którą do przekształcenia było przedsiębiorstwo państwowe).

⁴³⁵ A. Chróścicki, Ustawa..., 2001, Komentarz do art.1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U.96.118.561).

⁴³⁶ *artykuł 10:*

1. Niezwłocznie po sporządzeniu aktu komercjalizacji zarząd lub osoba upoważniona w tym akcie przez ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa zgłasza do sądu rejestrowego właściwego dla siedziby spółki wniosek o wpisanie spółki do rejestru przedsiębiorców.

2. Dniem komercjalizacji jest pierwszy dzień miesiąca przypadającego po wpisaniu spółki do rejestru przedsiębiorców. Z tym dniem następuje skutek wykreślenia przedsiębiorstwa państwowego z rejestru.

X. Pozostałe przypadki sukcesji uniwersalnej

Omawiając sukcesję uniwersalną niezbędnym jest wyjaśnienie zagadnienia związanego z uznaniem, ze względu na brak jednoznacznego ograniczenia, obowiązywania zasady sukcesji uniwersalnej również odnośnie do praw i obowiązków procesowych, czyli w odniesieniu do praw i obowiązków wynikających z wszczętych postępowań administracyjnych i podatkowych (przejście praw i obowiązków dotyczących postępowania cywilnego zostanie dokonane wyłącznie celem porównania tych rozwiązań z rozwiązaniami zawartymi w regulacjach odnoszących się do postępowań administracyjnych i podatkowych).

Sukcesja praw i obowiązków dotyczących wskazanych powyżej postępowań jest również nazywana sukcesją praw i obowiązków formalnych (w odróżnieniu od sukcesji praw i obowiązków materialnych wynikających z poszczególnych ustaw z zakresu prawa administracyjnego lub prawa podatkowego nie odnoszących się do postępowania administracyjnego, podatkowego, czy sądownoadministracyjnego).⁴³⁷

1. Sukcesja uniwersalna a postępowanie sądownoadministracyjne i administracyjne

W art. 124 § 1 pkt 1⁴³⁸ prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zawarty jest przypadek zawieszenia postępowania przez sąd z urzędu - w razie śmierci strony lub jej przedstawiciela ustawowego, utraty przez nich zdolności procesowej, utraty przez stronę zdolności sądowej lub utraty przez przedstawiciela ustawowego charakteru takiego przedstawiciela. Natomiast w art. 128 § 1 pkt 1 i 2 p.p.s.a.⁴³⁹ stwierdzono, że sąd postanowi podjąć postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności: w razie śmierci strony - od dnia zgłoszenia się lub wskazania następców prawnych zmarłego albo od

⁴³⁷ A. Huchla, op. cit., Komentarz do art.93 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.97.137.926)

R. Dowgier, Ordynacja..., 2011, Komentarz do art.97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60)

⁴³⁸ *artykuł 124 § 1: Sąd zawiesza postępowanie z urzędu:*

1) w razie śmierci strony lub jej przedstawiciela ustawowego, utraty przez nich zdolności procesowej, utraty przez stronę zdolności sądowej lub utraty przez przedstawiciela ustawowego charakteru takiego przedstawiciela, z zastrzeżeniem § 3; (...)

⁴³⁹ *artykuł 128 § 1: Sąd postanowi podjąć postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności:*

1) w razie śmierci strony - od dnia zgłoszenia się lub wskazania następców prawnych zmarłego albo od dnia ustanowienia we właściwej drodze kuratora spadku;

2) w razie utraty zdolności sądowej - od dnia ustalenia ogólnego następcy prawnego; (...)

dnia ustanowienia we właściwej drodze kuratora spadku; w razie utraty zdolności sądowej - od dnia ustalenia ogólnego następcy prawnego. Wskazane przepisy znajdują zastosowanie w przypadku transformacji kapitałowych spółek. Można tu przytoczyć choćby jeden z wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego: *”(...)Niektóre z przypadków tego następstwa wynikają chociażby z przepisów dotyczących zawieszenia oraz umorzenia postępowania, które w art. 124 § 1 pkt 1 i art. 130 § 1 ustawy p.p.s.a. przewidują zawieszenie oraz umorzenie postępowania sądowego związane ze skutkami wynikającymi właśnie z następstwa prawnego. Należy podkreślić, że następstwo prawne jest przede wszystkim instytucją prawa materialnego, która może, ale nie musi wywoływać skutków procesowych. Jeżeli skutki procesowe zostały wyraźnie przewidziane dla niektórych sytuacji związanych z następstwem prawnym, oznacza to, że w każdym innym przypadku następca wchodzi bezpośrednio w prawa i obowiązki skarżącego, bez konieczności zawieszenia postępowania.*”⁴⁴⁰

Odnośnie do postępowania administracyjnego to przy omawianiu sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej doktryna i orzecznictwo odwołują się do art. 30 ust. 4 kodeksu postępowania administracyjnego⁴⁴¹ stanowiącego, że w sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni. Przedmiotowy przepis kodeksu postępowania administracyjnego ustala zasady przenoszenia na inny podmiot praw zbywalnych w drodze czynności prawnej oraz nabywania składników masy spadkowej przez spadkobierców strony. W sytuacjach określonych w tym przepisie, w toku postępowania ulega zmianie podmiot działający jako strona oraz treść jego tytułu do udziału w sprawie, co więcej zmiana ta następuje obligatoryjnie. Pomocne dla wykładni przedmiotowego przepisu jest uzasadnienie jednego z orzeczeń wojewódzkiego sądu administracyjnego. W orzeczeniu tym Sąd wskazał, że za prawa zbywalne uznaje się te, które mogą być przeniesione przez osobę uprawnioną na inną osobę, jednakże rozstrzygająca jest w tym względzie treść normy prawnej albo szczególne właściwości prawa (z reguły chodzi tu o prawa majątkowe). Mogą one przybierać postać wartości majątkowych, jak również uprawnień posiadających taką cechę. Osoba zmarła nie może być natomiast stroną w sprawie administracyjnej, gdyż

⁴⁴⁰ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, z dnia 10 października 2007 r., I OSK 1124/07 LEX nr 438951,

wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2005 r., sygnatura akt: II SA/Gd 562/02, LEX nr 299511.

⁴⁴¹ artykuł 30 § 4: *W sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni.*

zdolność prawną strony ocenia się według przepisów prawa cywilnego: „(...) warunkiem niezbędnym do uzyskania przez osobę fizyczną przymiotu strony jest jej zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków, czyli posiadanie zdolności prawnej. Ta zaś kończy się w chwili śmierci. Osoba zmarła nie może być więc stroną w postępowaniu administracyjnym. (...)”⁴⁴² Na podstawie art. 30 § 4 k.p.a. przyjmuje się zasadę ciągłości postępowania zakładającą wstąpienie następców prawnych z mocy prawa.⁴⁴³ Natomiast zakres praw dziedzicznych rozszerza się na prawa i obowiązki przysługujące jednostce organizacyjnej, które z chwilą utraty osobowości prawnej tej jednostki przechodzą na następców prawnych,⁴⁴⁴ bez odnoszenia się do praw zbywalnych.

W postępowaniu administracyjnym dopuszczalność następstwa uzależniona została od łącznego zaistnienia trzech przesłanek. Pierwszą stanowi rodzaj sprawy, będącej przedmiotem postępowania. Spełnienie drugiej wymaga zajścia zdarzenia w postaci „zbycia prawa” lub „śmierci strony”. Dla realizacji trzeciej niezbędne jest, aby zdarzenie wypełniające przesłankę drugą nastąpiło w określonych granicach czasowych, tj. „w toku postępowania”: „(...) Należy przyjąć, że tok postępowania rozpoczyna się z dniem wszczęcia postępowania. Dla postępowania uruchamianego na żądanie strony, zgodnie z art. 61 § 3 k.p.a., datą wszczęcia jest dzień doręczenia żądania organowi administracji publicznej. Moment zakończenia postępowania wyznacza najdalej data doręczenia decyzji ostatecznej. Należy przyjąć, iż z tą chwilą ustaje tok postępowania.(...) Następstwo procesowe stron z art. 30 § 4 k.p.a. należy odnieść zarówno do postępowania głównego, jak i postępowań nadzwyczajnych.(...)”⁴⁴⁵

Zdaniem autora niniejszej pracy dokonanie się transformacji kapitałowej stanowi wystarczającą podstawę do udziału w postępowaniu następcy prawnego danego podmiotu.⁴⁴⁶ Transformacje kapitałowe dotyczą podmiotów, które są adresatami takich praw i

⁴⁴² wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 listopada 2006 r., sygnatura akt: VI SA/Wa 416/06, LEX nr 315887

tak również:

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 października 2011 r., sygnatura akt: I OSK 1875/10, LEX nr 1149263.

⁴⁴³ Gill A., Glosa do wyroku NSA z dnia 20 września 2002 r., sygnatura akt: I SA 428/01, Orzecznictwo Sądów Polskich z 2004 r., z. 3, poz. 3.

⁴⁴⁴ R. Kędziora, Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Warszawa 2011, s. 217-218, A. Wróbel [w:] Jaśkowska M., Wróbel A., Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U.00.98.1071), LEX/el., 2013, Pkt 3 komentarza aktualizowanego do art. 30 Kodeksu postępowania administracyjnego.

⁴⁴⁵ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 26 marca 2009 r., sygnatura akt: II SA/Gd 892/08, op. cit.

⁴⁴⁶ tak również: J. Borkowski, B. Adamiak, Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Warszawa 2004, s. 253.

obowiązków, które, co do zasady, mogą przysługiwać ich następcą prawnym (spółkom przejmującym, spółkom stanowiącym nową formę prawną poprzednika, wskazanym w niniejszej pracy następcom prawnym łączących się funduszy inwestycyjnych lub samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej), a w związku z ustanowieniem w stosownych przepisach sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej brak jest uzasadnienia dla odmawiania następcy prawnemu strony postępowania administracyjnego, tego samego statusu.

2. Postępowanie podatkowe a sukcesja uniwersalna podatkowa

Biorąc pod uwagę natomiast postępowanie podatkowe należy wskazać, że zgodnie z regulacjami rozdziału 14 ordynacji podatkowej podmioty, ogólnie rzecz ujmując, uczestniczące w opisanych w tym rozdziale transformacjach kapitałowych wstępują, w drodze sukcesji uniwersalnej podatkowej, we wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego, niezależnie od ich treści, a więc stosunków zarówno materialnoprawnych, jak i formalnoprawnych. Podkreślenia wymaga, że w wyniku sukcesji podatkowej przechodzą również na następcę prawnego uprawnienia i obowiązki proceduralne powstałe w toku postępowania podatkowego – gdyż za „kardynalną” zasadę sukcesji podatkowej uznaje się przejście wszelkich praw i obowiązków regulowanych przez przepisy prawa podatkowe (w tym ordynacji podatkowej)⁴⁴⁷. Przyjęcie powyższych tez powoduje, choćby taką konsekwencję, że jeśli dojdzie w toku postępowania do połączenia lub podziału danej spółki, wymienienie w decyzji zlikwidowanej spółki nie jest skierowaniem decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie lecz błędnym oznaczeniem strony, podlegającym sprostowaniu w trybie art. 215 § 1 o.p. Istotnym w tym zakresie jest jedno z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego. W orzeczeniu tym sąd ocenił skutki skierowania decyzji do osoby nie będącej stroną postępowania w porównaniu do przypadku wskazania w decyzji poprzednika prawnego podmiotu, który uległ przekształceniu, kiedy to zdaniem sądu wystarczającym zabiegiem jest sprostowanie decyzji postanowieniem wydanym w na podstawie art. 215 § 1 o.p.. W takiej sytuacji: „(...) należy zgodzić się ze stanowiskiem, że w istocie nie doszło do pomylenia stron, lecz do błędnego oznaczenia znanej organowi strony, która wstąpiła w prawa i obowiązki poprzednika zlikwidowanego wskutek połączenia obu spółek. Błąd został usunięty, istniejąca sytuacja zaś nie wzbudza zastrzeżeń prawnych, gdyż

⁴⁴⁷ A. Mariański, Glosa..., s. 3.

nie został wykreowany stan rzeczywistej niepewności co do sytuacji prawnej właściwego podmiotu, nakazujący wyeliminowanie jego przyczyny przez stwierdzenie nieważności decyzji (...).⁴⁴⁸

3. Sukcesja uniwersalna a postępowanie cywilne

Na gruncie postępowania cywilnego natomiast, zagadnienie sukcesji normuje art. 192 pkt 3⁴⁴⁹ kodeksu postępowania cywilnego, zgodnie z którym to przepisem z chwilą doręczenia pozwu zbycie w toku sprawy rzeczy lub prawa, objętych sporem, nie ma wpływu na dalszy bieg sprawy; nabywca może jednak wejść na miejsce zbywcy za zezwoleniem strony przeciwnej. Kluczowym na gruncie tego przepisu i zajęcia w tym względzie sukcesji procesowej jest więc, to czy sprawa znajduje się w toku.⁴⁵⁰ Zmiana strony procesu nie wpływa – sama przez się – na czynności procesowe dokonane przez pierwotną stronę. Sukcesja materialnoprawna nie powoduje bowiem automatycznie – co do zasady - sukcesji procesowej. Samo natomiast wniesienie pozwu nie powoduje stanu sprawy w toku.⁴⁵¹ Z art. 192 pkt 3 k.p.c. wynika, że następstwo procesowe może mieć miejsce dopiero po doręczeniu odpisu pozwu. W przypadku zbycia prawa, zanim sprawa o roszczenia z tego prawa uzyska status „sprawy w toku”, zbywca przestaje być uprawniony do uczestniczenia w procesie, gdyż roszczenia dochodzone pozwem przeszły na osobę trzecią.⁴⁵²

Celem art. 192 pkt 3 k.p.c jest stabilizacja postępowania sądowego z chwilą doręczenia pozwu. Oznacza to, że mimo zbycia rzeczy lub praw objętych sporem, zarówno przez jedną, jak i drugą stronę, a nawet przez obie strony, zbywca zachowuje legitymację

⁴⁴⁸ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2007 r. , sygnatura akt: I GSK 1771/06, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych z 2009 r. Nr 1 poz. 8,

A. Helin, K. Zorđe, A. Bernaziuk, R. Kowalski, op. cit., s. 287-288,

R. Mastalski [w] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowe, Komentarze 2005, Wrocław 2005, s. 420-42.

⁴⁴⁹ *artykuł 192: Z chwilą doręczenia pozwu:*

1) *nie można w toku sprawy wszcząć pomiędzy tymi samymi stronami nowego postępowania o to samo roszczenie;*

2) *pozwany może wytoczyć przeciw powodowi powództwo wzajemne;*

3) *zbycie w toku sprawy rzeczy lub prawa, objętych sporem, nie ma wpływu na dalszy bieg sprawy; nabywca może jednak wejść na miejsce zbywcy za zezwoleniem strony przeciwnej.*

⁴⁵⁰ postanowienie Sądu Najwyższego z 28 maja 1982 r., sygnatura akt: IV CZ 80/1982, LEX nr 8427.

⁴⁵¹ postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 marca 1971 r., sygnatura akt: II CZ 162/1970, LEX 6887.

⁴⁵² uchwała Sądu Najwyższego z 7 października 2004 r., sygnatura akt: II PZP 9/04, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2005, nr 3, poz. 31, uchwała Sądu Najwyższego z 9 kwietnia 2008 r., sygnatura akt: II PZP 4/08n Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2008 r., nr 19-20, poz. 280.

procesową. Ustawodawca w ten sposób chroni stronę przeciwną przed ujemnymi skutkami zbycia objętych sporem rzeczy lub prawa. Omawiany przepis stanowi wyjątek od przewidzianej w art. 316 § 1 k.p.c. zasady, że sąd orzeka na podstawie stanu rzeczy w chwili zamknięcia rozprawy, a tym samym uwzględnia zaszłe w toku postępowania okoliczności sprawy, i jest wyrazem umocnienia prawa powoda do przedmiotu sporu z chwilą doręczenia pozwu. Przyjmuje się, że „zbycie rzeczy lub prawa” w rozumieniu art. 192 pkt 3 k.p.c. należy rozumieć szeroko. Obejmuje ono nie tylko zbycie będące następstwem czynności prawnej, ale wszelkie wypadki przejścia *inter vivos* rzeczy lub prawa, a więc także z mocy ustawy, jak i innych zdarzeń.

Co istotne do ogólnego następstwa procesowego wymagany jest wyraźny przepis ustawy przewidujący następstwo; istnieje wyraźny pogląd, że przejście praw lub obowiązków procesowych na następców prawnych musi być wyraźnie uregulowane i nie może wynikać z przepisów prawa materialnego regulujących przejście praw i obowiązków materialnoprawnych. W odniesieniu do tego poglądu istotne jest postanowienie Sądu Najwyższego. W orzeczeniu tym sąd odmówił przyznania skarżącej statusu strony postępowania, gdyż między innymi na wstąpienie skarżącej do postępowania nie została wyrażona zgoda strony przeciwnej. Sąd nie zgodził się w tym zakresie ze wcześniejszym orzeczeniem Sądu Najwyższego wskazującym, iż w wypadku sukcesji generalnej zmiana strony w sprawie cywilnej następuje z mocy samego prawa. Zdaniem sądu występuje następstwo prawne, jednakże tylko w przypadku istnienia dopuszczającego to następstwo wyraźnego przepisu ustawy: „(...) *przejście praw lub obowiązków procesowych na następców prawnych musi być wyraźnie uregulowane i nie może wynikać z przepisów prawa materialnego regulujących przejście praw i obowiązków materialnoprawnych. (...)*”⁴⁵³

Powyższe uwagi nie odnoszą się natomiast do sytuacji, gdy zachodzi sukcesja uniwersalna, a mianowicie (przynajmniej nie w każdym jej przypadku), gdy dochodzi do „ustania bytu prawnego podmiotu”. W odniesieniu do tego przypadku w doktrynie jest prezentowane stanowisko, że następstwo procesowe ogólne, następujące automatycznie z mocy prawa (bez zgody strony przeciwnej), jest możliwe w wypadku śmierci strony lub

⁴⁵³ postanowienie Sądu Najwyższego z 18 lutego 2009 r., sygnatura akt: I CZ 7/09, LEX nr 560517,

przeciwnie zdanie przedstawione zostało w:

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 1991 r., III CZP 70/90, Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna z 1991 r., nr 7, poz. 81, w którym stwierdzono że w doktrynie i orzecznictwie jest przyjęte, iż w wypadku sukcesji generalnej zmiana strony w sprawie cywilnej następuje z mocy samego prawa.

utrąty przez stronę nie będącą osobą fizyczną zdolności sądowej.⁴⁵⁴ W tym przypadku zastosowanie znajdują przepisy art. 174 § 1 pkt 1 k.p.c.⁴⁵⁵ (czyli obligatoryjne zawieszenie postępowania) i art. 180 § 1 pkt 1 i 2⁴⁵⁶ k.p.c. (czyli zgłoszenie się następców prawnych).⁴⁵⁷

Należy jeszcze wyjaśnić, że w przypadku, gdyby doszło do sukcesji po jednej ze stron procesu przed doręczeniem pozwu wówczas powództwo podlegałoby oddaleniu z uwagi na brak legitymacji procesowej.

4. Sukcesja praw i obowiązków z zakresu prawa karnego w ramach transformacji kapitałowych spółek

W niniejszym opracowaniu autor ograniczył pojęcie prawa publicznego do prawa administracyjnego i podatkowego. Pojęcie prawa publicznego bywa jednak ujmowane znacznie szerzej i jego zakresem obejmuje się również prawa i obowiązki z dziedziny prawa karnego. Poniżej została przeprowadzona analiza sukcesji praw związanych ze statusem pokrzywdzonego oraz odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, która pomocna będzie przy formułowaniu wniosków odnoszących się do charakteru sukcesji uniwersalnej.

4.1. Sukcesja praw związanych ze statusem pokrzywdzonego

Zgodnie z artykułem 49 § 1 kodeksu postępowania karnego pokrzywdzonym jest osoba fizyczna lub prawna, której dobro prawne zostało bezpośrednio naruszone lub zagrożone przez przestępstwo. Pokrzywdzonym może być także: instytucja państwowa, samorządowa lub społeczna, choćby nie miała osobowości prawnej, zakład ubezpieczeń (w zakresie, w jakim pokrył szkodę wyrządzoną pokrzywdzonemu przez przestępstwo lub jest zobowiązany do jej pokrycia).

⁴⁵⁴ A. Cudna-Wagner, Następstwo procesowe w przypadku podziału spółki przez wydzielenie, Przegląd Prawa Handlowego z października 2008 r., s. 33-37.

⁴⁵⁵ *artykuł 174 § 1: Sąd zawiesza postępowanie z urzędu:*

1) w razie śmierci strony lub jej przedstawiciela ustawowego, utraty przez nich zdolności procesowej, utraty przez stronę zdolności sądowej lub utraty przez przedstawiciela ustawowego charakteru takiego przedstawiciela; (...)

⁴⁵⁶ *artykuł 180. § 1: Sąd postanowi podjąć postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności:*

1) w razie śmierci strony - z chwilą zgłoszenia się lub wskazania następców prawnych zmarłego albo z chwilą ustanowienia we właściwej drodze kuratora spadku;

2) w razie utraty zdolności sądowej - z chwilą ustalenia ogólnego następcy prawnego; (...)

⁴⁵⁷ S. Dmowski [w:] Kodeks postępowania cywilnego, Tom I, Komentarz do artykułów 1 – 505¹⁴ pod redakcją K. Piaseckiego, Warszawa 2006, s. 726-729.

W orzecznictwie akceptuje się również możliwość uznania za pokrzywdzonego ułomnej osoby prawnej, a to ze względu na brzmienie art. 33¹ § 1 kodeksu cywilnego, na podstawie którego do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych.⁴⁵⁸

Analizując występowanie zasady sukcesji przy transformacjach kapitałowych spółek w odniesieniu do statusu pokrzywdzonego należy zauważyć, że ani kodeks postępowania karnego, ani tym bardziej kodeks karny nie zawierają regulacji związanych z sukcesją. W związku z czym należy rozważyć, czy zasada ta na gruncie postępowania karnego obowiązuje, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej to na jakiej podstawie.

Biorąc pod uwagę to jakie podmioty mogą stać się pokrzywdzonymi w postępowaniu karnym bezspornym jest, że połączenie, podział czy przekształcenie nie spowoduje, iż z podmiotu który pierwotnie mógł zostać pokrzywdzonym, prawa i obowiązki przejdą (względnie przy przekształceniu zaczną przysługiwać) na podmiot, któremu status pokrzywdzonego już nie może przysługiwać.

Ze względu na powyższe oraz analizując brzmienie przepisów kodeksu spółek handlowych stanowiących o sukcesji uniwersalnej, a w szczególności to, że przepisy kodeksu spółek handlowych, co do zasady, nie wprowadzają ograniczeń przedmiotowych sukcesji można postawić tezę, że w przypadku połączenia, podziału czy przekształcenia na następcę prawnego przechodzą również prawa i obowiązki związane ze statusem pokrzywdzonego.

Orzecznictwo zajmowało się zagadnieniem transferu statusu pokrzywdzonego w przypadku przekształcenia spółki cywilnej w spółkę jawną: *„Niedopuszczalnym i błędnym jest przyjęcie, iż wraz z przekształceniem się spółki cywilnej w spółkę jawną nastąpiło „przekazanie statusu pokrzywdzonego” z pierwotnie uprawnionych osób na nowo powstały podmiot prawny, bowiem tego rodzaju „zbycie”, czy też przejście uprawnień w świetle przepisu art. 860 i następnego kodeksu cywilnego oraz przepisu art. 26 § 4-6 kodeksu spółek handlowych, jak również przepisów postępowania karnego, nie jest możliwe. Ma zatem rację pełnomocnik pokrzywdzonego Gustawa S., iż w świetle przepisów postępowania karnego,*

⁴⁵⁸ tak w odniesieniu do spółki jawnej: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2011 r., sygnatura akt: I KZP 7/11, Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa z 2011 r., nr 8, s. 67,

przy czym powyższe orzeczenie doczekało się czterech glos, w tym:

aprobującej - S. Durczak-Żochowska, Glosa do postanowienia SN z dnia 21 lipca 2011 r., I KZP 7/11, Państwo i Prawo z 2012 r., nr 9, s. 136.

krytycznej: T. Demendeckiego, Glosa do postanowienia SN z dnia 21 lipca 2011 r., I KZP 7/11. Dopuszczalność udziału spółki osobowej prawa handlowego na przykładzie spółki jawnej w charakterze pokrzywdzonego w postępowaniu karnym., Glosa z 2012 r., nr 3, s. 60.

*pokrzywdzonym jest podmiot, którym może być osoba fizyczna lub prawna, a nie przedmiot (mienie), co powoduje, iż status pokrzywdzonego nie mógł zostać przekazany w drodze przekształcenia się spółki cywilnej w trybie przepisu art. 26 § 4 kodeksu spółek handlowych w spółkę jawną”.*⁴⁵⁹ To przekształcenie jest jednak całkowicie odmienne od przypadków przewidzianych przez Tytuł IV kodeksu spółek handlowych (łączenie, podział i przekształcenie spółek), gdyż, jak już była o tym wcześniej mowa, dochodzi w nim do przekształcenia stosunku zobowiązaniowego w odrębny od wspólników spółki cywilnej podmiot prawa. Nadto w przypadku do tego przekształcenia występuje zasada kontynuacji jedynie w odniesieniu do praw i obowiązków stanowiących majątek wspólny wspólników. Spółka jawna nie pojawia się natomiast w miejsce wspólników spółki cywilnej, którzy zachowują swój byt prawny. Zasadnym jest więc wyłączenie możliwości przejścia statusu pokrzywdzonego ze wspólników spółki cywilnej na powstałą z jej przekształcenia spółkę jawną.

W zakresie transformacji kapitałowych spółek handlowych zasadnym jest dopuszczenie przechodzenia statusu pokrzywdzonego na następcę prawnego, a podstawy prawnej dla tego przejścia upatrywać należy w przepisach kodeksu spółek handlowych odnoszących się do sukcesji i kontynuacji (znaleźć można również tezę, że „*swoisty charakter spółek prawa handlowego pozwala na różnego typu zmiany ustrojowo-organizacyjne, w efekcie których następują transfery praw i obowiązków często ściśle powiązanych z dobrami albo interesami prawnymi naruszonymi lub zagrożonymi przez sprawcę przestępstwa (...) obrazuje to przykład przestępstw przeciwko mieniu (...) ogół interesów związanych z zaatakowanym przestępstwem mieniem przechodzi na ewentualnego sukcesora prawnego i trudno znaleźć jakiegokolwiek aksjologiczne podstawy do odmówienia spółce następcy statusu pokrzywdzonego (...) w efekcie zmian ustrojowo-organizacyjnych, w istocie jej dobra prawne zostały bezpośrednio zagrożone lub naruszone*”⁴⁶⁰). Nie byłoby zasadnym wyłączenie możliwości przejścia statusu pokrzywdzonego bazując na argumente braku w kodeksie postępowania karnego samodzielnej podstawy prawnej dla takiego następstwa, gdyż z jednej strony statuowana byłaby ochrona dóbr i interesów prawnych podmiotów pokrzywdzonych, z

⁴⁵⁹ postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 2 lipca 2008 r., sygnatura akt: II AKz 476/08, Prokuratura i Prawo z 2009 r., nr 4, s. 32.

⁴⁶⁰ M. Pacyna, Sukcesja statusu pokrzywdzonego w przypadku przekształcenia, połączenia lub podziału spółek prawa handlowego w toku postępowania karnego, Przegląd Sądowy z września 2007 r., s. 113.

drugiej zaś zanegowana zostałaby ochrona tych samych dóbr tylko ze względu na brak tożsamości ustrojowo-organizacyjnej podmiotu, któremu przysługują.⁴⁶¹

Poza argumentami przemawiającymi za przyznaniem możliwości przenoszenia statusu pokrzywdzonego wraz z transformacjami kapitałowymi wpływającymi z kodeksu spółek handlowych, czy też z samej istoty spółki prawa handlowego jako podmiotu mogącego podlegać transformacją kapitałowymi, za przechodzeniem statusu pokrzywdzonego przemawiają również ogólne dyrektywy wykładni przepisów kodeksu postępowania karnego nakazujące:

- uznać za osobę pokrzywdzoną ten podmiot, którego dobro prawne zostało naruszone lub zagrożone przez sprawcę czynu i to w sposób bezpośredni, choćby nie wynikało to wprost z opisu tego czynu i jego kwalifikacji prawnej,⁴⁶²
- nie pogarszać sytuacji procesowej oskarżonego (przykładowo, gdyby uznać, że następcy prawnemu nie przysługuje status pokrzywdzonego, oskarżony nie mógłby skorzystać choćby z instytucji czynnego żalu przewidzianej przez artykuł 296 § 5 kodeksu karnego⁴⁶³).

4.2. Sukcesja a odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary

Normy generalne dotyczące odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary zawarte zostały w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Przedmiotowa ustawa w artykule 2 podaje zakres pojęcia podmiot zbiorowy, uznając za takowy osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, z wyłączeniem Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i ich związków; spółki handlowe z udziałem Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub związku takich jednostek, spółki kapitałowe w organizacji, podmiot w stanie likwidacji oraz przedsiębiorcę niebędącego osobą fizyczną, a także zagraniczną jednostkę organizacyjną.

⁴⁶¹ M. Pacyna, op. cit., s. 112.

⁴⁶² K.T. Boratyńska [w:] K.T. Boratyńska, A. Górski, A. Sakowicz, A. Ważny, Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Warszawa 2009, s. 161.

⁴⁶³ artykuł 296 § 5 kodeksu karnego:

„§ 5. Nie podlega karze, kto przed wszczęciem postępowania karnego dobrowolnie naprawił w całości wyrządzoną szkodę.”

W artykule 3 ustawa wskazuje czyny, za które odpowiedzialność ponosi podmiot zbiorowy – i tak chodzi tu o czyny zabronione, którym jest zachowanie osoby fizycznej:

1. działającej w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub wykonywania kontroli wewnętrznej albo przy przekroczeniu tego uprawnienia lub niedopełnieniu tego obowiązku,
2. dopuszczonej do działania w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez osobę, o której mowa w punkcie 1,
3. działającej w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego, za zgodą lub wiedzą osoby, o której mowa w punkcie 1,
4. będącej przedsiębiorcą, który bezpośrednio współdziała z podmiotem zbiorowym w realizacji celu prawnie dopuszczalnego,

jeżeli zachowanie to przyniosło lub mogło przynieść podmiotowi zbiorowemu korzyść, chociażby niemajątkową. Dodatkowo, zgodnie z artykułem 5 ustawy, aby podmiot zbiorowy ponosił odpowiedzialność, do popełnienia czynu zabronionego musi dojść w następstwie:

- co najmniej braku należytej staranności w wyborze osoby fizycznej, o której mowa w punkcie 2 lub 3, lub co najmniej braku należytego nadzoru nad tą osobą - ze strony organu lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego;
- organizacji działalności podmiotu zbiorowego, która nie zapewniała uniknięcia popełnienia czynu zabronionego przez osobę, o której mowa w punkcie 1 lub 4, podczas gdy mogło je zapewnić zachowanie należytej staranności, wymaganej w danych okolicznościach, przez organ lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego;

a także fakt popełnienia czynu zabronionego (lista zawarta jest w artykule 16 ustawy), przez osobę określoną zgodnie z artykułem 3, musi zostać potwierdzony prawomocnym wyrokiem skazującym tę osobę, wyrokiem warunkowo umarzającym wobec niej postępowanie karne albo postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, orzeczeniem o udzielenie tej osobie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności albo orzeczeniem sądu o umorzeniu przeciwko niej postępowania z powodu okoliczności wyłączającej ukaranie sprawcy.

Względem podmiotu zbiorowego mogą zapaść następujące orzeczenia: kara pieniężna w wysokości od 1.000 do 5.000.000 złotych, nie wyższa jednak niż 3% przychodu osiągniętego w roku obrotowym, w którym popełniono czyn zabroniony będący podstawą odpowiedzialności podmiotu zbiorowego; przepadek: przedmiotów pochodzących chociażby

pośrednio z czynu zabronionego lub które służyły lub były przeznaczone do popełnienia czynu zabronionego, korzyści majątkowej pochodzącej chociażby pośrednio z czynu zabronionego, równowartości przedmiotów lub korzyści majątkowej pochodzących chociażby pośrednio z czynu zabronionego.

Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary nie zawiera regulacji dotyczących transformacji kapitałowych tych podmiotów. Na gruncie ustawy sformułowana została teza, że ze względu na brak w ustawie uregulowania kwestii transformacji oraz ze względu na zasadę *nullum crimen, nulla poena sine lege*, podmiot powstały w wyniku reorganizacji nie może zostać pociągnięty do przedmiotowej odpowiedzialności.⁴⁶⁴ Zagadnienie to jest jednak bardziej złożone.

Celem ustalenia wpływu transformacji kapitałowych spółek na odpowiedzialność podmiotu zbiorowego z ustawy, do której odnosi się niniejszy punkt, należy dokonać podziału tych transformacji na dwie grupy. Pierwsza to grupa transformacji, których dokonanie pozostaje bez wpływu na ponoszenie odpowiedzialności z ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych i należą do niej:

1. przekształcenia,
2. połączenia, w których podmiotem przejmującym jest podmiot zbiorowy,
3. podziały przez wydzielenie (art. 529 § 1 pkt 4 kodeksu spółek handlowych).

Wszystkie przedstawione powyżej transformacje nie powodują ustania bytu podmiotu zbiorowego. W odniesieniu do przekształcenia należy ponownie wskazać, że w tego rodzaju transformacji kapitałowej podmiot cały czas istnieje, względnie jedynie zmienia się jego forma prawna.

Druga grupa transformacji (do której należą połączenia, w których podmiot zbiorowy jest spółką przejmowaną, a przy podziałach – w których podmiot zbiorowy jest spółką dzieloną) zakłada rozwiązanie podmiotu zbiorowego w wyniku dokonania transformacji. W takim przypadku należałoby dojść do wniosku, że artykuły kodeksu spółek handlowych przewidujące sukcesję praw i obowiązków powinny stanowić również i w tym przypadku wystarczającą podstawę do przyjęcia zasady sukcesji praw i obowiązków wynikających z ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary.

⁴⁶⁴ M. Czyżak, Karnoadministracyjne, karnoskarbowe i quasi-karne formy odpowiedzialności podmiotów zbiorowych., *Wojskowy Przegląd Prawniczy* z 2004 r., nr 1, s. 38,
G. Dźwigala, M. Guzowski, Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione, *Przegląd Podatkowy* z 2003 r., nr 12, s. 16,
B. Nita, Model odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, *Państwo i Prawo* z 2003 r., z. 6, s. 7.

Zaprezentowany pogląd jest jednak uznawany za kontrowersyjny i wskazuje się, że zasady ewentualnej sukcesji powinny być uregulowane przepisami szczególnymi, np. podobnymi do tych, które znajdują się w ordynacji podatkowej.⁴⁶⁵ Analizując jednak niniejsze zagadnienie w kontekście zaprezentowanych w niniejszej pracy tez dotyczących obejmowania zasadą sukcesji uniwersalnej, statutowanej przez kodeks spółek handlowych, wszelkich praw i obowiązków danego podmiotu należałoby stwierdzić, że skoro ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary nie zawiera wyłączenia sukcesji praw i obowiązków wynikających z przedmiotowej ustawy, w przypadku dokonania transformacji kapitałowych spółek, określonych w kodeksie spółek handlowych to występująca przy danej transformacji sukcesja obejmuje również prawa i obowiązki z omawianej w niniejszym punkcie ustawy. W przeciwnym wypadku należałoby zaakceptować, stosunkowo prosty sposób na zgodną z normami prawa „ucieczkę” podmiotu zbiorowego od odpowiedzialności.

5. Wnioski

Z przeprowadzonej w punkcie X analizy wynika, że sukcesja uniwersalna występująca przy transformacjach kapitałowych spółek, co do zasady, obejmuje również prawa i obowiązki formalne.

Tezę tą jednoznacznie potwierdzają regulacje ordynacji podatkowej, która w odniesieniu do sukcesji podatkowej stwierdza, że dotyczy praw i obowiązków zawartych w przepisach prawa podatkowego – wskazany zakres obejmuje również prawa i obowiązki odnoszące się do postępowania podatkowego, do którego odnoszące się normy zawarte są w ordynacji podatkowej.

Na podstawie kodeksu postępowania administracyjnego zasada sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków związanych z postępowaniem administracyjnym została powiązana z tym, aby dane postępowanie (z którego prawa i obowiązki mają podlegać sukcesji) dotyczyło praw i obowiązków normowanych przez przepisy prawa materialnego, których przechodzenie w ramach sukcesji uniwersalnej nie zostało wyłączone.

⁴⁶⁵ R. Szczepaniak, W sprawie wykładni przepisów ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych (uwagi cywilisty), Czasopismo prawa karnego i nauk penalnych z 2004, nr 1 s. 81, R. Ambroziak, Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary a czyny zabronione z art. 585 k.s.h., Studia Iuridica z 2011 r., nr 53, s. 9.

W zakresie postępowania sądowego (zarówno sądowoadministracyjnego, jak i cywilnego) za zasadę należy przyjąć przechodzenie praw i obowiązków związanych z tym postępowaniem z poprzednika na następcę prawnego.

Z analizy przeprowadzonej w punkcie 4 wynika natomiast, że wykładnia przepisów kodeksu spółek handlowych odnoszących się do sukcesji uniwersalnej pozwala na objęcie zakresem przedmiotowym tej sukcesji praw i obowiązków wynikających również z innych gałęzi prawa, które bywają również określane jako „publiczne”.

XI. Podsumowanie – zasady rządzące sukcesją uniwersalną publicznoprawną

W tym rozdziale dokonane zostanie podsumowanie analizy i wniosków sformułowanych w poprzedzających rozdziałach przy jednoczesnym odnoszeniu się do tez, których próba weryfikacji stanowiła cel niniejszej pracy.

Pierwsza teza wskazywała, że w prawie obowiązuje zasada sukcesji publicznoprawnej uniwersalnej w przypadku łączenia spółek, podziałów spółek, połączenia wewnętrznego i krajowego funduszy inwestycyjnych, połączenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, a w odniesieniu do przekształceń przedsiębiorstw państwowych w spółki występuje zasada kontynuacji wszelkich praw i obowiązków przedsiębiorstwa państwowego przez spółkę. Po przeprowadzeniu analizy zawartej w niniejszej pracy należy uznać przywołaną tezę za prawdziwą. Podmioty prawa posiadają cechy właściwe tylko danemu ich rodzajowi. Niewątpliwie osoby fizyczne znacząco różnią się od jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnych i osób prawnych. Jedną z cech, która przystaje wyłącznie do jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej i osób prawnych jest możliwość podlegania, określonym przez ustawodawcę przeobrażeniom – łączeniom, podziałom i przekształceniom. Konstrukcja (w co należy włączyć również wystąpienie: sukcesji uniwersalnej obejmującej wszelkie prawa i obowiązki podmiotu uczestniczącego w danym procesie lub kontynuacji wszelkich praw i obowiązków tego podmiotu) wskazanych w zdaniu poprzedzającym transformacji kapitałowych, omówionych w niniejszej dysertacji, uregulowana jest w kodeksie spółek handlowych, ustawie o komercjalizacji i prywatyzacji, ustawie o funduszach inwestycyjnych (łączenie podmiotów i sukcesję uniwersalną przewidziała również ustawa o działalności leczniczej). To w tych ustawach znajdują się normy generalne odnoszące się do sukcesji uniwersalnej lub zasady kontynuacji (przykładowo artykuły: 494 i 531 kodeksu spółek handlowych dotyczące sukcesji uniwersalnej, natomiast artykuł 553 kodeksu spółek handlowych dotyczy występowania zasady kontynuacji przy przekształcaniu spółek).

W punkcie 2 rozdziału III niniejszej pracy dotyczącym zakresu przedmiotowego sukcesji uniwersalnej prywatnoprawnej wskazane zostało, że w przypadku połączenia spółek sukcesja uniwersalna obejmuje wszystkie prawa i obowiązki spółki podlegającej łączeniu. W przypadku podziału spółki sukcesja dotyczy praw i obowiązków określonych w planie podziału. Zakres przedmiotowy sukcesji w tych przypadkach wynika z treści § 1 artykułów

494 i 531 kodeksu spółek handlowych. Sformułowania „wszystkie prawa i obowiązki” oraz „prawa i obowiązki określone w planie podziału” pozwalały już na tej podstawie przyjąć, że sukcesja w przypadku łączeń i podziałów spółek obejmuje prawa i obowiązki zarówno z zakresu prawa cywilnego, jak i publicznego. Na przeszkodzie postawienia tak jednoznacznej tezy stoi jednakże to, że kodeks handlowy w art. 285 § 3 i 465 § 3 również stanowił o wstąpieniu następcy prawnego we „wszystkie prawa i obowiązki” swojego poprzednika, a mimo to za zasadne należy uznać twierdzenie, że kodeks handlowy nie zawierał podstawy prawnej dla sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej. Nasuwa się więc pytanie - dlaczego kodeks spółek handlowych ma zawierać podstawę prawną sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej? Porównując kodeks handlowy z kodeksem spółek handlowych należy zauważyć, że obydwa akty prawne zaliczane są do prawa cywilnego, ale kodeks spółek handlowych korzysta z ograniczonej autonomii prawa spółek (dzięki uregulowaniu z art. 2 kodeksu spółek handlowych). Dodatkowo kodeks handlowy nie mógł stanowić podstawy prawnej dla sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej, gdyż będąc aktem prawnym stworzonym w odmiennych warunkach obowiązywania, niż warunki, w których znalazł najczęstsze zastosowanie po 1989 r., dodatkowo nie zawierał przepisu, który wskazywałby na obejmowanie sukcesją uniwersalną praw i obowiązków publicznoprawnych. Potwierdzeniem takiego wniosku, jest brzmienie § 2 artykułów 494 i 531 kodeksu spółek handlowych, gdzie przez użycie słów „przechodzą (...) w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi” ustawodawca podkreślił nieograniczony tylko do praw i obowiązków cywilnoprawnych zakres przedmiotowy sukcesji. W rozdziale VIII niniejszej pracy przeprowadzona została analiza oraz przytoczona argumentacja pozwalająca przyjąć, że przytoczone powyżej przepisy kodeksu spółek handlowych stanowią podstawę prawną sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej. W ustawie o działalności leczniczej, w której w art. 67 ust. 3 i 4 ustanowiona została sukcesja uniwersalna, ustawodawca poprzestał na stwierdzeniu o wstąpieniu we „wszystkie stosunki prawne (...) bez względu na charakter prawny tych stosunków”. W ustawie o funduszach inwestycyjnych (art. 208e i 208z) ustawodawca użył tylko sformułowania „wstępuje w prawa i obowiązki”, przy czym już w tych przepisach, zastrzegł w jakie prawa i obowiązki nie dochodzi do wstąpienia przez następcę prawnego. Z tego też względu zasadną jest teza, że sukcesja stanowiąca przez powołane powyżej przepisy obejmuje wszelkie prawa i obowiązki podmiotu podlegającego danej transformacji kapitałowej, w tym w szczególności odnosi się do praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego, administracyjnego i podatkowego (dlatego możemy mówić o sukcesji

cywilnoprawnej, administracyjnoprawnej i podatkowej). W odniesieniu do sukcesji uniwersalnej przewidzianej przez kodeks spółek handlowych przy łączeniu i podziale spółek należy uznać za nieuzasadnione zawężanie zakresu przedmiotowego tej sukcesji wyłącznie do praw i obowiązków cywilnoprawnych.

Podkreślenia wymaga spostrzeżenie, że sukcesja uniwersalna może występować tylko w przypadku przejścia praw i obowiązków, czyli wyłącznie gdy pojawia się podmiot - następca prawny, na który prawa i obowiązki mogą zostać przeniesione. Następca prawny nie pojawia się natomiast w przypadku komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego dokonanego na podstawie ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji, czy przekształcenia spółki prawa handlowego dokonanego na podstawie kodeksu spółek handlowych (o czym była mowa w rozdziale IV niniejszej pracy). W przywołanych w poprzednim zdaniu przypadkach mamy do czynienia z zasadą kontynuacji praw i obowiązków przez podmiot, który jedynie uzyskuje nową formę prawną. Ta sama zasada występowała w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę na podstawie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych oraz w przypadku przekształcenia spółek na podstawie kodeksu handlowego (teza ta znajduje potwierdzenie w argumentacji zawartej w punktach 1 i 3 rozdziału IV niniejszej pracy). Ze względu na to, że przy przekształceniu podmiotu nie dochodzi do przejścia jakichkolwiek praw lub obowiązków, nie występuje tu również problem sukcesji praw i obowiązków publicznoprawnych. Zasada kontynuacji polega na kontynuowaniu wykonywania praw i obowiązków zarówno z zakresu prawa cywilnego, jak i publicznego.

W odniesieniu do drugiej z tez sformułowanych we wstępie niniejszej pracy, czyli wykazywaniu pewnych cech wspólnych przez sukcesję uniwersalną cywilnoprawną, administracyjnoprawną i podatkową występujących przy transformacjach kapitałowych spółek, należy tezę tą również uznać za prawdziwą wskazując na następujące cechy wspólne. Sukcesja uniwersalna cywilnoprawna, administracyjnoprawna i podatkowa występujące przy transformacjach kapitałowych są rodzajami pochodnego nabycia praw i obowiązków (co wynika z istoty sukcesji, która polega na przejściu istniejących praw i obowiązków). Wszystkie są związane z przejściem majątku na następcę prawnego (najwyraźniej to widać przy podziale spółek, przy którym artykuł 531 § 2 kodeksu spółek handlowych stanowi o przejściu praw i obowiązków pozostających w związku z przydzielonymi spółce przejmującej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej). Następcą prawnym może być jedynie osoba prawna, z wyjątkiem sukcesji podatkowej, gdzie następcą prawnym może być również spółka osobowa (przy czym ma to związek z faktem, że przy przekształceniach

spółek dokonywanych na podstawie kodeksu spółek handlowych, w odniesieniu do praw i obowiązków podatkowych w ordynacji podatkowej została przewidziana sukcesja, a nie zasada kontynuacji – przy zasadzie kontynuacji następcą prawnym nie występuje, gdyż zmianie ulega tylko forma prawna podmiotu z jednoczesnym pozostawieniem praw i obowiązków przy podmiocie przekształcanym). Sukcesja w odniesieniu do praw i obowiązków z każdej gałęzi prawa doznaje ograniczeń (przy czym najwięcej ograniczeń ustawodawca przewidział dla sukcesji podatkowej, które omówione zostały w punkcie 3 rozdziału VIII niniejszej pracy). Sukcesja może dotyczyć tylko praw i obowiązków przysługujących poprzednikowi prawnemu (konsekwencje tej cechy najwyraźniej widać przy sukcesji podatkowej - punkt 2.2. rozdziału VIII niniejszej pracy).

Wykładnia językowa (a także funkcjonalna) przepisów zawartych w kodeksie spółek handlowych, ustawie o funduszach inwestycyjnych, ustawie o działalności leczniczej pozwala przyjąć, że sukcesja uniwersalna stanowiąca przez normy wskazanych ustaw obejmuje wszelkie prawa i obowiązki poprzednika prawnego. Tezie takiej nie przeciwstawia się również wykładnia systemowa przepisów przewołanych ustaw – normy odnoszące się do sukcesji przy transformacjach kapitałowych pomimo, że umieszczone są w ustawach zaliczanych do gałęzi prawa cywilnego (jak kodeks spółek handlowych, ustawa o funduszach inwestycyjnych) albo prawa publicznego (ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji, ustawie o działalności leczniczej), odnoszą się do praw i obowiązków zarówno z zakresu prawa cywilnego, jak i publicznego – normy z zakresu tych gałęzi prawa, w odniesieniu do sukcesji uniwersalnej, przeplatają się. W odniesieniu do sukcesji uniwersalnej normowanej przez kodeks spółek handlowych objęcie przez sukcesję praw i obowiązków z tak różnych gałęzi prawa uzasadnione jest dodatkowo tym, że instytucja ta jest w tym przypadku instytucją prawa handlowego i korzysta z ustanowionej na podstawie artykułu 2 kodeksu spółek handlowych zasady ograniczonej autonomii prawa spółek handlowych. Natomiast dodatkowym uzasadnieniem dla obejmowania zakresem przedmiotowym każdej sukcesji uniwersalnej występującej przy transformacji kapitałowej wszelkich praw i obowiązków jest regulowanie tej instytucji przez ustawy, które konstruują dany proces (z tego względu można stwierdzić, że sukcesja jest jednym z elementów tej konstrukcji, czy nawet jej istotą).

W trzeciej oraz siódmej kolejności sformułowane zostały tezy, że: sukcesja uniwersalna cywilnoprawna, administracyjnoprawna i podatkowa występują przy okazji jednego zdarzenia prawnego; sukcesja publicznoprawna uniwersalna jest dopuszczalna wyłącznie w przypadkach w ustawie przewidzianych, a jej ograniczenia wprowadzone mogą

zostać jedynie na zasadzie ustawowego wyjątku. W tym zakresie należy stwierdzić, że z analizy przeprowadzonej w punkcie 1 rozdziału III i rozdziale VI zasadą jest, iż przesłanką wystąpienia sukcesji uniwersalnej jest jedno zdarzenie prawne, w przeważającej części sprowadzające się do ustania bytu prawnego poprzednika. Przez ustanie bytu prawnego należy rozumieć śmierć w przypadku osób fizycznych, a w przypadku osób prawnych – wykreślenie z właściwego dla niej rejestru. Sukcesja uniwersalna jest więc instytucją, która występuje tylko w przypadku gdy zostanie wprowadzona przez ustawodawcę przy określonym zdarzeniu prawnym. W przypadku jednak wprowadzenia sukcesji uniwersalnej w określonym stanie faktycznym to jej zachodzenie należy traktować jako zasadę. Konsekwencją przywołanej tezy jest uznanie ograniczeń sukcesji uniwersalnej za wyjątki, które ustawodawca musi ustanowić wprost w ustawie - tak jak to ma miejsce w odniesieniu do ograniczeń omówionych w punktach 1 i 3 rozdziału VIII niniejszej pracy. Ze względu na analizę i tezy postawione w punkcie 3 rozdziału III i rozdziału VIII niniejszej pracy zasadne jest stwierdzenie, że w sytuacji, gdy sukcesja uniwersalna nie została ustawowo ograniczona do sukcesji dochodzi bezwarunkowo i jej zakresem przedmiotowym objęte są wszelkie prawa i obowiązki przynależne do poprzednika prawnego. Można sformułować podstawowy wyjątek w odniesieniu do zakresu przedmiotowego sukcesji występującej przy transformacjach kapitałowych – sukcesja nie obejmuje tych elementów które mają dla danej jednostki znaczenie ustrojowe, konstytucyjne, a także ściśle związane z jej rodzajem (tu: formą prawną, czyli związane z tym, że dana jednostka jest przykładowo osobą prawną - szerzej na ten temat w punkcie 3 rozdziału III i punkcie 3 rozdziału VIII). Jednym z ograniczeń sukcesji uniwersalnej przy transformacjach kapitałowych spółek jest ograniczenie sukcesji podatkowej w przypadkach: podziału spółki i przekształcenia przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę kapitałową. Przy podziale spółki może wystąpić sytuacja, że w ogóle nie pojawi się następca w zakresie praw i obowiązków podatkowych lub podatnikiem pozostanie spółka dzielona, a przy przekształceniu przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę kapitałową, w odniesieniu do praw niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i obowiązków, podatnikiem pozostanie przedsiębiorca podlegający przekształceniu (twierdzenie to jest zbieżne z tezą ósmą i znajduje potwierdzenie w punkcie 3 rozdziału VI i punkcie 3.1. rozdziału VIII).

Wypada zaznaczyć, że sukcesja publicznoprawna podlega (i zapewne dalej będzie podlegać) ciągłym ograniczeniom, w szczególności w zakresie przechodzenia praw.

Jako czwarta została podana teza, że sukcesja publicznoprawna uniwersalna obejmuje również sukcesję podatkową, z tym zastrzeżeniem, że w razie wyczerpującego uregulowania danego przypadku sukcesji podatkowej w ustawach podatkowych znaczenie mają, w związku z autonomią prawa podatkowego, regulacje prawa podatkowego. Teza ta również jest prawdziwa. Podstawy dla przyjęcia prawdziwości czwartej tezy znajdują się w poprzednich tezach. Argumentacja przemawiająca za uznaniem, że sukcesja praw i obowiązków publicznych obejmuje również sukcesję podatkową zawarta została przede wszystkim w rozdziale V niniejszej pracy, w którym to rozdziale przedstawiono poglądy na temat relacji norm dotyczących sukcesji uniwersalnej ustanowionej przez kodeks spółek handlowych i sukcesji uniwersalnej podatkowej ustanowionej przez ordynację podatkową. Istotne jest natomiast to, czy ordynacja podatkowa pozostawiła jeszcze, przy okazji normowania sukcesji, jakiegokolwiek pole do wypełnienia przez normy kodeksu spółek handlowych. Z przeprowadzonej w niniejszej pracy analizy wynika, że ordynacja podatkowa praktycznie zupełnie uregulowała kwestie sukcesji podatkowej występującej przy transformacjach kapitałowych spółek. Wobec powyższego, ze względu na wyczerpujące uregulowanie każdego przypadku sukcesji podatkowej w ustawach podatkowych, przy ocenie skutków łączenia, podziału i przekształcenia, znaczenie mieć będą, w związku z autonomią prawa podatkowego, regulacje prawa podatkowego. Co jednak nie oznacza, że sukcesja uniwersalna publicznoprawna stanowiąca przez kodeks spółek handlowych nie znajdzie już nigdy zastosowania do praw i obowiązków podatkowych. Najnowszy przykład takiego zastosowania kodeksu spółek handlowych można było zaobserwować w okresie od 1 lipca 2011 r. do 1 stycznia 2013 r., w którym to czasie, w przypadku przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową, na podstawie art. 584² kodeksu spółek handlowych, występowała sukcesja uniwersalna publicznoprawna praw i obowiązków przyznanych przekształcanemu przedsiębiorcy, która obejmowała również sukcesję podatkową (z tym zastrzeżeniem, że nie odnosiła się do ulg podatkowych).

Odnosząc się do piątej i szóstej tezy, czyli tez:

- w zakresie sukcesji uniwersalnej pomiędzy normami kodeksu spółek handlowych a normami ordynacji podatkowej zachodzi zależność *lex specialis derogat legi generali*,
- w zakresie podziału spółek pociągającego za sobą wystąpienie sukcesji podatkowej pomiędzy normami kodeksu spółek handlowych a normami ordynacji podatkowej zachodzi stosunek *lex primaria derogat legi subsidiaria*,

również należy stwierdzić ich prawdziwość. W prawie administracyjnym nie znajdują się normy stanowiące o sukcesji przy transformacjach kapitałowych spółek i w tym zakresie przepisy kodeksu spółek handlowych zawierają normy prawa administracyjnego. Ogólnie rzecz ujmując kodeks spółek handlowych zawiera normy prawne odnoszące się do sukcesji uniwersalnej publicznoprawnej, które są, co do zasady, normami ogólnymi (*lex generalis*) w relacji do odnoszących się do sukcesji norm z innych ustaw (szczegółowa argumentacja w tym temacie zawarta została w rozdziale V niniejszej pracy). Inaczej jest natomiast w odniesieniu do sukcesji praw i obowiązków podatkowych przy transformacjach kapitałowych, gdyż przepisy ordynacji podatkowej zawierają (na dzień sporządzania niniejszej pracy) wyczerpujące w tym zakresie uregulowania. Zasadniczo zakresy tych norm się krzyżują, z tym jednak zastrzeżeniem, że normy z kodeksu spółek handlowych zawierają szerszy zakres przedmiotowy (odnoszą się do wszelkich praw i obowiązków podlegających sukcesji). Normy ordynacji podatkowej odnoszą się natomiast do sukcesji praw i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, a więc mają węższy zakres przedmiotowy. Kolidującą należy usunąć poprzez przyjęcie, że pomiędzy normami kodeksu spółek handlowych a normami ordynacji podatkowej, co do zasady, zachodzi zależność *lex specialis derogat legi generali*, gdzie normy ordynacji podatkowej stanowią normy szczególne w stosunku do norm kodeksu spółek handlowych. Wyjątkiem natomiast będzie, przeanalizowany w punkcie 3.1. rozdziału VIII - podział spółek pociągający za sobą wystąpienie sukcesji podatkowej, w zakresie którego należy przyjąć, że pomiędzy normami kodeksu spółek handlowych a normami ordynacji podatkowej zachodzi stosunek *lex primaria derogat legi subsidiaria* (normy kodeksu spółek handlowych), gdyż występuje tu sytuacja, w której jeden przepis (tu: ordynacji podatkowej) dopuszcza powstanie skutków określonych transformacji kapitałowych w postaci wystąpienia sukcesji podatkowej („formułuje nakaz”) w szerszym zakresie, a drugi (tu: kodeks spółek handlowych) ogranicza tę instytucję („formułuje zakaz”) w węższym zakresie, gdyż pozostawia w artykule 546 kodeksu spółek handlowych pewien zakres odpowiedzialności bez rozdzielenia na spółki uczestniczące w podziale.

Ostatnią tezę, która podlegała weryfikacji w ramach niniejszej pracy była teza wskazująca, że sukcesja publicznoprawna uniwersalna, występująca przy transformacjach kapitałowych, jest zawsze związana z przejściem majątku na następcę prawnego. Teza ta znajduje potwierdzenie w argumentacji przedstawionej przy każdym przypadku transformacji kapitałowej omówionej w niniejszej pracy (w szczególności w rozdziale II; rozdziale IV w

punktach 1.2. i 3.1.; rozdziale V; punkcie 3 rozdziału VI; punkcie 2.2., 3.1., 3.2. i 3.6. rozdziału VIII). W odniesieniu do sukcesji podatkowej zachodzącej przy łączeniach i podziałach spółek dokonywanych można sformułować dalej idącą tezę, że ustawodawca uzależnił jej wystąpienia od tego aby majątek, który przechodzi z jednego podmiotu na następcę prawnego umożliwił temu następcy dalszą działalność - był przedsiębiorstwem w znaczeniu przedmiotowym lub zorganizowaną jego częścią, bowiem przy łączeniu spółek zawsze dochodzi do przejścia całego majątku spółki przejmowanej (spółek podlegających łączeniu), a przy podziale do sukcesji podatkowej dochodzi tylko gdy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek spółki dzielonej, stanowi co najmniej zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Analiza dokonana w rozdziale X pozwala stwierdzić, że sukcesja uniwersalna ustanowiona przy transformacjach kapitałowych ma na tyle szeroki zakres przedmiotowy, że obejmuje prawa i obowiązki wynikające z innych gałęzi prawa, które bywają również określane jako „publiczne”.

XII. Wykaz stosowanych skrótów

Poniżej wymienione skróty oznaczają:

- ustawa o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych oznacza ustawę z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Dziennik Ustaw Numer Nr 51 pozycja 298 ze zmianami,
- ustawa o komercjalizacji oznacza ustawę z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (pierwotne brzmienie: ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych), Dziennik Ustaw z 2002 r. Nr 171 poz. 1397 ze zmianami,
- kodeks handlowy lub k.h. oznacza rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy, Dziennik Ustaw z 1934 r. Numer 57 pozycja 502, ze zmianami,
- kodeks spółek handlowych lub k.s.h. oznacza ustawę z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dziennik Ustaw z 2000 r., Numer 94 pozycja 1037 ze zmianami,
- ordynacja podatkowa lub o.p. oznacza ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dziennik Ustaw z 2005 Numer 8 pozycja 60 ze zmianami,
- prawo budowlane oznacza ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane, Dziennik Ustaw z 2010 r. Numer 243 pozycja 1623 ze zmianami,
- prawo bankowe oznacza ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, Dziennik Ustaw z 2002 r. Numer 72 pozycja 665 ze zmianami,
- ustawa o zakładach opieki zdrowotnej oznacza ustawę z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, Dziennik Ustaw z 2007 r. Numer 14 pozycja 89 ze zmianami,
- ustawa o funduszach inwestycyjnych oznacza ustawę z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych, Dziennik Ustaw z 2004 r. Numer 146 pozycja 1546 ze zmianami,
- prawo ochrony środowiska oznacza ustawę z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, Dziennik Ustaw z 2008 r. Numer 25 pozycja 150 ze zmianami,
- ustawa o rachunkowości oznacza ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dziennik Ustaw z 2009 r. Numer 152 pozycja 1223 ze zmianami,

- ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych lub u.p.d.o.p. oznacza ustawę z dnia 15 lutego 1992 r., Dziennik Ustaw z 2000 r. Numer 54 pozycja 654 ze zmianami,
- ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych lub u.p.d.o.f. oznacza ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych Dziennik Ustaw z 2010 r. Numer 51 pozycja 307 ze zmianami,
- ustawa o podatku od towarów i usług lub ustawa VAT oznacza ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dziennik Ustaw z 2004 r. Numer 54 pozycja 535 ze zmianami,
- kodeks postępowania administracyjnego lub k.p.a. oznacza ustawę z dnia 14 czerwca 1964 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Dziennik Ustaw z 2000 r. Numer 98 pozycja 1071 ze zmianami,
- kodeks postępowania cywilnego lub k.p.c. oznacza ustawę z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, Dziennik Ustaw z 1964 r. Numer 43 pozycja 296 ze zmianami,
- prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi lub p.p.s.a. oznacza, ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dziennik Ustaw z 2002 r. Numer 153 pozycja 1270 ze zmianami,
- ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników lub u.e.i.p.p. oznacza ustawę z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Dziennik Ustaw z 2004 r. Numer 269 pozycja 2681 ze zmianami,
- ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym oznacza ustawę z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Dziennik Ustaw z 2003 r. Numer 80 pozycja 717 ze zmianami,
- prawo upadłościowe i naprawcze oznacza ustawę z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, Dziennik Ustaw z 2009 r. Numer 175 pozycja 1361 ze zmianami,
- kodeks postępowania karnego oznacza ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, Dziennik Ustaw z 1997 r. Numer 89 pozycja 555 ze zmianami,
- kodeks karny oznacza ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dziennik Ustaw z 1997 r., Nr 88 pozycja 553 ze zmianami,

- ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych oznacza ustawę z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dziennik Ustaw z 2012 r. Numer 768 ze zmianami,
- ustawa o działalności leczniczej oznacza ustawę z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, tekst jednolity: Dziennik Ustaw z 2013 r. Numer 217,
- ustawa o zobowiązaniach podatkowych oznacza ustawę z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, tekst jednolity: Dziennik Ustaw z 1993 r. Numer 108 pozycja 486 ze zmianami,
- ustawa o transporcie drogowym oznacza ustawę z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, tekst jednolity: Dziennik Ustaw z 2012 r. Numer 1265 ze zmianami.

XIII. Źródła

Komentarze:

1. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa, Komentarze 2005, Wrocław 2005.
2. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J. Ordynacja podatkowa, Komentarz, Wrocław 2011.
3. Allerhand M. Kodeks Handlowy, Komentarz Tom 2, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Bielsko-Biała 1992.
4. Babiarz S., Ordynacja podatkowa - komentarz, LexisNexis 2004.
5. Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006.
6. Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa, Komentarz, Warszawa 2010.
7. Bartosiewicz A., Kubacki R., VAT. Komentarz, Lex, 2011, wyd. V.
8. Bartosiewicz A., VAT. Komentarz, LEX, 2012.
9. Bąkowski T. Komentarz do art. 63 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Zakamycze 2004, pkt. 8.
10. Bieniek G., Brol J., Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw. Komentarz. Akty wykonawcze i związkowe, Warszawa 1997.
11. Boratyńska K.T., Górski A., Sakowicz A., Ważny A. Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Warszawa 2009.
12. Borkowski J., Adamiak B., Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Warszawa 2004.
13. Borszowski P. Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Glosa sierpień 2001, str. 2-4.
14. Chróścicki A., Komentarz do ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Dom Wydawniczy ABC, 1997.
15. Chróścicki A., Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2001, wyd. II.
16. Dercz M., Rek T., Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej. Komentarz, ABC, 2010, wyd. II.

17. Dercz M., Rek T., Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz., ABC, 2012.
18. Piaseckiego K. (red.), Kodeks postępowania cywilnego, Tom I, Komentarz do artykułów 1 – 505 ¹⁴, Warszawa 2006.
19. Dziurzyński T., Fenichel Z., Honzatko M., Kodeks handlowy, Komentarz, Tom I, Kraków 1936.
20. Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2003.
21. Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa, Warszawa 2011.
22. Frąckowiak J., Kidyba A., Popiołek W., Pyziół W., Witosz A. Kodeks spółek handlowych. Komentarz pod redakcją Wojciecha Pyziola, Warszawa 2008.
23. Giesen B., Katner W.J., Księżak P., Lewaszkiewicz-Petrykowska B., Majda R., Michniewicz-Broda E., Pajor T., Promińska U., Pyziak-Szafnicka M., Robaczyński W., Serwach M., Świdorski Z., Wojewoda M., Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz, LEX, 2009.
24. Gniewek E., Kodeks cywilny, Komentarz, Warszawa 2004 t. I i II.
25. Góralczyk W., Komentarz do ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Warszawa 1991.
26. Grabowski J., Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Komentarz, Warszawa 1998.
27. Jakubecki A., Zedler F. Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz., Lex 2011.
28. Jaśkowska M., Wróbel A., Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U.00.98.1071), LEX/el., 2013.
29. Katner W.J., Komercjalizacja i prywatyzacja. Komentarz, Warszawa 2003.
30. Kędziora R., Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Warszawa 2011.
31. Kidyba A. (red.), Kopaczyńska-Pieczniak K., Niezbecka E., Gawlik Z., Janiak A., Jedliński A., Sokołowski T. Kodeks cywilny. Komentarz. Tom IV. Spadki, LEX, 2008.
32. Kidyba A. (red.), Kopaczyńska-Pieczniak K., Niezbecka E., Gawlik Z., Janiak A., Jedliński A., Sokołowski T., Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, LEX, 2009.
33. Kidyba A. Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U.00.94.1037), LEX/el., 2012.

34. Kidyba A., Komentarz aktualizowany do art. 301-633 Kodeksu spółek handlowych, LEX/el. 2010-2013.
35. Kidyba A., Kodeks spółek handlowych, Komentarz, Tom II, Zakamycze 2006.
36. Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., Popławski M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2009.
37. Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., Popławski M., Ordynacja Podatkowa, Komentarz, Warszawa 2011.
38. Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., Popławski M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2009-2011.
39. Kwaśnicki R., Rataj A., Prawo Bankowe, Komentarz pod redakcją Fryderyka Zolla, Tom II, Kraków 2005.
40. Litwińska-Werner M., Kodeks spółek handlowych, Komentarz, Warszawa 2005.
41. Małecki P., Mazurkiewicz M., CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, LEX, 2010.
42. Małecki P., Mazurkiewicz M., CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, LEX, 2013.
43. Mariański A., Strzelec D., Wilk M., Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz., ABC, 2011.
44. Namitkiewicz J., Kodeks Handlowy, Komentarz, Tom I, Warszawa 1934.
45. Niezbecka E., Komentarz do art.922 kodeksu cywilnego (Dz.U.64.16.93), [w:] A. Kidyba (red.), E. Niezbecka, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom IV. Spadki, LEX, 2008.
46. Piasecki K. prof. dr hab., Kodeks cywilny, Komentarz, Księga pierwsza, Część ogólna, Zakamycze 2003.
47. Piasecki K. (red.), Kodeks postępowania cywilnego, Tom I, Komentarz do artykułów 1 – 505¹⁴, Warszawa 2006.
48. Rodzyńkiewicz M., Łączenie się spółek. Komentarz, Warszawa 2002.
49. Rodzyńkiewicz M. Kodeks spółek handlowych, Komentarz, Wydanie 2, Warszawa 2006.
50. Rodzyńkiewicz M., Kodeks spółek handlowych, Komentarz, Warszawa 2009.
51. Szajkowski A. Kodeks handlowy, Komentarz – Tom II, Warszawa 1996.
52. Sołtysiński S., Szajkowski A., Szumański A., Szwaja J. Kodeks spółek handlowych, Komentarz do artykułów 459-633, Warszawa 2004.
53. Sołtysiński S., Szajkowski A., Szumański A., Szwaja J., Kodeks spółek handlowych, Komentarz do artykułów 459-633, Warszawa 2009.

Tezy z piśmiennictwa:

1. Adamus R. Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej., Lex 2011.
2. Ambroziak R., Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary a czyny zabronione z art. 585 k.s.h., Studia Iuridica z 2011 r., nr 53.
3. Artowicz A., Podatkowe skutki wniesienia przez osobę fizyczną przedsiębiorstwa do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, Doradca Podatkowy z 2005 r., nr 4.
4. Babiarcz S., O sposobie rozwiązywania kontrowersji w zakresie następstwa prawnego spadkobierców w polskim prawie podatkowym, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2010 r. nr 1.
5. Babiarcz S., Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw, cz. II. Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2006 r., nr 2.
6. Baehr J. „Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa”, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny z 1992 r., z. 1.
7. Bandarzewski K., Komercjalizacja przedsiębiorstw państwowych, Zakamycze 2003.
8. Barcik A., Dziwiński P., Z dziejów prawa. Cz. 6. pod redakcją Adama Lityńskiego, Pierwsze opinie na temat polskiego kodeksu handlowego z 1934 roku, Katowice 2005.
9. Bardońska A., Misiewicz K., Zmiana jednoosobowej firmy w spółkę rodzi wątpliwości podatkowe, Rzeczpospolita z 6 grudnia 2011 r., Podatki i Rachunkowość.
10. Bartczak J., Wybrane zagadnienia dotyczące przesłanek połączenia spółek kapitałowych przez przejęcie, Przegląd Prawa Handlowego z 2005 r., nr 8.
11. Bartczak J., Sukcesja praw i obowiązków cywilnoprawnych jako skutek połączenia spółek kapitałowych przez przejęcie, Prawo Spółek z 2006 r. nr 2.
12. Bem R., Przekształcenia i połączenia spółek a podatki, Przegląd Podatkowy z 1996 r., nr 10.
13. Bielski P., Glosa do uchwały SN z dnia 18 kwietnia 2000 r., III CZP 9/00, Rejent z 2000 r., nr 11.
14. Biernacki K., Rozliczanie straty podatkowej przy łączeniu spółek kapitałowych, Prawo i Podatki z 2007, nr 12.
15. Błachnio-Parzych A., Przepisy odsyłające systemowo, Państwo i Prawo z 2003, nr 1.

16. Borkowski M., Glosa do uchwały SN z dnia 25 czerwca 2008 r., III CZP 45/08, LEX/el. 2009.
17. Borszowski P., Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Glosa, sierpień 2001.
18. Broł J. Prawne aspekty prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych w drodze przekształcenia, Praca i Zabezpieczenie Społeczne, luty-marzec 1991, nr 2-3.
19. Brzeziński B, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008.
20. Brzeziński B., Kalinowski M, Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 października 1987 r. (III SA 496/87), Palestra 1990, nr 6-7.
21. Brzeziński B., Kalinowski M. Wybrane zagadnienia podatkowe przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, Monitor Podatkowy z 1994 r., nr 10.
22. Brzeziński B., Kalinowski M., Glosa do wyroku NSA z dnia 20 lipca 1993 r., SA/Po 3225/92, POP z 1995 r., nr 1.
23. Budziszewski J., Wybrane aspekty amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po przekształceniu spółki, Doradca Podatkowy z 2006 r., nr 10.
24. Chmal T., Sukcesja koncesji i zezwoleń ma sens, Rzeczpospolita – Prawo co dnia z 2004 r., nr 3.
25. Chojnacki D., Glosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., II OSK 674/06, Przegląd Prawa Ochrony Środowiska z 2009 r., nr 1.
26. Ciarkowski S., Plan podziału a zasada sukcesji uniwersalnej częściowej - wybrane zagadnienia szczegółowe., Prawo Spółek z 2003 r., nr 12.
27. Ciarkowski S., Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z 24 czerwca 2004 r., sygnatura akt: III CK 178/03. [Dot. przejścia praw i obowiązków spółek przejmowanych lub łączących się]. Gdańskie Studia Prawnicze Przegląd Orzecznictwa z 2007 r., nr 3.
28. Ciarkowski S., Przejście uprawnień z zakresu prawa administracyjnego przysługujących wspólnikom przekształcanej spółki cywilnej na przekształconą spółkę handlową, Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa z 2009 r., nr 1.
29. Ciecierski M., „Zapłata przez niepodatnika Glosa do uchwały NSA”, Monitor Podatkowy z 2008 r. Nr 10.

30. Cudna-Wagner A., Następstwo procesowe w przypadku podziału spółki przez wydzielenie, *Przegląd Prawa Handlowego*, październik 2008.
31. Czech E.K., Koncesje i zezwolenia jako składniki przedsiębiorstwa, *Przegląd Prawa Handlowego* z 2006 r., nr 5.
32. Czyżak M. Karnoadministracyjne, karnoskarbowe i quasi-karne formy odpowiedzialności podmiotów zbiorowych., *Wojskowy Przegląd Prawniczy* z 2004 r., nr 1.
33. Demendecki T. Glosa do postanowienia SN z dnia 21 lipca 2011 r., I KZP 7/11. Dopuszczalność udziału spółki osobowej prawa handlowego na przykładzie spółki jawnej w charakterze pokrzywdzonego w postępowaniu karnym., *Glosa* z 2012 r., nr 3.
34. Etel L., *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008.
35. Draniewicz B., Glosa do wyroku NSA z dnia 11 lutego 2003 r., sygnatura akt I SA/Łd 955/01, *ONSA* 2004, z. 1 poz. 29, *Prawo Spółek* z 2004 r., nr 9.
36. Draniewicz B., Glosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., II OSK 674/06, *Prawo Spółek* z 2008 r., nr 12.
37. Dudzik S., Zbycie przedsiębiorstwa a sukcesja praw i obowiązków wynikających z aktów administracyjnych, *Państwo i Prawo* 1994 r., nr 7-8.
38. Durczak-Żochowska S. Glosa do postanowienia SN z dnia 21 lipca 2011 r., I KZP 7/11, *Państwo i Prawo* z 2012 r., nr 9.
39. Dźwigała G., Guzowski M. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione, *Przegląd Podatkowy* z 2003 r., nr 12.
40. Fijałkowski T., *Prawo o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych*, Warszawa 1996.
41. Gawlik Z., *Przedsiębiorstwo jako przedmiot obrotu a prawa wynikające z decyzji administracyjnych [w:] Współczesne problemy prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana prof. dr hab. Marii Poźniak-Niedzielskiej*, Kraków 2007.
42. Gill A., Glosa do wyroku NSA z dnia 20 września 2002 r., sygnatura akt: I SA 428/01, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 2004 r., z. 3.
43. Gniewek E., Utrata zdolności sądowej przez osobę prawną w trakcie procesu, *Rejent* z 1998 r., nr 5.
44. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
45. Gomułowicz A., Małecki J. *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.

46. Guzek M., Klemens D. Niełatwo przekształcić firmę w spółkę z o.o. lub akcyjną, Rzeczpospolita, Podatki i Rachunkowość z 6 lutego 2012 r.
47. Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A. System Prawa Administracyjnego. Tom 1 Instytucje prawa administracyjnego, Warszawa 2010.
48. Habdas M., Przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym, Kwartalnik Prawa Prywatnego z 2002 r., z. 2.
49. Hajn Z., Charakter prawny i skutki komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego w świetle prawa pracy, Praca i Zabezpieczenie Społeczne z 2000 r., nr 12.
50. Helin A., Zorde K., Bernaziuk A., Kowalski R., Fuzje i przejęcia spółek kapitałowych. Zagadnienia rachunkowe i podatkowe, Warszawa 2010.
51. Iwanicki J., Kocur M., Koncesje, licencje i zezwolenia jako składniki przedsiębiorstwa, Rzeczpospolita z 2003 r., nr 9.
52. Jaworski W. L., Nauka prawa administracyjnego, Zagadnienia ogólne, Warszawa 1924.
53. Jerzmanowski J. glosa do postanowienia Sądu Okręgowego w Kaliszu z dnia 15 grudnia 2009 r., sygnatura akt: VI GA 71/09 Glosa z 2012 r., nr 2.
54. Jurga R., Michalski M. Specyfika struktury organizacyjnej i zasad funkcjonowania spółki powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w związku z jego komercjalizacją i prywatyzacją, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego z 1999 r., nr 4.
55. Kadej M.R., Przekształcenie spółki prawa handlowego a posiadane koncesje i licencje, Prawo Spółek z 2009 r., nr 6.
56. Karczyński Ł., Opodatkowanie przekształceń spółek, Lex 2011.
57. Kasznica S., Polskie Prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze, Poznań 1947.
58. Kidyba A., Sukcesja, kontynuacja, a może coś innego?, Monitor Prawa Handlowego z 2011 r., nr 1.
59. Kordasiewicz B., Prawo spadkowe, System Prawa Prywatnego, tom 10, 2009.
60. Kosikowski C., Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej, Państwo i Prawo z 2004, z. 10.
61. Kosikowski C., System Prawa Finansowego. Tom I. Teoria i Nauka Prawa Finansowego, Warszawa 2010.

62. Kruczalak K., „Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę” Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny z 1989 r., z. 2.
63. Krygier S., Koncesje i zezwolenie – następstwo prawne, Glosa z sierpnia 2003 r.
64. Kremer E., Ustawowe przystąpienie do długu przez nabywcę przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego - zagadnienia wybrane, Studia Iuridica Agraria z 2001 r., nr 2.
65. Kurowski L., Weralski M. Prawo finansowe, Warszawa 1968.
66. Leoński Z., Zarys Prawa Administracyjnego Działalność Administracji, Warszawa 2001.
67. Litwińczuk H., Przekształcenia spółek - aspekty podatkowe, Przegląd Podatkowy z 2001 r., nr 5.
68. Litwińczuk H., Restrukturyzacja szansą na optymalizację podatkową działalności przedsiębiorcy, Prawo i Podatki z października 2006 r.
69. Litwińczuk H., Przekształcenia i fuzje podmiotów gospodarczych, zagadnienia podatkowe, Warszawa 1994.
70. Łaszczyca G., Matan A., Następstwo w prawie administracyjnym [w:] Koncepcja systemu prawa administracyjnego pod red. J. Zimmermanna, 2007.
71. Łaszczyca G., Sasiak R. Łączenie spółek kapitałowych a sukcesja praw i obowiązków ze sfery publicznoprawnej (wybrane zagadnienia), Prawo Spółek z 1999 r., nr4.
72. Łukiańczuk A., Połączenie spółek kapitałowych przez przejęcie - skutki podatkowe, cz. II. Podatek dochodowy od osób prawnych, Doradca Podatkowy z 2007, nr 12
73. Mariański A., Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym, Warszawa 2001.
74. Mariański A., Następstwo prawne w prawie podatkowym, Glosa Maj 2002 r.
75. Mariański A., Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych - rozważania na tle art. 494 § 2 i 5 k.s.h. – polemika, Przegląd Prawa Handlowego z 2003 r., nr 12.
76. Mariański A., Glosa do wyroku NSA z dnia 17 lipca 2007 r., II FSK 1317/06, Prawo i Podatki - Wydanie Specjalne z 2011 r., nr 15.
77. Mariański A., Koszty uzyskania przychodu z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych – sukcesja podatkowa spadkobierców, Glosa z 2013 r., nr 1.
78. Mastalski R., Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, Przegląd Podatkowy z 2003 r., nr 10.
79. Matan A. Akt Administracyjny „osobowo-rzeczowy” – zagadnienia następstwa

- prawnego, Roczniki Administracji i Prawa: teoria i praktyka; Rok VII/VIII.
80. Matan A., Następstwo (sukcesja) z mocy prawa w materialnym prawie administracyjnym., CASUS z 2008 r., nr 4.
 81. Mazgaj M. Przejęcie spółki dominującej przez jej zależną spółkę z o.o., Przegląd Prawa Handlowego z października 2011.
 82. Memiec M., Następstwo prawne w prawie administracyjnym, Acta Universitatis Wratislaviensis 1990, nr 1093, Przegląd Prawa i Administracji XXVI.
 83. Napierała J., Wybrane instytucje prawa cywilnego znajdujące zastosowanie w związku z likwidacją przedsiębiorstwa państwowego., Rejent z 1994 r., nr 11.
 84. Niedośpiał M. w Głosie do uchwały SN z dnia 25 czerwca 2003 r., III CZP 14/03, Nowy Przegląd Notarialny z 2005 r., nr 1/56.
 85. Nita A. Stosunek prawno podatkowy, obowiązek i zobowiązanie podatkowe, Zakamycze 1999.
 86. Nita B. Model odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Państwo i Prawo z 2003 r., z. 6.
 87. Niewiadomski Z., Prawo administracyjne, Warszawa 2009.
 88. Ochendowski E., Prawo Administracyjne. Część ogólna, Toruń 2004.
 89. Olech Z., Nowak M., Regulacja sukcesji administracyjnoprawnej w kodeksie spółek handlowych, Przegląd Prawa Handlowego, styczeń 2008.
 90. Oleś W., Rodzynkiewicz M., Koncentracja i przekształcenia podmiotów gospodarczych zagadnienia wybrane, Część I, Warszawa 1998.
 91. Pacyna M. Sukcesja statusu pokrzywdzonego w przypadku przekształcenia, połączenia lub podziału spółek prawa handlowego w toku postępowania karnego, Przegląd Sądowy, wrzesień 2007.
 92. Pazdan M. Kodeks spółek handlowych a kodeks cywilny, Państwo i Prawo z 2001 roku, z. 2.
 93. Piątkowski J., Witczak H., Kawałko A., System prawa prywatnego Prawo spadkowe, Tom 10, Warszawa 2009.
 94. Piotrowska A., Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych - rozważania na tle art. 494 § 2 i 5 k.s.h., Przegląd Prawa Handlowego z 2003 r., nr 9.
 95. Pismo z dnia 31 maja 1994 r. Ministerstwo Finansów, PO 4/MS-722-531/94, Zwrot nadpłaconych podatków spółce powstałej przedsiębiorstwa państwowego. Zwrot podatku dochodowego od różnic kursowych za lata 1989 i 1990 zapłaconego przez

- przedsiębiorstwa państwowe, które uległy przekształceniu lub likwidacji w trybie ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych., Monitor Podatkowy z 1998 r., nr 3.
96. Płonka E. Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę (zagadnienia prawne), Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego z 1990 r., nr 1-3.
 97. Przychodzki M., Głosa do uchwały SN z dnia 15 listopada 2000 r., III ZP 20/00, Głosa 2002, nr 10.
 98. Pustuł J. Skutki podatkowe przekształcenia spółki kapitałowej w osobową a interpretacja pojęcia niepodzielonego zysku, Przegląd Podatkowy z 2011 r., nr 2.
 99. Radwański Z., Prawo cywilne – część ogólna, Warszawa 1999.
 100. Radwański Z., Prawo cywilne – część ogólna, Warszawa 2009.
 101. Rajski J., Założenia ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, Państwo i Prawo z 1990, nr 12.
 102. Rams A., Kodeks spółek handlowych, cz. XLII. Łączenie a sukcesja, Rzeczpospolita z 2001 r., nr 3.
 103. Witolda Wołodkiewicza (red.), Prawo Rzymskie, Słownik encyklopedyczny, Warszawa 1986.
 104. Ruchlicki P., Problematyka prawnopodatkowa niepodzielonych zysków w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w osobową. Artykuł dyskusyjny, Doradca Podatkowy z 2009 r., nr 7-8.
 105. Rudecka I., Wniesienie aportu a podział przez wydzielenie - charakterystyka porównawcza, cz. III. Podstawowe skutki prawne podziału przez wydzielenie, Doradca Podatkowy z 2003 r., nr 11.
 106. Rybicki Z., Piątek S. Zarys prawa administracyjnego i nauki administracji, Warszawa 1984.
 107. Skoczylas A., Przejęcie banku – zagadnienia publicznoprawne, Prawo Bankowe, z 2001 r., nr 7-8.
 108. Skoczylas A., Odesłania w postępowaniu sądownoadministracyjnym, Warszawa 2001,
 109. Skoczylas A., Sukcesja praw i obowiązków administracyjnoprawnych przy łączeniu instytucji finansowych w formie spółki akcyjnej na przykładzie banków (zagadnienia wybrane), Prawo Spółek z 2002 r., nr 4.
 110. Skorczyńska E., Sukcesja publicznoprawna w procesie łączenia się spółek na tle pojęcia następstwa prawnego w prawie administracyjnym, Prawo Spółek z 2003 r. nr

- 11.
111. Skowrońska-Bocian E., Prawo spadkowe, Warszawa 1997.
112. Sołtysiński S. Przepisy ogólne kodeksu spółek handlowych (Wybrane zagadnienia), Państwo i Prawo z 2001 r., nr 7.
113. Starościak J. Prawo Administracyjne, Warszawa 1975.
114. Szczepaniak R. W sprawie wykładni przepisów ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych (uwagi cywilisty), Czasopismo prawa karnego i nauk penalnych z 2004 r., nr 1.
115. Szczygłowska E., Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych, Oficyna 2009.
116. Szpunar A., Uwagi o pojęciu prawa dziedziczenia, Rejent z 2002 r., nr 5.
117. Szubielska D., Łączenie się spółek a odpowiedzialność podatkowa wspólników. Prawo i Podatki z 2006 r., nr 3.
118. Szumański A., Łączenie się spółek w świetle kodeksu spółek handlowych, Prawo Spółek z 2001 r., nr 3.
119. Szumański A. Podział spółki w świetle kodeksu spółek handlowych, Prawo Spółek z 2002 r., nr 1.
120. Szydło W., Przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym i jego zbycie a sytuacja prawna koncesji, licencji i zezwoleń w kontekście art. 55(1) kodeksu cywilnego, Prawo Spółek z 2006 r., nr 4.
121. Szymczaka M. (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1984, Tom II.
122. Świderek Ł., Prawno-podatkowe skutki przekształcenia spółki. Wybrane regulacje, Rejent z 2007 r. nr 9.
123. Walczak-Zaremba H., Sukcesja uprawnień i obowiązków publicznoprawnych w związku z restrukturyzacją przedsiębiorców w świetle prawa geologicznego i górniczego, Ochrona Środowiska Przegląd z 2003 nr 2.
124. Waligórski M., Administracyjna regulacja działalności gospodarczej. Problemy prawnej reglamentacji, Poznań 1998.
125. Weralski M., Polskie prawo finansowe, Warszawa 1976.
126. Witosz A., Łączenie, podział i przekształcenie spółek handlowych pod redakcją prof. dr hab. Andrzeja Kidyby, 2006.
127. Witosz A., Ochrona wierzycieli w transgranicznym łączeniu się spółek, Prawo Spółek z 2008 r., nr 11.

128. Wojtkowiak Ł., Jakubowicz J., Kiedy trzeba zapłacić podatek od zatrzymanego zysku. Rzeczpospolita 2010, nr 1713/187: dobra firma.
129. Wolter A., Prawo cywilne, Zarys części ogólnej, Warszawa 1972.
130. Zawadowski A. Przekształcenia spółki kapitałowej - uwagi teoretyczno prawne, Przegląd Prawa Handlowego z 1995 r., nr 10.
131. Zieliński M., Wykładnia Prawa, Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2006.
132. Ziemiński Z., Z teorii i filozofii prawa Zygmunta Ziemińskiego pod redakcją Sławomiry Wronkowskiej, Łódź 2007.
133. Ziemiński K.M., Rola i miejsce reguł kolizyjnych, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny z 1978 r. nr 2.
134. Ziemiński K.M., Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji, Poznań 2005.
135. Ziemiński K.M., Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2009 r., z. 1.
136. Zimmermann M., Prawo administracyjne. Praca zbiorowa pod redakcją prof. dr M. Jaroszyńskiego, Cz. II., Warszawa 1952.
137. Żuławska C. Niektóre prawne i ekonomiczne aspekty prywatyzacji, Państwo i Prawo z 1991 r., z. 2.
138. Uzasadnienie do projektu ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, druk sejmowy numer 283 i 284, data wpływu projektu: 16 marca 1990 r.

Orzecznictwo i stanowiska organów administracji państwowej:

1. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 marca 1971 r., sygnatura akt: II CZ 162/1970, LEX 6887.
2. Postanowienie Sądu Najwyższego z 28 maja 1982 r., sygnatura akt: IV CZ 80/1982, LEX nr 8427.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 1987 r., III SA 496/87, niepublikowany.
4. Orzeczeniu Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 1991 r., III CZP 70/90, Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna z 1991 r., nr 7, poz. 81.
5. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 13 grudnia 1991 r., III CRN 321/91, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 1992 r., Nr 7-8, poz. 142.

6. Uchwała Sądu Najwyższego z 19 maja 1992 r., sygnatura akt III CZP 49/1992, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna/Pracy z 1992 r., Nr 11, poz. 200.
7. Wyrok Sądu Najwyższego z 13 grudnia 1992 r., sygnatura akt III CRN 321/91, Orzecznictwo Sądu Najwyższego z 1992 r., Nr 7-8, poz. 142.
8. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Poznaniu z dnia 20 lipca 1993 r., sygnatura akt: SA/Po 3225/92, Monitor Podatkowy z 1994 Nr 1 str. 16.
9. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 21 lutego 1994 r., sygnatura akt IV SA 285/93, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1994 r., nr 4, s. 168.
10. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 marca 1994 r., sygnatura akt SA/Ka 1857/93, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1995 r., Nr 1, poz. 42.
11. Pismo z dnia 31 maja 1994 r. Ministerstwo Finansów, PO 4/MS-722-531/94, Zwrot nadpłaconych podatków spółce powstałej z przedsiębiorstwa państwowego. Zwrot podatku dochodowego od różnic kursowych za lata 1989 i 1990 zapłaconego przez przedsiębiorstwa państwowe, które uległy przekształceniu lub likwidacji w trybie ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych., Monitor Podatkowy z 1998 r. Nr 3 str. 10.
12. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 1994 r., OSP 1995, nr 6, poz. 125.
13. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 9 listopada 1994 r., sygnatura akt III SA 246/94, ONSA z 1996 r., nr 2.
14. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 1995 r., sygnatura akt: III SA 422/94, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1996 r., Nr 2.
15. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 1995 r., sygnatura akt: III SA 863/94, Głosa z 1995r., Nr 8.
16. Sąd Najwyższy uchwała składu 7 sędziów z dnia 14 marca 1995 r., sygnatura akt III CZP 165/95, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna/Pracy z 1995 r. nr 6, poz. 87.
17. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Poznaniu z dnia 27 kwietnia 1995 r., sygnatura akt: SA/Po 55/95, Prawo Gospodarcze z 1996 r., nr 1.
18. Uchwała Sądu Najwyższego z 2 czerwca 1995 r., I PZP 16/95, Orzecznictwo Sądu Najwyższego z 1995, nr 21.

19. Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Katowicach z dnia 9 czerwca 1995 r., sygnatura akt SA/Ka 866/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 1997 r., nr 1.
20. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 17 listopada 1995 r., sygnatura akt III SA 137/95, ONSA z 1996 r., nr 4 str. 174.
21. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 27 listopada 1995 r., sygnatura akt SA/Gd 2508/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 1997 r., Nr 5.
22. Uchwała Sądu Najwyższego z 21 marca 1996 r., sygnatura akt III AZP 39/95, OSN z 1996, nr 19, poz. 280.
23. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 11 kwietnia 1996 r., sygnatura akt: I ACr 206/96, Prawo Gospodarcze z 1997 r., nr 3.
24. Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 1996 r., sygnatura akt W 2/96, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego z 1996 r., nr 3, poz. 23.
25. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Katowicach z dnia 10 lipca 1996 r., sygnatura akt: SA/Ka 1346/95, Monitor Podatkowy z 1997 r., nr 3 str. 87.
26. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 23 lipca 1996 r., sygnatura akt I ACr 617/96, LEX nr 26410.
27. Pismo Ministerstwo Finansów z dnia 7 marca 1997 r., Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat, PO 4/UD-802-119/97, Ograniczenie możliwości odliczenia straty przez podmiot gospodarczy powstały w wyniku przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału, Glosa z 1998 r., Nr 3, s. 49.
28. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 18 kwietnia 1997 r., sygnatura akt: III SA 15/96, Doradca Podatkowy z 1998 r., nr 1.
29. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 maja 1997 r., sygnatura akt I PKN 174/97, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 1998 r., nr 8 poz. 244.
30. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Szczecinie z dnia 16 lipca 1997 r., sygnatura akt: SA/Sz 1279/96, LEX nr 30839.
31. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Łodzi z dnia 8 lipca 1998 r., sygnatura akt: I SA/Łd 5/97, LEX nr 36011.
32. Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 15 października 1998 r., sygnatura akt: III SA 955/97, LEX nr 34944.

33. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 18 grudnia 1998 r., sygnatura akt: III SA 1735/97, LEX nr 37850.
34. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 23 grudnia 1998 r., sygnatura akt: III SA 2791/97, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2000 Nr 1 poz. 19.
35. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 1999 r., sygnatura akt: II UKN 632/98, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 2000 r., Nr 14.
36. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 r., sygnatura akt: K 28/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego z 1999 r., nr 7.
37. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 sierpnia 2000 r. sygnatura akt SA/Bk 957/99, Lex nr 44746.
38. Uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2000 r., sygnatura akt: III ZP 20/00, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2001 r., nr 16, poz. 504.
39. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 grudnia 2000 r., sygnatura akt: I CKN 324/00, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2001 r., nr 6 poz. 96.
40. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 listopada 2001 r., sygnatura akt V CKN 536/00, LEX nr 52637.
41. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2002 r., sygnatura akt: III RN 193/00, LEX nr 558333.
42. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 października 2002 r., II SA 3200/01.
43. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 5 grudnia 2002 r., sygnatura akt III CZP 71/02, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2003 r., nr 10, poz. 133.
44. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 stycznia 2003 r., sygnatura akt III SA 1492/01, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
45. Wyrok z dnia 11 lutego 2003 r., sygnatura akt I SA/Łd 955/01, ONSA 2004, z. 1 poz. 29.
46. Wyrok Sądu Najwyższego z 23 maja 2003 r., III CKN 1308/00, LEX nr 788059.
47. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 czerwca 2003 r., sygnatura akt III CZP 14/03, Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna z 2004 r., nr 7-8.

48. Wyrok Sądu Najwyższego z 7 kwietnia 2004 r., sygnatura akt IV CK 215/03, Lex nr 152889.
49. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2004 r., sygn. II SA 3883/02.
50. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 czerwca 2004 r., sygnatura akt II SA 3543/02 LEX nr 160473.
51. Postanowienie Sądu Najwyższego z 24 czerwca 2004 r., sygnatura akt: III CK 178/03, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna z 2005, nr 6.
52. Uchwała Sądu Najwyższego z 7 października 2004 r., sygnatura akt: II PZP 9/04, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2005, nr 3.
53. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 stycznia 2005 r., sygnatura akt FSK 979/04, Rejent z 2005 r., nr 5, poz. 170.
54. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 maja 2005 r., sygnatura akt V SA/Wa 901/04, LEX nr 168096.
55. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2005 r., sygnatura akt: II SA/Gd 562/02, LEX nr 299511.
56. Wyrok z dnia 27 lipca 2005 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygnatura akt VI SA/Wa 163/05, LEX nr 183659.
57. Pismo z dnia 11 sierpnia 2005 r. Izba Skarbowa w Warszawie, 1401/BF/4003/US-2/TZ/05, Sukcesja numeru identyfikacji podatkowej, www.mofnet.gov.pl.
58. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2005 r., sygnatura akt I FSK 262/05, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
59. Pismo z dnia 12 stycznia 2006 r., Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik, PB1 415/124B/05/EB, Wypłata z zysku w przekształconej spółce.
60. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2006 r., sygnatura akt SK 46/05, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A z 2006 r., nr 4, poz. 39.
61. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2006 r., sygnatura akt I SA/Go 2296/05, LEX nr 580554.
62. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 listopada 2006 r., sygnatura akt: VI SA/Wa 416/06, LEX nr 315887.
63. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 listopada 2006 r., sygnatura akt I FSK 267/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

64. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 grudnia 2006 r., sygnatura akt VII SA/WA 1336/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
65. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 stycznia 2007 r., sygnatura akt III SA/Wa 2753/06, LEX nr 299735.
66. Wyrok z dnia 20 lutego 2007 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygnatura akt II OSK 350/06, LEX nr 344615.
67. Postanowienia wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2007 r., sygnatura akt: V CKN 3/07.
68. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2007 r., sygnatura akt II FSK 550/06, LEX nr 401825.
69. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygnatura akt: II OSK 674/06, LEX nr 322449.
70. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 czerwca 2007 r., sygnatura akt I FSK 1022/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
71. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2007 r., sygnatura akt: I GSK 1771/06, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych z 2009 r., nr 1.
72. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, z dnia 10 października 2007 r., I OSK 1124/07 LEX nr 438951.
73. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 4 grudnia 2007 r., sygnatura akt I OSK 1665/06, LEX nr 417757.
74. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2008 r., sygnatura akt II CSK 394/07, Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna z 2009 r., nr 2.
75. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 lutego 2008 r., sygnatura akt I SA/Gd 1006/07, LEX nr 466250.
76. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 marca 2008 r., sygnatura akt II OSK 14/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
77. Uchwała Sądu Najwyższego z 9 kwietnia 2008 r., sygnatura akt: II PZP 4/08, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2008 r., nr 19-20.
78. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 17 kwietnia 2008 r., sygnatura akt I SA/Kr 926/07, LEX nr 467798.

79. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 kwietnia 2008 r., sygnatura akt III SA/Wa 82/08, LEX nr 483677.
80. Uchwała Sądu Najwyższego z 7 maja 2008 r., sygnatura akt II UZP 1/08, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Zbiór Urzędowy Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2008 r., nr 23-24.
81. Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2008 r., sygnatura akt I FPS 8/07, Prokuratura i Prawo - dodatek Orzecznictwo z 2008, nr 12.
82. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 czerwca 2008 r., sygnatura akt III CZP 45/08.
83. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 czerwca 2008 r., sygnatura akt I FSK 688/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
84. Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 2 lipca 2008 r., sygnatura akt: II AKz 476/08, Prokuratura i Prawo z 2009 r., nr 4.
85. Pismo z dnia 29 lipca 2008 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPP1/443-1009/08-2/SM, www.mofnet.gov.pl.
86. Postanowienie Sądu Najwyższego z 17 września 2008 r., sygnatura akt: III CSK56/08, LEX nr 560578.
87. Pismo z dnia 23 września 2008 r. Izba Skarbowa w Katowicach, IBPB1/415-497/08/MW (KAN-6449/06/08), Opodatkowanie przychodu z kapitału zapasowego w związku z przekształceniem spółki z o.o. w spółkę jawną, www.mofnet.gov.pl.
88. Pismo z dnia 8 października 2008 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB3/423-1327/08-2/AG, www.mofnet.gov.pl.
89. Pismo z dnia 14 października 2008 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, ILPB2/415-456/08-2/ES, Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę jawną a powstanie po stronie wspólników przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, www.mofnet.gov.pl.
90. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 października 2008 r., sygnatura akt V SA/Wa 679/08, LEX nr 536937.
91. Pismo z 31 października 2008 r., Izba Skarbowa w Katowicach, IBPP3/443-553/08/KO, Prawo do odliczenia przez spółkę przejmującą podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na spółkę przejmowaną, www.mofnet.gov.pl.
92. Pismo z 21 listopada 2008 r., Izba Skarbowa w Poznaniu, ILPP1/443-836/08-3/HW, Ustawowa sukcesja praw i obowiązków a prawo do odliczenia podatku naliczonego, www.mofnet.gov.pl

93. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 stycznia 2009 r., sygnatura akt: II GPS 6/08 Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych z 2009 r., nr 3.
94. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 stycznia 2009 r., sygnatura akt VIII SA/WA 440/08, LEX nr 569137.
95. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 16 stycznia 2009 r., sygnatura akt: I SA/Po 1405/08, LEX nr 483313.
96. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 29 stycznia 2009 r., sygnatura akt I SA/Ke 465/08, LEX nr 478231.
97. Pismo z dnia 17 lutego 2009 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, ILPB2/415-756/08-2/WM, Wartość niepodzielonych zysków w spółce z o. o. określona na dzień jej przekształcenia w spółkę komandytową przypadającą w odpowiednim udziale jako przychód do opodatkowania, www.mofnet.gov.pl.
98. Postanowienie Sądu Najwyższego z 18 lutego 2009 r., sygnatura akt: I CZ 7/09, LEX nr 560517.
99. Wyrok z dnia 25 lutego 2009 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, sygnatura akt I SA/Ol 22/09, LEX nr 515167.
100. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 marca 2009 r., sygnatura akt II GSK 209/08, LEX nr 531549.
101. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 marca 2009 r., sygnatura akt II GSK 69/09, LEX nr 531551.
102. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 marca 2009 r., sygnatura akt II SA/Gd 892/08, LEX nr 529885.
103. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2009 r., sygnatura akt III SA/Wa 2112/08, LEX nr 532468.
104. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygnatura akt: V CSK 410/08, LEX nr 627254.
105. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 kwietnia 2009 r., sygnatura akt II GSK 71/09, LEX nr 558738.
106. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 maja 2009 r., sygnatura akt: III SA/Wa 158/09, LEX nr 537015
107. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 9 czerwca 2009 r., sygnatura akt: I SA/Rz 41/09, LEX nr 512083.

108. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 22 czerwca 2009 r., sygnatura akt IV SA/Wr 96/09, LEX nr 564055.
109. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., sygnatura akt: II FSK 1133/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
110. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 13 sierpnia 2009 r., sygnatura akt: I SA/Ke 225/09, LEX nr 598341.
111. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 6 października 2009 r., sygnatura akt: III AUa 767/09, Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej z 2009 r., nr 4.
112. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 17 listopada 2009 r., sygnatura akt I SA/Po 489/09, LEX nr 541975.
113. Postanowienie Sądu Okręgowego w Kaliszu z dnia 15 grudnia 2009 r., sygnatura akt: VI GA 71/09 Glosa z 2012 r., nr 2.
114. Pismo z 8 stycznia 2010 r. Izba Skarbowa w Katowicach, IBPP1/443-1001/09/AW, Uprawnienie spółki przejmującej zorganizowaną część przedsiębiorstwa spółki dzielonej do dokonania korekty faktury oraz korekty podatku dotyczących spółki dzielonej, www.mofnet.gov.pl.
115. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 11 stycznia 2010 r., sygnatura akt II SA/Kr 1664/09. LEX nr 600144.
116. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 18 stycznia 2010 r., sygnatura akt: I SA/Wr 1619/09 LEX nr 600054
117. Pismo z dnia 1 lutego 2010 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB3/423-894/09-8/MS, Uprawnienia spółki kapitałowej przekształconej ze spółki osobowej z tytułu przejęcia przez nią praw do znaków towarowych, www.mofnet.gov.pl.
118. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 marca 2010 r., sygnatura akt I SA/Wr 1797/09, LEX nr 576125.
119. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 marca 2010 r., sygnatura akt V CSK 338/09, LEX nr 688055.
120. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2010 r., sygnatura akt: III SA/Wa 43/10, LEX nr 620079
121. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 20 maja 2010 r., sygnatura akt: I SA/Po 142/10, LEX nr 673447.
122. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2010 r., sygnatura akt: III SA/Wa 45/10, LEX nr 603907.

123. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11 czerwca 2010 r., sygnatura akt III SA/Wa 99/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
124. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23 czerwca 2010 r., sygnatura akt: I SA/Po 271/10, LEX nr 599393.
125. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 lipca 2010 r., sygnatura akt I FSK 1089/09. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2011 r., nr 2.
126. Pismo z dnia 16 lipca 2010 r., Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB3/423-203/10-3/EB, Obowiązek spółki dotyczący wykazania w zeznaniu rocznym kwot przychodów oraz kosztów ich uzyskania, pozostających w związku z przeniesieniem na jej rzecz zorganizowanej części przedsiębiorstwa, www.mofnet.gov.pl.
127. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 października 2010 r., sygnatura akt II GSK 880/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
128. Pismo z dnia 14 grudnia 2010 r., Izba Skarbowa w Warszawie, IPPP1-443-1020/10-3/PR, Obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w okresie przed i po przeprowadzeniu podziału przez wydzielenie, www.mofnet.gov.pl.
129. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 stycznia 2011 r., sygnatura akt: II FSK 1558/09 LEX nr 952668.
130. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 lutego 2011 r., sygnatura akt I SA/Rz 845/10, LEX nr 736486, Monitor Podatkowy z 2011 r., nr 3.
131. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 marca 2011 r., sygnatura akt: I SA/Lu 875/10 LEX nr 1084594.
132. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 10 marca 2011 r., sygnatura akt: I SA/Sz 992/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
133. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2011 r., sygnatura akt: I FSK 1062/10, LEX nr 784851.
134. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2011 r., sygnatura akt: III SA/Wa 1852/10, LEX nr 909988.
135. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 marca 2011 r., sygnatura akt: II OSK 524/10, LEX nr 1080337.
136. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 22 marca 2011 r., sygnatura akt ISA/Rz 106/2011, LEX 785355.

137. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 kwietnia 2011 r., sygnatura akt: II OSK 654/10, LEX nr 992618.
138. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2011 r., sygnatura akt: I FSK 674/10, LEX nr 1080615.
139. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 2011 r., sygnatura akt III SA/Wa 2982/10, LEX nr 951559.
140. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 2 czerwca 2011 r., sygnatura akt: I SA/Sz 351/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
141. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2011 r., sygnatura akt: I KZP 7/11, Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa z 2011 r., nr 8.
142. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygnatura akt: II FSK 499/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
143. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 września 2011 r., sygnatura akt: I FSK 1383/10, LEX nr 1053441.
144. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 października 2011 r., sygnatura akt: I OSK 1875/10, LEX nr 1149263.
145. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, interpretacja indywidualna z dnia 22 listopada 2011 r., IPPP1/443-1287/11-2/AS, powstanie obowiązku podatkowego oraz korekty podatku naliczonego w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa podatnika w jednoosobową spółkę kapitałową.
146. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 grudnia 2011 r., sygnatura akt: II FSK 1050/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
147. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 marca 2012 r., sygnatura akt: II FSK 1671/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.
148. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 marca 2012 r., sygnatura akt I FSK 806/11, LEX nr 1148162.
149. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygnatura akt I SA/PO 193/12, LEX nr 1148385.
150. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 maja 2012 r., sygnatura akt: II FSK 1937/11, LEX nr 1244113.
151. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2012 r., sygnatura akt: II FSK 2234/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

152. Wyrok Sądu Najwyższego z 23 listopada 2012 r., sygnatura akt V CSK 598/12, LEX 1284765.
153. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2013 r., sygnatura akt: II FSK 2366/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.