

Spis treści

Umowa o pracę Pracodawca nie zawsze ma prawo do utworu Joanna Basińska	2
Obciążenie praw udziałowych Użytkowanie na akcjach ma szerokie zastosowanie Włodzimierz Głowacki	7
Spółki prawa handlowego Udziałowcy powinni pomyśleć o dodatkowym porozumieniu Jędrzej Jakubowicz	11
Umowy cywilnoprawne Umowa agencyjna na styku z prawem pracy Sławomir Dziurzyński	14
Ochrona informacji Dlaczego warto zawierać umowy o zachowaniu poufności Anna Adamek	17
Prawo bankowe Gwarancja bankowa to skuteczna ochrona wierzyciela Sławomir Marciniak	19
Świadczenie usług Umowy na wdrożenie oprogramowania Marcin Berlak	22
Umowy autorskie Jak i od kogo nabyć prawa do utworów audiowizualnych Piotr Żebiałowicz	25
Umowy cywilnoprawne Istotne cechy umowy dostawy Joanna Matkowska	28
Umowy cywilnoprawne Umowa zlecenia podlega opodatkowaniu i składkom ZUS Jakub Kozak	31
Umowy nienazwane Faktoring finansuje bieżącą działalność gospodarczą Anna Soporek	34

„Oficyna Prawa Polskiego”
Wydawnictwo WiP
ul. Łotewska 9A, 03–918 Warszawa
NIP: 526–19–92–256
KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy,
Sąd Gospodarczy XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy
Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

„Prawo i Podatki” **Rada programowa:**
prof. dr hab. Hanna Litwińczuk (przewodnicząca)
prof. dr hab. Bogumił Brzeziński
prof. dr hab. Leonard Eteł
prof. dr hab. Jolanta Gliniecka
prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz
prof. dr hab. Antoni Hanusz
prof. dr hab. Ryszard Mastalski
prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Redaktor naczelny:
doc. dr Witold Konieczny
e-mail: prawoipodatki@opp.com.pl

Redaktor:
Bogdan Świąder

Wydawca: Norbert Pawlikowski

Koordinacja produkcji:
Mariusz Jezierski

Skład i łamanie:
Ireneusz Gawliński

Drukarnia: MDruk
Nakład: 300 egz.

Informacja dla autorów:
Prosimy o dołączanie do przesyłanych materiałów krótkiej informacji o autorze oraz numerów telefonów. Sugerowana objętość artykułów to 20 tys. znaków (około 10 stron).
„Prawo i Podatki” chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Fragmenty tekstu oznaczone skrótem „red.” pochodzą od redakcji.

Informacje o prenumeracie:
tel.: 22 429 42 99
faks: 22 617 60 10
e-mail: cok@opp.com.pl

Pracodawca nie zawsze

Bardzo wiele zawodów związanych jest immanentnie z wykonywaniem zadań o charakterze twórczym. Efekty tej pracy mogą stanowić utwór w rozumieniu przepisów ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawach autorskich i prawach pokrewnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2006 r. nr 90, poz. 631 ze zm.).

Nadal nie wszyscy pracodawcy zawierając z pracownikiem umowę o pracę zdają sobie sprawę z problemów dotyczących praw autorskich do utworów stworzonych przez pracownika podczas zatrudnienia.

Tymczasem twórców znajdziemy w redakcjach prasowych i telewizyjnych, agencjach reklamowych, biurach projektowych, teatrach, operach i wielu innych miejscach. Projektanci obuwia czy ubrań, dekoratorzy wnętrz, dziennikarze, kompozytorzy, plastycy, graficy komputerowi, programiści – to tylko niewielka część osób wykonujących pracę o charakterze twórczym, niejednokrotnie w ramach stosunku pracy.

Powstaje zatem pytanie: czy stworzonymi w trakcie zatrudnienia utworami pracownicy (twórcy) mogą swobodnie dysponować? Czy pracodawca ma prawo do efektów pracy swoich pracowników? Odpowiedzi na te pytania należy szukać nie tyle w regulacjach prawa pracy, co w unormowaniach ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

Kwestię nabycia praw autorskich przez pracodawcę do utworu stworzonego przez pracownika reguluje art. 12 powołanej wyżej ustawy. Zasadą jest, że pracodawca nabywa majątkowe prawa autorskie do utworów stworzonych przez pracownika z chwilą przyjęcia utworu w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron.

Utwór pracowniczy

Przywołany przepis art. 12 prawa autorskiego dotyczy tzw. utworów pracowniczych. Chodzi tu o utwory stworzone przez pracowników, niezależnie od podstawy nawiązania stosunku pracy. Może być to zatem zarówno stosunek pracy nawiązany na podstawie umowy o pracę, spółdzielczej umowy o pracę, mianowania albo powołania. Omawiane przepisy nie obowiązują w stosunku do osób wy-



**JOANNA
BASIŃSKA**
wspólnik
radca prawny
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

konujących zadania w ramach umowy zlecenia czy też umowy o dzieło. W takim przypadku zagadnienia prawnoautorskie należy odrębnie i wprost uregulować w tego rodzaju umowie cywilnoprawnej. W przypadku utworu pracowniczego nie jest wystarczający jakikolwiek związek łączący powstanie utworu ze stosunkiem pracy. Konieczne jest, aby stworzenie utworu nastąpiło w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy. Powyższy związek może wynikać wprost z treści umowy o pracę, indywidualnego zakresu obowiązków, polecenia służbowego, wewnątrzzakładowych aktów prawa pracy. Zasadniczo chodzi o te przypadki, gdy stworzenie danego dzieła należało do zakresu zadań (obowiązków) pracowniczych polegających na tworzeniu utworów danego rodzaju np. na pisaniu przez dziennikarza artykułów prasowych czy felietonów. Może to wynikać wprost z rodzaju wykonywanego zawodu lub zajmowanego stanowiska. Jeśli jednak projektant branżowy w pracowni architektoniczno-budowlanej, korzystając ze służbowego komputera i oprogramowania pracodawcy opracuje rysunki i teksty do tworzonych przez siebie komiksów, to pomimo iż wykonywał to na terenie zakładu pracy, w czasie pracy i na sprzęcie pracodawcy, pracodawca nie nabędzie prawa do tego utworu, gdyż nie mieściło się to w zakresie obowiązków pracowniczych. W takim przypadku do projektanta nadal należeć będą majątkowe prawa autorskie do stworzonego utworu (komiksu). Naturalnie takie działanie pracownika może być podstawą do wyciągnięcia wobec pracownika sankcji porządkowych przez pracodawcę za wykorzystywanie czasu pracy oraz mienia pracodawcy do innych, pozapracowniczych celów, jednak absolutnie nie można mówić o jakichkolwiek prawach pracodawcy do powstałego utworu. Istotne jest zatem rozróżnienie, czy utwór powstał w ramach stosunku pracy, czy tylko „przy okazji”, poza stosunkiem pracy.

Zadania pracowników

Oczywiście nie można całkowicie wyeliminować z kręgu naszego zainteresowania dorozumianego powierzenia pracownikowi określonych zadań. Będzie to miało miejsce chociażby w przypadku

ma prawo do utworu

zaznajomienia pracownika z planami, celami, projektami dotyczącymi realizacji przez zakład pracy nowych zadań (o ile powierzone w ten sposób zadania będą mieściły się w zakresie kompetencji pracownika i zajmowanego przez niego stanowiska). Cele te powinny być w razie wątpliwości oceniane w kontekście gospodarczych zadań pracodawcy, wynikających z jego statutu lub przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej oraz z uwzględnieniem obiektywnie rozumianego przeznaczenia utworu, a zatem jego typowych zastosowań i charakteru.

Odwołanie się z kolei do wspólnego dla obu stron zamiaru w chwili zawierania umowy o pracę, o którym mowa w art. 12 prawa autorskiego – wymaga uwzględnienia wiadomego dla obu stron przeznaczenia utworów, istniejących zwyczajów oraz praktyki zawodowej dotyczącej określonego sposobu eksploatacji utworu (wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 4 września 2012 r., sygn. akt III APa 7/12). Można wyróżnić okoliczności pomocnicze w ustaleniu, czy dany utwór powstał w wyniku wykonywania obowiązków pracowniczych. Badaniu poddaje się: czy w trakcie tworzenia utworu pracownik był podporządkowany pracodawcy lub osobie wskazanej przez niego? Czy tworząc utwór stosował się do wskazówek pracodawcy?

Nabycie prawa do utworu

Samo stworzenie utworu przez pracownika nie pozwala automatycznie przyjąć, że pracodawca nabył do niego prawa, w sytuacji gdy obowiązki pracownika nie polegają na pracy twórczej. W konsekwencji nie znajdzie zastosowania art. 12 ustawy o prawach autorskich odnoszący się do nabycia praw do utworu przez pracodawcę.

Czy pracownik zobowiązany był do uzgadniania i konsultowania z pracodawcą poszczególnych etapów tworzenia lub kolejnych wersji utworu? Czy realizacja utworu wpisuje się w zakres działalności przedsiębiorstwa pracodawcy? Czy twórca współpracował z innymi pracownikami realizującymi swoje obowiązki pracownicze? Pozytywna odpowiedź na powyższe pytania przemawiać będzie za uznaniem takiego dzieła za utwór pracowniczy.

Umowa o pracę

Cel umowy o pracę, o którym mowa w art. 12 prawa autorskiego, należy interpretować z uwzględnieniem jej treści oraz innych okoliczności towarzyszących zawieraniu i wykonywaniu umowy.

Umowa o pracę z pracownikiem twórcą nie musi spełniać specjalnych wymogów. Podstawowe elementy umowy o pracę wynikają w szczególności z art. 29 Kodeksu pracy. Warto jednak zwrócić uwagę na kilka istotnych aspektów. Bardzo ważne jest dokładne zdefiniowanie zakresu obowiązków pracowniczych. Najczęściej dla pracownika tworzonego jest indywidualny zakres obowiązków, z którym pracownik zaznajamiany jest przed przystąpieniem do pracy. Niektórzy pracodawcy posługują się też stanowiskowym zakresem obowiązków, który pozostaje analogiczny dla wszystkich pracowników zajmujących takie samo stanowisko pracy. Jeżeli dokument ten będzie obejmował obowiązek tworzenia dzieł danego rodzaju (np. projektowania ilustracji do książek, wykonywania projektów architektonicznych na potrzeby inwestycji budowlanych), nie budzi żadnej wątpliwości, że celem umowy o pracę jest tworzenie utworów danego rodzaju. Umowa o pracę z pracownikiem twórcą nie musi zawierać postanowień obejmujących wyszczególnienie pól eksploatacji, o których mowa chociażby w art. 50 prawa autorskiego. Przyjmuje się, że pracodawca nabywa prawa autorskie pracownika z mocy ustawy pomimo braku zdefiniowania w umowie pól eksploatacji. Zakres pól eksploatacji, w stosunku do których doszło do nabycia praw majątkowych, jest określany poprzez szczegółową analizę obowiązków pracowniczych oraz zgodnego zamiaru stron. Nie można zatem przyjąć, że pracodawca nabywa autorskie prawa majątkowe na wszystkich polach eksploatacji. Na pracodawcę przejdą bowiem jedynie te prawa, które są związane z celem umowy. O ile ustawa przewiduje automatyzm skutków w odniesieniu do nabycia przez pracodawcę z majątkowych praw autorskich, to skutek ten nie rozciąga się na prawa osobiste przysługujące twórcy – niepodlegające zrzeczeniu się i zbyciu (art. 16 prawa autorskiego). Umowa o pracę może jednak przewidywać postanowienia o niewykonywaniu przez pracownika osobistych praw autorskich do nabytych przez pracodawcę utworów lub do ich wykonywania, ale w sposób niezakłócający korzystanie z utworu przez pracodawcę.

Zapłata wynagrodzenia

Z punktu widzenia prawa pracy pracodawca nie jest zobowiązany do płacenia odrębnego wynagrodzenia z tytułu nabycia majątkowych praw autorskich do utworu pracowniczego. Uznaje się że wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę jest jednocześnie wynagrodzeniem z tytułu nabycia przez pracodawcę praw autorskich. Strony mogą tę kwestię uregulować również w sposób bardziej precyzyjny, w szczegól-

ności, gdy pracownik wykonuje również inne równoległe obowiązki, które nie są związane z tworzeniem utworów. W takim wypadku w ramach ustalonego wynagrodzenia za pracę warto wyodrębnić honorarium za stworzenie i przeniesienie na pracodawcę praw do utworów. Kwestia ta ma znaczenie z punktu widzenia aspektów podatkowych, o których będzie mowa niżej.

Definicja z prawa autorskiego

Utwarem jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór) – art. 1 prawa autorskiego. Utwór jest przedmiotem prawa autorskiego od chwili ustalenia, nawet jeśli by miał postać nieukończoną.

Uprawnienia pracodawcy

Przepis art. 12 prawa autorskiego oraz przepisy prawa pracy nie kreują nieograniczonego prawa pracodawcy do utworu. Zakres uzyskanych przez pracodawcę, na mocy powyższej regulacji, autorskich praw majątkowych ograniczony jest – jak była mowa wyżej – celem umowy o pracę i zgodnym zamiarem stron.

Na mocy art. 12 prawa autorskiego pracodawca uzyskuje prawo bezwzględne do utworu ze wszystkimi tego konsekwencjami. W szczególności może je wykonywać we własnym imieniu, oczywiście z obowiązkiem respektowania osobistych praw autorskich twórcy oraz może tymi prawami rozporządzać.

Pracodawcy będzie zatem przysługiwało pełne prawo do przekazania utworu osobom trzecim, z pominięciem zgody twórcy. Strony umowy o pracę mogą dowolnie rozszerzyć lub wyłączyć zakres nabycia przez pracodawcę praw autorskich majątkowych.

O ile nabycie przez pracodawcę majątkowych praw autorskich nie budzi większych wątpliwości, bardziej problematyczne pozostaje ustalenie, czy wraz z nabywanym utworem pracodawca pozyskuje zezwolenie na wykonywanie praw zależnych. Warto zwrócić uwagę na brzmienie art. 46 prawa autorskiego, który przewiduje, że jeżeli umowa nie stanowi inaczej, twórca zachowuje wyłączne prawo zezwalania na wykonywanie zależnego prawa autorskiego, mimo że w umowie postanowiono o przeniesieniu całości autorskich praw majątkowych. Przepis art. 12 prawa autorskiego stanowi wyłącznie o nabyciu przez pracodawcę majątkowych praw autorskich. O zezwalaniu na wykonywanie praw zależnych nie ma tam mowy. Innymi słowy z braku odrębnego uregulowania tej kwestii w umowie nie można automatycznie przyjąć, iż pracodawca nabywa również tego rodzaju uprawnienie.

Korzystanie z praw

Należy wspomnieć o poglądach odmiennych, które podkreślają specyfikę omawianej regulacji, która powinna objąć swym zakresem również kwestię korzystania z praw zależnych. Trudno byłoby bowiem przyjąć, że nabywając

od swojego pracownika utwór pracodawca nie może później dokonać w nim żadnych przeróbek i następnie korzystać z tak zmodyfikowanego dzieła.

Według D. Flisaka przekonującym argumentem jest wskazanie, że pozostawienie tego uprawnienia w rękach pracownika mogłoby w licznych sytuacjach skutecznie udaremnić ekonomiczny sens nabycia prawa do eksploatacji utworu pracowniczego, skoro pracownik – często niewielkim nakładem sił – mógłby stworzyć i eksploatować produkt zbliżony do utworu pracowniczego, często konkurencyjny czy też wręcz substytucyjny wobec niego¹.

Jakkolwiek zapatrywanie takie wydaje się racjonalne z punktu widzenia funkcjonowania zakładu pracy oraz interesów pracodawcy, należy podchodzić do niego z dużą ostrożnością. Zasadą jest bowiem, że prawo autorskie służy ochronie praw twórcy, zatem wszelkie wyjątki należy interpretować ściśle. Ponadto przepisy wyraźnie rozróżniają majątkowe prawa autorskie od praw zależnych (art. 2 ust. 2 i art. 46 prawa autorskiego). Dodatkowo trzeba pamiętać, że art. 49 ust. 2 prawa autorskiego zabrania dokonywanie zmian bez zgody twórcy pierwotnego, choćby następca prawny posiadał całość autorskich praw majątkowych. Celem eliminacji wszelkich ryzyk pracodawca powinien kwestię korzystania z praw zależnych wyraźnie uregulować z pracownikiem. Zgodnie z zasadą swobody umów strony mogą dowolnie kształtować swoje relacje. Mogą na przykład w umowie o pracę określić inne zasady przeniesienia na pracodawcę prawa do zezwalania na wykonywanie zależnych praw autorskich, a także przewidzieć możliwość wynagradzania pracownika z tytułu działalności twórczej odrębnego od wynagrodzenia z tytułu umowy o pracę.

Moment nabycia praw

Nabycie majątkowych praw autorskich do utworu pracowniczego następuje w chwili przyjęcia utworu przez pracodawcę. Do tego momentu jedynym uprawnionym z tytułu praw autorskich jest pracownik, który utwór stworzył. Przepis art. 12 nie stanowi wyjątku od zasady wyrażonej w art. 8 ust. 1 prawa autorskiego, zgodnie z którą prawa autorskie przysługują twórcy. Prawa takie powstają bowiem pierwotnie na rzecz pracownika, a dopiero wskutek przyjęcia utworu, pracodawca nabywa w sposób pochodny majątkowe prawa autorskie do utworu.

Sposób wyrażenia woli przyjęcia utworu przez pracodawcę może być różnorodny. Oświadczenie pracodawcy może być wyrażone zasadniczo przez każde zachowanie, które pozwala nam zidentyfikować wolę pracodawcy, tj. przejęcia i rozporządzenia utworem. Ponieważ przepisy prawa autorskiego nie precyzują, w jaki sposób pracodawca ma utwór przyjąć, pomocniczo stosować należy przepisy Kodeksu cywilnego. Przepis art. 60 Kodeksu cywilnego stanowi, że wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde jej zachowanie, które ujawnia wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli). Za-

¹ Damian Flisak, *Prawo autorskie i prawa pokrewne Komentarz do art. 12 prawa autorskiego*, pod redakcją naukową D. Flisaka, Wolters Kluwer S.A.

stosowanie może również znaleźć art. 65 Kodeksu cywilnego odnoszący się do wykładni oświadczeń woli.

Uzupełniająco należy wspomnieć, że za pracodawcę możemy również rozumieć bezpośredniego przełożonego, pracowników działu np. innowacyjności, redaktora naczelnego itp., którzy są odpowiedzialni za odbieranie efektów pracy danego pracownika w imieniu pracodawcy. Chodzi zatem o sytuację, gdy utwór zostaje przekazany do dyspozycji zakładu pracy, np. zapisany na służbowym serwerze, w katalogu przeznaczonym do archiwizowania dzieł tego typu np. artykułów prasowych. Jeśli jest to typowa, zwyczajowa procedura stosowana w zakładzie pracy, może ona równoległe powodować doniosłość prawną istotną z punktu widzenia nabycia majątkowych praw autorskich do utworu przez pracodawcę.

Czas ochrony majątkowej

Do utworu pracowniczego znajduje zastosowanie ogólna zasada liczenia czasu ochrony majątkowej, nie zaś wynikająca z art. 36 pkt 3 prawa autorskiego odnoszącego się do ochrony krótszej, liczonej od opublikowania utworu, a gdy do publikacji nie doszło, od ustalenia utworu.

W wielu sytuacjach mamy jednak do czynienia z brakiem konkretnej reakcji pracodawcy na stworzenie przez pracownika utworu w ramach stosunku pracy. Odpowiedniej interpretacji milczenia pracodawcy pozwala nam dokonać art. 13 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. W przypadku braku powiadomienia pracownika przez pracodawcę o przyjęciu lub uzależnieniu przyjęcia utworu od dokonania określonych zmian w utworze, w terminie sześciu miesięcy od dostarczenia utworu, uważa się, iż pracodawca przyjął utwór bez zastrzeżeń, a tym samym nabył majątkowe prawa autorskie do utworu. Przepis ten ma ogromne znaczenie, jednak nie eliminuje wszystkich wątpliwości.

Załóżmy, że pracownik nie ma pewności, czy dostarczony przez niego utwór spełnia oczekiwania pracodawcy i czy został przez niego przyjęty. W przypadku naruszenia praw autorskich do utworu stworzonego przez pracownika, wobec braku wyraźnego przyjęcia utworu przez pracodawcę, pracownik może mieć wątpliwości, czy może samodzielnie wystąpić z roszczeniem przeciw naruszającemu, czy też uprawnienie to przysługuje już pracodawcy.

Oczywiście ze względu na dyspozytywny charakter art. 12 prawa autorskiego strony mogą w umowie o pracę określić inny termin, po upływie którego utwór będzie uważany za przyjęty, mimo braku wyraźnego oświadczenia pracodawcy w tym zakresie.

Zryczałtowane koszty

Powstanie utworów w stosunkach pracy ma doniosłe znaczenie z punktu widzenia aspektów podatkowych. Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), zwana dalej ustawą o PIT, w art. 22 ust. 9 pkt 3 przewiduje możliwość optymalizacji podatkowej, ustalając zryczałtowane koszty wobec przychodów uzyskanych z tytułu praw autorskich.

Koszty uzyskania przychodów określa się z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów lub rozporządzenia przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

Stosownie do art. 22 ust. 9a ustawy o PIT, obowiązującego od 1 stycznia 2013 r., w roku podatkowym łącznie koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 9 pkt 1–3, nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 ww. ustawy.

Z kolei na podstawie art. 22 ust. 10, jeżeli podatnik udowodni, że roczne faktycznie poniesione koszty uzyskania przychodów były wyższe, niż wynikające z zastosowania normy procentowej określonej w art. 9 pkt 1–4 i 6, koszty uzyskania przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych. Przepis ten stosuje się również do przychodów otrzymanych przez podatnika z tytułu korzystania z praw autorskich.

Po pierwsze zatem twórca musi uzyskać przychód za wykonanie czynności będącej przedmiotem prawa autorskiego (utworu). Przychodem ze stosunku pracy będą m.in. wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne (wynagrodzenia) – art. 12 ust. 1 ustawy o PIT.

Bardzo często jednak w ramach realizowania zadań pracowniczych pracownik będzie wykonywał różne czynności. Efektem tylko niektórych z nich mogą stać się utwory. Skorzystanie z dobrodziejstwa 50% kosztów uzyskania przychodu wymaga wyraźnego rozgraniczenia tych dwóch sfer (związanej z korzystaniem z prawa autorskich oraz pozostałych czynności pracownika), tak aby ryczałt kosztowy z ustawy o PIT odnosił się wyłącznie do tych elementów stosunku pracy, który mieści się w dyspozycji art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy i PIT.

Ewidencja czasu pracy

Niektórzy pracodawcy prowadzą ewidencję czasu pracy, która pozwala ustalić, ile czasu pracy pracownik przeznaczył na realizowanie zadań, których efektem jest powstanie utworów. Czy takie podejście jest jednak właściwe i wystarczające z punktu widzenia organów podatkowych?

Rozwiązaniem rekomendowanym jest wyodrębnienie w umowie o pracę części wynagrodzenia przyznanego za korzystanie z prawa autorskiego oraz części przyznanej za inne typowe czynności pracownicze (będące poza regulacją prawa autorskiego). Ustawa o PIT nie przewiduje bowiem możliwości szacunkowego ustalania ilości pracy twórczej zawierającej się w całym czasie pracy twórcy. Cytowany przepis nie nawiązuje do czasu pracy, ale do korzystania i rozporządzania przez pracownika prawami autorskimi. Zagadnienie powyższe stało się przedmiotem rozstrzygnięcia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu.

wiu w ramach wyroku z 7 maja 2010 r. (sygn. akt I SA/Wr 252/10). Sąd stwierdził, że w postępowaniu podatkowym nie jest możliwe, w odniesieniu do podatnika zatrudnionego na podstawie umowy o pracę, szacunkowe ustalanie wartości przychodu z tytułu skorzystania z praw autorskich lub z rozporządzenia takimi prawami przez pracownika, będącego jednocześnie twórcą, jeżeli konkretna umowa o pracę nie przewidywała rozróżnienia wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część związaną z korzystaniem z praw autorskich. Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z 6 listopada 2012 r. (sygn. akt ISA/Rz 723/12). Aspekt ten stał się również przedmiotem analizy Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z 12 marca 2010 r. (sygn. akt II FSK 1791/08) wskazał, że zagadnienie powyższe jest w orzecznictwie sądów administracyjnych ujmowane dość jednolicie – przyjmuje się, że dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o PIT konieczne jest, by umowa o pracę przewidywała rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część honoraryjną, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 22 lutego 2001 r., sygn. akt SA/Sz 1966 i 1967/99 oraz wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 28 stycznia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1987/07 i 3 lipca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 35/09).

Nie jest wystarczające wyróżnienie w umowie o pracę części czasu pracy przeznaczony na pracę twórczą, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium.

Uzasadnione wydaje się zatem prowadzenie ewidencji prac twórczych. Jakkolwiek jej prowadzenie nie jest obowiązkiem pracodawcy, jednak jest niewątpliwie pomocne w wykazaniu faktu wykonania takich prac i wysokości honorariów uzyskanych przez twórcę (pracownika) z tego tytułu. Na przykład w przypadku honorariów za wykłady w praktyce najczęściej stosuje się stawki godzinowe, toteż prowadzenie omawianej ewidencji niewątpliwie ułatwiłoby wykazanie, jaką część wynagrodzenia wypłacono w formie wynagrodzenia honoraryjnego, którego koszty uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o PIT określa się w wysokości 50% uzyskanego przychodu.

Inne środki dowodowe

Podatnik może fakt wykonania prac twórczych i wysokość uzyskanych z tego tytułu honorariów wykazywać innymi środkami dowodowymi niż wspomniana ewidencja i umowa określająca stawkę z utwór (np. za wykład), jednak samo oświadczenie pracodawcy i pracownika, stwierdzające, że praca twórcza, bez określenia jej indywidualnych cech istotnych, została wykonana, nie jest wystarczające. Innymi słowy z punktu widzenia wymogów podatkowych umowa powinna jasno przewidywać, że pracownik korzy-

Umowa powinna jasno przewidywać, że pracownik korzysta z prawa autorskiego

sta z prawa autorskiego (lub rozporządza nim). Jeżeli obowiązki określone w umowie o pracę dotyczą działalności twórczej, a wynagrodzenie za tę pracę jest równocześnie wynagrodzeniem za przeniesienie praw do danego utworu, uzasadnione jest zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodu (w wysokości 50%). Oczywiście w każdym przypadku musi najpierw powstać utwór w rozumieniu prawa autorskiego.

Jeżeli z kolei w umowie o pracę nie ma odpowiednich postanowień (wynikających z ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych) stwierdzających, że pracownik korzysta z prawa autorskiego, to nie ma podstaw, aby do części przychodów uzyskanych w wyniku pracy nad utworem zastosować podwyższone 50% koszty uzyskania przychodu w zeznaniu rocznym.

Powyższe zapatrywanie jakkolwiek nawiązujące do literalnego brzmienia przepisów podatkowych pozostaje nieco oderwane od pewnego automatyzmu skutków wynikających z prawa autorskiego. Umowy o pracę niezwykle rzadko regulują odrębnie rozporządzenie przez pracownika prawami majątkowymi do utworu na rzecz pracodawcy, gdyż skutek rozporządzający następuje ustawowo z chwilą przyjęcia przez pracodawcę utworu.

Natomiast zgodzić się należy z prezentowanymi przez sądy administracyjne poglądami, że tylko przychód z tytułu prawa autorskich i praw pokrewnych może zostać objęty zryczałtowanymi kosztami uzyskania przychodu.

Tymczasem najczęściej wynagrodzenie w umowach o pracę ma charakter globalny i odnosi się także do realizowania przez pracownika innych służbowych zadań, które nie odnoszą się do zadań twórczych.

Wnioski końcowe

Powyższą analizą nie została objęta specyfika twórczości związanej z działalnością instytucji naukowych lub tworzeniem programów komputerowych. W tym zakresie regulacje prawne mają nieco odmienny charakter. Zaprezentowany wyżej mechanizm przejścia na pracodawcę majątkowych praw autorskich będzie miał zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy ustawa lub sama umowa o pracę nie stanowią inaczej.

Warto pamiętać, że strony stosunku pracy mogą według własnej woli uregulować poruszane tu kwestie, zamieszczając odpowiednie postanowienia w treści umowy o pracę lub regulować swoje zobowiązania na drodze umów cywilnoprawnych.

Użytkowanie na akcjach ma szerokie zastosowanie

O ile dopuszczalność ustanowienia użytkowania na udziałach i akcjach spółek kapitałowych w świetle obowiązujących regulacji Kodeksu spółek handlowych (dalej jako „ksh”) nie budzi wątpliwości, o tyle praktyczne zastosowanie tej formy obciążania praw udziałowych oraz jego konsekwencje w relacjach użytkownik – współnik oraz użytkownik – spółka wymagają szerszego omówienia.

Na dopuszczalność obciążenia udziału prawem użytkowania wskazuje wprost art. 187 KSH, który nakazuje powiadomić spółkę o ustanowieniu użytkowania udziału i przedstawić dowód obciążenia prawa. Niedopełnienie tego wymogu skutkuje bezskutecznością czynności względem spółki. O dopuszczalności ustanowienia użytkowania na akcjach przesądza natomiast unormowanie art. 340 ksh, zgodnie z którym użytkownik może wykonywać prawo głosu z obciążonych akcji imiennych, jeśli przewiduje to umowa ustanawiająca użytkowanie i zostało to odnotowane w księdze akcyjnej. Przywołana regulacja dotyczy co prawda wyłącznie akcji imiennych, jednak nie ulega wątpliwości dopuszczalność ustanowienia użytkowania również na akcjach na okaziciela. Kontrowersyjne pozostaje jedynie, czy w przypadku tych ostatnich użytkownikowi można przyznać prawo głosu z użytkowanych akcji.

Regulacje Kodeksu cywilnego

Unormowania ksh, poza kwestiami związanymi z notyfikowaniem spółce faktu obciążenia udziałów i akcji użytkowaniem oraz związanymi z przyznaniem użytkownikowi prawa głosu, nie regulują ani formy, ani treści prawa użytkowania w odniesieniu do wskazanych praw.

W tym zakresie odwołać musimy się do regulacji Kodeksu cywilnego (dalej jako „kc”), to jest do art. 252 kc i następnych. Zgodnie z przywołanymi unormowaniami rzecz można obciążyć prawem do jej używania i pobierania jej pożytków. Używanie rzeczy i pobieranie jej pożytków



WŁODZIMIERZ GŁOWACKI
radca prawny,
wspólnik
zarządzający
kancelarią
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

należy zatem do istoty tego prawa i może być ograniczone przez strony wyłącznie poprzez wyłączenie oznaczonych pożytków tudzież ograniczenie użytkowania nieruchomości do jej oznaczonej części.

Jak z powyższego wynika, przepisy kc regulują wprost wyłącznie użytkowanie rzeczy, natomiast jeśli chodzi o użytkowanie praw, art. 265 kc stanowi tylko, iż przedmiotem użytkowania mogą być również prawa, nakazując do ich użytkowania stosować odpowiednio przepisy dotyczące użytkowania rzeczy, a do jego ustanowienia odpowiednio przepisy dotyczące przeniesienia danego prawa.

Użytkowanie na udziałach i akcjach

Rozwijając ostatnią z poruszonych powyżej kwestii, przyjąć należy, że umowa w przedmiocie ustanowienia użytkowania na udziałach wymaga zachowania formy pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi, taka bowiem forma z mocy unormowań art. 180 ksh wymagana jest w przypadku zbycia udziałów. Aby skutecznie wykonywać wynikające z użytkowania uprawnienia względem spółki, konieczne jest, o czym wcześniej wzmiankowano, powiadomienie spółki o obciążeniu udziałów użytkowaniem. Przewidziane umową spółki ograniczenia zbywalności udziałów lub ich zastawiania nie ograniczają możliwości obciążenia ich użytkowaniem.

W przypadku akcji imiennych ustanowienie użytkowania wymaga pisemnego oświadczenia na samym dokumencie akcji lub w odrębnym dokumencie oraz przeniesienia posiadania akcji¹. Co do akcji na okaziciela ustanowienie użytkowania, obok zawarcia umowy, wymaga wydania dokumentu (odpowiednio art. 921¹² kc). W jednym i drugim wypadku odpowiednio statutowe i umowne ograniczenia rozporządzania akcjami nie obejmują obciążania ich użytkowaniem.

¹ Ze względu na rozmiar opracowania nie są omawiane kwestie związane z ustanowieniem użytkowania na akcjach w obrocie publicznym.

Pobieranie pożytków oznacza czerpanie dochodów

Jeśli chodzi o zakres uprawnień użytkownika względem obciążonych praw, obejmuje on używanie i pobieranie pożytków z udziałów i akcji. Pobieranie pożytków oznacza czerpanie dochodów, które prawo przynosi zgodnie z jego społeczno-gospodarczym przeznaczeniem (vide art. 54 kc). Niewątpliwie pobieranie pożytków z udziałów i akcji oznacza, że to użytkownik uprawniony jest do pobierania dywidendy.

Poza zakresem uprawnień użytkownika pozostaje natomiast odbiór odszkodowania w przypadku umorzenia udziałów i akcji, jak również świadczenia przypadającego współnikowi w przypadku likwidacji spółki. W jednym i drugim wypadku są to świadczenia surogacyjne należne z tytułu unicestwienia praw udziałowych, nie zaś pożytki, jakie prawa te przynoszą zgodnie z ich przeznaczeniem.²

Zakres uprawnień użytkownika

Nieco większe problemy mogą natomiast towarzyszyć określeniu zakresu uprawnień użytkownika związanych z używaniem praw udziałowych. W przeciwieństwie do rzeczy nie możemy tu mówić o faktycznej eksploatacji przedmiotu użytkowania – tak jak i nie ma miejsca jego fizyczne dzierżenie³. Oczywiście przy tym jest, że użytkownik nie może rozporządzać własnym prawem ani tym bardziej przedmiotem użytkowania. Dlatego też w przypadku użytkownika, któremu nie towarzyszy uprawnienie do wykonywania prawa głosu z udziałów albo akcji, przyjąć należy, że zakres praw użytkownika zasadniczo ogranicza się do pobierania pożytków w postaci dywidendy⁴.

Ocena użytkowania praw udziałowych ulegnie jednak zasadniczej zmianie w przypadku przyznania użytkownikowi prawa głosu z obciążonych udziałów albo akcji. Jego pozycja względem spółki ulega istotnej zmianie z biernego wierzyciela z tytułu potencjalnej dywidendy w podmiot aktywny korporacyjnie, któremu przysługują wiele

² Tak też: B. Skorek, *Użytkowanie akcji*, cz. II, [w:] *Prawo Spółek*, 2004, nr 7–8, s. 16. Odmiennie: P. Nazaruk, art. 54, [w:] J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, wyd. II; R. Uliasz, *Kilka uwag dotyczących zastawu na udziałach w spółce z o.o.*, „Nowy Przegląd Notarialny”, 2006, nr 1.

³ Nie zmienia tego fakt, iż w przypadku akcji ustanowienie użytkownika wymaga przeniesienia posiadania dokumentu akcji imiennej.

⁴ Kwestią dyskusyjną może być kwalifikowanie pierwszeństwa nabycia udziałów i prawa poboru akcji nowej emisji. Podzielam jednak stanowisko, iż nie są to pożytki praw udziałowych, lecz uprawnienia współnika z tytułu stosunków, spółki, których zakres określa stosunek posiadanych udziałów i akcji do wszystkich udziałów albo akcji danej spółki.

uprawnień spółkowych. Wykonywanie prawa głosu przez użytkownika, o ile oczywiście dopuszczalne w świetle postanowień umowy spółki albo statutu, stanowi przejaw używania prawa nie zaś czerpania pożytków, gdyż prawo głosu pożytkiem praw udziałowych nie jest. Nie jest bowiem dochodem w rozumieniu art. 54 kc.

Przyznanie użytkownikowi prawa głosu z udziałów czy akcji nie tylko istotnie zmienia pozycję użytkownika względem spółki, ale również istotnie wpływa na relacje współnik – użytkownik. Przyznanie użytkownikowi prawa głosu oznacza automatycznie pozbawienie tego prawa samego współnika. Co więcej użytkownik wykonując prawo głosu, nie musi stosować się do instrukcji współnika, który nie może ich wydawać w sposób wiążący. Wspólnik w takim wypadku zostaje pozbawiony również możliwości skarżenia uchwał w trybie ksh albowiem uprawnienie to związane jest bezpośrednio z wykonywaniem prawa głosu, które przyznano użytkownikowi. Oczywiście użytkownik wykonując prawo głosu, powinien respektować regulacje ogólne KC dotyczące użytkowania, w szczególności nakaz wykonywania przez użytkownika swojego prawa zgodnie z wymaganiami prawidłowej gospodarki, zachowania substancji rzeczy i jej dotychczasowego przeznaczenia, które odnoszą się również odpowiednio do użytkowania na prawach. Niemniej jednak wykonywanie prawa głosu przez użytkownika z naruszeniem wyżej przywołanych zasad użytkowania, o ile może stanowić podstawę roszczeń odszkodowawczych współnika, o tyle wątpliwe jest, czy może stanowić podstawę zaskarżenia uchwał podjętych z udziałem użytkownika, który wykonując prawo głosu, dopuszcza się naruszenia reguł użytkowania⁵.

Tym samym daleko idące uprawnienia użytkownika względem spółki wymagają zabezpieczenia w odpowiedni sposób interesów współnika, który obciąża swoje udziały czy akcje.

Praktyczne zastosowanie praw

Niewątpliwie ustanowienie użytkowania na akcjach albo udziałach ograniczone swoim zakresem do pobierania dywidendy może być praktycznym sposobem uposażania osób, które z różnych względów zaliczamy do kręgu naszych beneficjentów. Fakt, iż użytkowanie może być nieodpłatne, powoduje, że całkowicie służyć będzie ekonomicznie użytkownikowi, co w przypadku spółek o stabilnej pozycji może być stałym źródłem dochodów. Wspólnik nie traci przy tym kontroli korporacyjnej nad swoimi prawami z racji przysługującego mu prawa głosu. Dodatkowo nie wyzbywa się aktywa, które jednak stanowi długoterminowe i stabilne źródło przychodów dla użytkownika. Istotne może być to, że jest to prawo niezbywalne i niedziedziczne, a zatem uprawnionym pozostanie wyłącznie osoba będąca stroną umowy zawartej z posiadaczem prawa.

⁵ Podstawowy problem to brak kompetencji po stronie współnika obciążonych udziałów/akcji do skarżenia uchwał w trybie ksh z uwagi na wykonywanie prawa głosu przez użytkownika.

W przypadku osób fizycznych użytkowanie wygasa z momentem śmierci użytkownika, natomiast ani zbycie udziałów, ani też śmierć posiadacza obciążonych udziałów nie wpływają na zakres uprawnień użytkownika, który w dalszym ciągu zachowuje prawo do pobierania pożytków. Wyjątkiem jest tu egzekucyjna sprzedaż udziałów lub akcji w drodze licytacji. Zgodnie z art. 879 w zw. z art. 911⁷ § 4 Kodeksu postępowania cywilnego w przypadku sprzedaży udziałów lub akcji w drodze licytacji dochodzi do ich nabycia pierwotnego – bez żadnych obciążeń. W takiej sytuacji prawo użytkowania udziałów lub akcji wygasa.

W powyższym kształcie użytkowanie udziałów czy akcji może być praktycznym sposobem stabilnego i długoterminowego uposażania osób, w stosunku do których mamy prawny lub moralny obowiązek ich wspierania.

Odpłatne ustanowienie użytkowania ograniczonego do pobierania pożytków w postaci dywidendy może być natomiast praktycznym sposobem jednorazowej „sprzedaży” potencjalnych przyszłych dochodów.

O wiele jednak szersze zastosowanie zdaje się posiadać użytkowanie udziałów albo akcji powiązane z wykonywaniem prawa głosu przez użytkownika. Jak już wspomniano, daje ono użytkownikowi daleko idące uprawnienia pozwalające *de facto* i *de iure* samodzielnie zarządzać oddanymi w użytkowanie udziałami lub akcjami. Dla osób nieposiadających doświadczenia w tym zakresie⁶ jest to praktyczny sposób przekazania zarządu nad posiadanymi aktywami profesjonalistom bez jednoczesnej utraty samego aktywa, które pozostaje cały czas w majątku współnika. Użytkownik natomiast otrzymuje wszelkie narzędzia do tego, aby w odpowiedni sposób oddziaływać na sprawy spółki, dążąc do zwiększenia wartości udziałów/akcji oraz wysokości uzyskiwanej dywidendy. Niewątpliwie powiązanie wynagrodzenia użytkownika z wysokością uzyskiwanej dywidendy byłoby prostym i efektywnym sposobem uzyskania odpowiedniego stopnia staranności. Sama dywidenda może być natomiast w całości lub części wyłączona spod użytkowania i przypadać bezpośrednio udziałowcom⁷.

Dodać przy tym należy, że użytkownikami mogą być również osoby prawne, a więc podmioty wyposażone w odpowiednie profesjonalne zaplecze i niepodlegające zjawiskom dotyczącym osoby fizyczne, co umożliwi *de facto* wielopokoleniowe zarządzanie aktywami udziałowymi.

Oczywiście mając na względzie daleko idące uprawnienia użytkownika względem spółki, pamiętać należy o odpowiednim zabezpieczeniu interesów samych udziałowców. Mimo iż umowa o ustanowienie użytkowania należy do tzw. czynności z zakresu prawa rzeczowego i jej treść w zasadniczym zakresie regulowana jest normami bezwzględnie obowiązującymi, w mojej ocenie nic nie stoi na przeszkodzie, aby obok umowy o ustanowienie użytkowania zawrzeć dodatkowe porozumienie zabezpieczające interesy

⁶ Na przykład osób, które nabyły udziały albo akcje w drodze spadkobrania.

⁷ Dopuszczalność całkowitego wyłączenia dywidendy jako określonej kategorii pożytków nie budzi wątpliwości. Kontrowersje mogłyby budzić częściowe wyłączenie dywidendy np. w 1/2 i pozostawienie jej przy udziałowcach, ale odpowiednie zapisy dotyczące mechanizmu wynagradzania użytkownika pozwoliłyby osiągnąć analogiczny skutek.

Użytkownikami mogą być również osoby prawne

udziałowców przed niewłaściwym wykonywaniem uprawnień przez użytkownika, nienaruszające wszakże istoty samego użytkowania.

Pamiętać należy, że użytkowanie ustanowione na czas nieoznaczony czy też na określony czas nie może zostać rozwiązane przez którąkolwiek ze stron przed jego upływem, nawet w przypadku rażącego naruszania zasad użytkowania.

Sposób opodatkowania użytkowania

Sytuacja odpłatnego użytkowania na udziałach i akcjach w VAT jest dość skomplikowana. Mianowicie zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej ustawa o VAT) opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Świadczenie usług, w tym także pośrednictwa, których przedmiotem są udziały lub instrumenty finansowe (akcje), podlega zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40a i 41 ustawy o VAT. Zatem podmioty zajmujące się tego typu transakcjami korzystają ze zwolnienia.

W przypadku ustanowienia użytkowania na własnych udziałach należałoby przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie, czy osobę oddającą w użytkowanie własne udziały lub akcje można uznać za podatnika w rozumieniu art. 15. Zdaniem organów w przypadku oddania w użytkowanie własnych udziałów lub akcji będziemy mieli do czynienia z czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT, która jednocześnie korzysta ze zwolnienia na podstawie z art. 113 ust. 1.

W sytuacji ustanowienia użytkowania na udziałach i akcjach może pojawić się konieczność opodatkowania transakcji właściwą stawką podatku od czynności cywilnoprawnych (tu 1%). Podatkowi temu podlega bowiem czynność ustanowienia odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności. W przypadku podatników VAT, a także podatników VAT zwolnionych istnieje możliwość zastosowania wyłączenia z art. 2 pkt 4. Jak już wcześniej wskazano, istnieje możliwość ustanowienia użytkowania na udziałach i akcjach zarówno w formie odpłatnej, jak i nieodpłatnej.

Pojęcie świadczenia nieodpłatnego nie zostało zdefiniowane w ustawach o podatku dochodowym, w związku z czym pojawiło się wiele wątpliwości co do jego rozumienia. W praktyce została jednak wypracowana definicja, zgodnie z którą cechą tego świadczenia jest to, że otrzymujący przysporzenie nie jest zobowiązany do jakiegokolwiek

świadczenia wzajemnego (wyrok NSA z 16 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 788/10). W związku z uzyskaniem świadczenia nieodpłatnego (jak i częściowo odpłatnego) podmiot je otrzymujący zobowiązany jest wykazać przychód podatkowy w wysokości cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu praw tego samego rodzaju (art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT).

Opodatkowanie uzyskanej dywidendy

Kolejne zagadnienie dotyczy dochodu wspólnika z tytułu oddania udziałów w odpłatne użytkowanie. Wskazaną transakcję zdaniem organów należy przypisać do źródła przychodów, jakim są prawa majątkowe. Wskazuje na to art. 18 ustawy o PIT, zgodnie z którym za przychody z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw. Określenie „w szczególności” wskazuje na otwarty katalog przychodów z tego tytułu. Potwierdza to interpretacja z 25 czerwca 2009 r., nr IBP-BII/2/415-486/09/HS: „Uzyskane w ten sposób przychody nie mogą być w ogóle opodatkowane jako przychody z kapitałów pieniężnych. Nie stanowią również udziału w zyskach osoby prawnej, gdyż nie pochodzą od spółki, której udziałowcem jest wnioskodawczyni, lecz są wypłacone przez inny podmiot jako wynagrodzenie z tytułu użytkowania. Przychody te powinny być zatem zaliczone do przychodów z praw majątkowych”. Ustawa o CIT w tym przypadku wskazuje na art. 12 ust. 1 pkt 1, zgodnie z którym tego typu przychody należy zakwalifikować jako przychody z działalności gospodarczej. Na uwagę zasługuje kwestia związana z możliwością zastosowania przez użytkownika udziałów wskazanego w art. 22 ustawy o CIT zwolnienia podmiotowego z tytułu otrzymanej dywidendy. Spór pomiędzy organami a podatnikami polega przede wszystkim na ustaleniu znaczenia pojęcia „bezpośrednie posiadacza”.

W uzasadnieniu prawnym wyroku z 28 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 535/13, WSA w Krakowie, przychylając się do stanowiska podatnika, wskazał na fakt, że: „zgodnie z art. 265 § 2 KC do użytkowania praw stosuje się odpowiednio przepisy o użytkowaniu rzeczy. W myśl zatem art. 252 KC, rzecz (tu: prawo) można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania pożytków. Do treści prawa użytkowania należy jednak także posiadanie rzeczy, gdyż bez faktycznego władztwa nad rzeczą uprawniony nie mógłby jej używać i pobierać pożytków. Oznacza to, że – zgodnie z przepisami KC – aby użytkować rzecz, trzeba ją posiadać. Analogiczna jest sytuacja w przypadku prawa. Skoro zatem skarżąca spółka użytkowała udziały, to musiała je posiadać. Tym samym oznacza to, że posiadała udziały w spółce wypłacającej dywidendę, co zgodnie ze spornymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i Dyrektywy stanowi

Pojęcie świadczenia nieodpłatnego nie zostało zdefiniowane w ustawach o podatku dochodowym

jeden z warunków zwolnienia tejże dywidendy z podatku dochodowego. Twierdzenie, że skarżąca spółka nie jest posiadaczem udziałów doprowadziłoby do absurdu wniosku, że użytkownicy rzeczy bądź praw nie są jednocześnie ich posiadaczami. Co więcej, gdyby zgodzić się z tezą organu podatkowego, należałoby uznać, że posiadaczem rzeczy bądź prawa jest jednocześnie jego właściciel, któremu w tym przypadku w ogóle nie przysługuje prawo do dysponowania udziałami i wykonywania z nich praw”.

Niestety w kolejnych wyrokach sądy przyjmują nieprzychylnie stanowisko. Także WSA we Wrocławiu w wyroku z 7 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 2064/14, dodatkowo podkreślił: „że punkt wyjścia dla wykładni mających zastosowanie w sprawie przepisów krajowych winny stanowić postanowienia Dyrektywy 90/435/ EWG, rozumiane w sposób wyłożony przez Trybunał Sprawiedliwości UE w wyroku z 22 grudnia 2008 r. (sprawa C-48/07)”.

Temat opodatkowania transakcji ustanowienia użytkowania na udziałach i akcjach spółek kapitałowych w ujęciu podatkowym niestety nadal stwarza podatnikom w tej kwestii wiele problemów. Mimo zatem przedstawionych wielorakich zastosowań omawianej instytucji jej wykorzystanie praktyce musi być poprzedzone każdorazowo analizą konsekwencji zarówno na gruncie prawa spółek, jak i, a może przede wszystkim, na gruncie regulacji podatkowych.

**WYJĄTKOWE KORZYŚCI
DLA PRENUMERATORÓW**

**NASI EKSPERCI
SĄ DO PAŃSTWA DYSPOZYCJI**

Nie znalazłeś w publikacji artykułu rozwiązującego problem jednostki?
Chcesz dowiedzieć się więcej na temat ważnych w danym okresie zagadnień?

NAPISZ DO NAS I ZŁÓŻ ZAMÓWIENIE

EKSPERT SPECJALNIE DLA PAŃSTWA
PRZYGOTUJE ARTYKUŁ, KTÓRY OPUBLIKUJEMY
NA ŁAMACH PUBLIKACJI

Udziałowcy powinni pomyśleć o dodatkowym porozumieniu

Osoby, które zamierzają podjąć wspólną działalność w formie spółki prawa handlowego, w przeważającej części przypadków nie rozważają nawet zawarcia umowy, która szczegółowo regulować będzie zobowiązania każdego z nich. Poprzestaje się więc na zawarciu umowy spółki, która reguluje jedynie sposób jej funkcjonowania.

W opozycji do tej grupy pozostają podmioty profesjonalne, które w każdym przypadku tworzenia nowej spółki lub uzyskiwania statusu udziałowca w spółce już istniejącej zawierają porozumienia z pozostałymi udziałowcami, w szczególności jeżeli nie uzyskają faktycznie całkowitej władzy w spółce (*shareholders agreement* – SHA; w przypadku zawierania porozumienia z podmiotem, który będzie miał dokapitalizować spółkę, będziemy mieć do czynienia z *investment agreement* – IA).

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie czytelnikowi przypadków, w których zdecydowano się na zawarcie omawianych umów, ich klasyfikacja, zarysowanie szkieletu tego rodzaju umów oraz zwrócenie uwagi na wybrane kwestie podatkowe.

Przykłady wykorzystania SHA i IA

Można wskazać następujące przykłady przypadków, w których zawierano porozumienia pomiędzy udziałowcami.

Po pierwsze – przypadek, w którym dwa fundusze postanowiły utworzyć spółkę specjalnego przeznaczenia (SPV) w celu realizacji inwestycji deweloperskiej. Porozumienie udziałowców regulowało dwa zakresy zobowiązań stron: zobowiązania odnoszące się do wniesienia określonych składników majątkowych do spółki i rozliczeń z tym związanych, a także zobowiązania i wierzytelności stron odnoszące się do przymuszenia drugiej strony do opuszczenia spółki w przypadku pata decyzyjnego (wspólnicy mieli w SPV po 50% udziałów).



**JĘDRZEJ
JAKUBOWICZ**
wspólnik,
dr, adwokat
kancelaria
Głowacki
& Wspólnicy sp. k.

Następnie można wskazać porozumienie, które zostało zawarte, w sytuacji gdy spółce groziła niewypłacalność. Inwestor, który posiadał przeterminowane należności w stosunku do spółki, zobowiązał się w porozumieniu dokapitalizować spółkę wkładem gotówkowym, rozkładając przy tym należność na raty.

Jako trzeci można przytoczyć projekt, w którym doszło do zawarcia dwóch powiązanych ze sobą porozumień wspólników. Pierwsze porozumienie dotyczyło zainwestowania w funduszu *private equity* znacznych środków pieniężnych, które spółka miała przeznaczyć na rozwój. Na tym etapie zawarte zostało standardowe porozumienie, w którym udziałowcy zapewnili inwestora o określonym stanie prawnym i finansowym spółki, a inwestor zobowiązał się wnieść wkład na podwyższony kapitał zakładowy. Inwestor nie dokonywał szczegółowego badania spółki, a zabezpieczał swoją inwestycję poprzez zawarcie w umowie inwestycyjnej wielu zapewnień złożonych przez resztę udziałowców pod rygorem zapłaty kar umownych. W późniejszym czasie okazało się, że zapewnienia złożone przez udziałowców były nieprawdziwe, a spółce wypowiedziana została umowa kredytowa, co postawiło spółkę w stan upadłości. W ramach tego projektu, po przeprowadzeniu postępowania upadłościowego, zostało zawarte przez inwestora kolejne porozumienie – tym razem pomiędzy innymi udziałowcami, które pozwoliło utworzyć nową spółkę wyposażoną w stosowne środki pozwalające na nabycie przedsiębiorstwa w ramach postępowania upadłościowego.

Kolejnym przykładem są porozumienia pomiędzy udziałowcami regulujące utworzenie SPV celu nabycia przedsiębiorstwa w ramach postępowania upadłościowego – jest to częsty sposób gromadzenia środków. Przy ich pomocy tworzy się w także spółki, które gromadzą środki w celu nabycia przedsiębiorstw w ramach zagranicznych postępowań upadłościowych. Umowa ta reguluje wówczas nie tylko sposób wniesienia kapitału do SPV, ale także zawiera pozastatutowe sposoby zwrotu z tej inwestycji, w szczególności w stosunku różniącym się od rzeczywistego udziału w kapitale zakładowym spółki.

Istotną część umowy wspólników stanowią postanowienia dotyczące odpowiedzialności jej stron

Klasyfikacja zawartych porozumień

Dokonując klasyfikacji porozumień zawieranych przez udziałowców, można wskazać na następujące ich rodzaje. Pierwszy można podać przykład porozumień, które zawierane są pomiędzy udziałowcem mniejszościowym spółki, a funduszem agresywnego wzrostu, który nabywa część akcji lub udziałów w spółce w celu skłonienia spółki lub pozostałych udziałowców do wykupienia uprzednio nabytych instrumentów. Porozumienie takie reguluje najczęściej kwestie finansowe pomiędzy funduszem a udziałowcem, w tym czas, w ramach którego fundusz zamierza zrealizować swoją inwestycję, uzyskując z niej określony zwrot.

Następnie można wskazać na porozumienia udziałowców kończące etap tzw. wojny korporacyjnej. W ramach tego rodzaju porozumień strony nie składają sobie zbyt obszernych zapewnień, ale regulują sposób postępowania z określonymi składnikami majątku danej spółki. Alternatywnie strony mogą uregulować kwestie wykupienia jednego z udziałowców w określonym horyzoncie czasowym, po cenie o zdefiniowanych parametrach. Często, choć nie zawsze, porozumienia te zawierają postanowienia o zakazie uczestnictwa w konkurencyjnych względem spółki podmiotach.

Najbardziej popularnymi typami porozumień są dwa ich rodzaje. Pierwszy dotyczy połączenia przedsiębiorców. Udziałowcy dwóch podmiotów określają więc, czy dokonują wymiany udziałów lub akcji na akcje spółki, która będzie pełnić rolę spółki dominującej w holdingu, czy też zamierzają doprowadzić do połączenia spółek w trybie regulowanym przez Kodeks spółek handlowych. W obydwu przypadkach ustalana jest kwestia sposobu wykonywania praw korporacyjnych. Drugim rodzajem są powszechnie spotykane porozumienia inwestycyjne. W ich ramach możemy wyróżnić następujące podtypy:

- a) dotyczące dokapitalizowania spółki, bez konieczności dokonywania zmian w strukturze spółki,
- b) przewidujące dokapitalizowanie spółki lub grupy spółek po doprowadzeniu do określonej struktury właścicielskiej,

- c) przewidujące sprzedaż części udziałów lub akcji przez dotychczasowych udziałowców, jak i porozumienia nieprzewidujące tego typu transakcji,
- d) porozumienia, w których gwarancje składają wyłącznie udziałowcy albo wyłącznie zarząd, jak i te, w których zasadnicze zobowiązania zaciągają udziałowcy, a zarząd składa zapewnienia co do stanu spółki.

Postanowienia istotne stosowane w praktyce

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na bardziej rozbudowane niż w innych umowach postanowienia dotyczące reprezentacji stron. Ze względu na to, że przedmiotowe umowy w przeważającej mierze są zawierane zarówno przez wspólników, jak i przez spółkę oraz członków zarządu, w szczególności należy zapewnić, aby w przypadku tworzenia stosunków pomiędzy spółką a członkiem zarządu spółka była reprezentowana przez radę nadzorczą lub pełnomocnika powołanego uchwałą zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia (art. 210 § 1 i 379 § 1 Kodeksu spółek handlowych).

Bardzo ważną rolę w przedmiotowych umowach pełnią również ich preambuły, gdyż to z nich osoby niebiorące udziału w negocjowaniu i zawieraniu umowy będą mogły odczytać zamiary strony i cel zawarcia umowy (art. 65 § 2 Kodeksu cywilnego).

Przechodząc do wskazania kolejnych postanowień SHA i IA, bazując na przypadkach ich zastosowania w praktyce, można zdefiniować następujące istotne postanowienia takich umów.

Oświadczenia i zapewnienia – są to postanowienia, w których zawarte zostają gwarancje dotyczące spółki, w tym jej stanu finansowego, majątkowego i prawnego, nie wyłączając kwestii korporacyjnych (struktury udziałowej, aktualnej treści umowy spółki lub statutu).

Przedmiot SHA i IA – w tym zakresie zostają zawarte zobowiązania stron odnoszące się do: głosowania za wskazanymi w umowie uchwałami (np. podwyższeniami kapitału zakładowego, zmian umowy lub statutu spółki, wyrażenia zgody na nabycia lub zbycie przedsiębiorstwa lub nieruchomości, zmiany przedmiotu działalności spółki) wniesienia określonych wkładów, dokonania transformacji kapitałowych lub restrukturyzacji, dopuszczenia i wprowadzenia do obrotu akcji na rynku regulowanym lub ich wprowadzenia do alternatywnego systemu obrotu. Umowy regulują wskazane powyżej zagadnienia w dwojaki sposób. Przy mniej skomplikowanych transakcjach opisują krok po kroku, jakie czynności, jaki podmiot będzie musiał wykonać. W sytuacjach, w których wymaga się doprowadzenia do określonej struktury kapitałowej, umowy wskazują stan z dnia zawarcia umowy i stan docelowy, którego uzyskanie ma zostać zagwarantowane, aby w konsekwencji przykładowo została dokonana inwestycja w spółkę. Do kluczowych postanowień SHA i IA należą postanowienia określające zobowiązania stron w odniesieniu do zwrotu z inwestycji, czy bardziej dokładnie sposobu rozdysponowania (rozliczenia) pomiędzy udziałowców zysków wy-

generowanych przez spółkę, sprzedaż udziałów lub akcji, ewentualnie środków uzyskanych z likwidacji spółki.

Istotną część umowy wspólników stanowią postanowienia dotyczące odpowiedzialności jej stron. W ramach tych punktów następuje najczęściej rozszerzenie odpowiedzialności poszczególnych stron umowy, w tym uniezależnienie odpowiedzialności od winy. Wraz z tymi zagadnieniami konstruuje się również postanowienia przewidujące kary umowne za niewykonanie lub nienależyte wykonanie określonych zobowiązań, względnie określa się okoliczności, w których powstaje uprawnienie do domagania się świadczeń gwarancyjnych, których prawo domagania się jest niezależne od winy strony zobowiązanej¹. Zastrzeżenie kar umownych i świadczeń gwarancyjnych² jest szczególnie istotne w przypadku dokonywania inwestycji przed realizacją zobowiązań restrukturyzacyjnych – tylko wówczas ograniczone zostanie ryzyko przejawiające się w niewykazaniu szkody lub przesłanek odpowiedzialności za naruszenie umowy.

Zbywanie udziałów lub akcji spółki

Większość umów wspólników zawiera również zobowiązania w zakresie zbywania udziałów lub akcji. Obok klasycznych instytucji, jak prawo pierwokupu lub pierwszeństwa, czy zobowiązania ograniczające przez określony czas rozporządzenie akcjami (art. 338 Kodeksu spółek handlowych), wprowadzane są także uprawnienia polegające na możliwości żądania nabycia udziałów lub akcji po określonej cenie lub ich sprzedaży (opcje PUT/CALL). Często spotykanymi są postanowienia uprawniające do przyłączenia się strony umowy do transakcji zbycia udziałów lub akcji innego wspólnika dokonywanej z podmiotem trzecim, jak i postanowienia umożliwiające wymuszenie na wspólniku przyłączenie się do transakcji zbycia udziałów (TAG ALONG/DRAG ALONG). Rzadziej strony przewidują postanowienia pozwalające dokonać zmian w strukturze udziałowej w przypadku tzw. pata decyzyjnego³.

Przy redagowaniu umów pomiędzy wspólnikami, które mają gwarantować dokonanie pewnych działań w dłuższym horyzoncie czasowym, niezbędne jest określenie terminu związania umową, tak aby wyłączyć możliwość ich wypowiedzenia w każdym czasie na podstawie art. 365¹ Kodeksu cywilnego.

Przepisami końcowymi SHA i IA są zawsze postanowienia o zachowaniu poufności. Należy mieć na względzie, że w odniesieniu do spółek publicznych zawarcie SHA i IA może rodzić konieczność zawiadomienia Komisji Nadzoru Finansowego o przekroczeniu określonego progu ogólnej liczby głosów, jak

¹ Wyrok Sądu Najwyższego z 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II CSK 331/12.

² Także zabezpieczenie ich płatności.

³ Przede wszystkim chodzi tu o spółki, w których występuje dwóch wspólników posiadających równą liczbę głosów, najbardziej popularne są klauzule typu SHOTGUN uprawniające każdego ze wspólników do nabycia, w przypadku niedojścia do porozumienia co do podjęcia uchwały, udziałów lub akcji po sprecyzowanej cenie, przy czym drugi wspólnik może obronić się przed wykupem poprzez złożenie żądania zbycia udziałów przez wspólnika, który rozpoczął proces sprzedaży po cenie wskazanej w żądaniu inicjacyjnym.

Przepisami końcowymi SHA i IA są zawsze postanowienia o zachowaniu poufności

i ogłoszenia wezwania do zapisywania się na sprzedaż lub zmianę wszystkich pozostałych akcji albo pozbycia się akcji w liczbie powodującej osiągnięcie nie więcej niż 66% ogólnej liczby głosów (art. 69, art. 74 ust. 2 w związku z art. 87 ust. 1 pkt 5 i ust. 4 ustawy z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych).

Wybrane zagadnienia podatkowe

Charakterystyczne dla SHA i IA jest, że nie powodują powstania obowiązków podatkowych, jednak obowiązki podatkowe powstają w związku z czynnościami prawnymi stanowiącymi ich realizację. Wyjątkami są postanowienia określające udział w zysku, udział w majątku w przypadku likwidacji spółki lub udział w cenie uzyskanej ze sprzedaży udziałów lub akcji w sposób niezależny od udziału wspólników w kapitale zakładowym czy liczby posiadanych akcji lub udziałów.

W przypadku uzyskiwania przychodu z udziału w zyskach osób prawnych opodatkowany będzie przychód, którego nie łączy się z dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych (art. 7 i art. 22 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych). Przychodem z udziału w zyskach osób prawnych są dochody faktycznie uzyskane z tego udziału. Nie będzie więc przychodem z udziału w zyskach osób prawnych przychód, który uzyskał wspólnik na podstawie rozliczeń dotyczących zwrotu z inwestycji dokonanych pomiędzy wspólnikami na podstawie SHA i IA, a związanych z: innym niż zgodny z udziałem w kapitale zakładowym rozkład dywidendy, sprzedażą udziałów lub akcji, ewentualnie zbyciem udziałów lub akcji w celu ich umorzenia. Przychód ten zostanie opodatkowany na zasadach ogólnych⁴.

W odniesieniu do umów wspólników spółek osobowych należy wziąć pod uwagę, że w razie ustalenia sposobu podziału zysku koszty uzyskania przychodu należy zawsze ustalać proporcjonalnie do określonego w ten sposób podziału⁵.

⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 806/12.

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 czerwca 2015 r., sygn. akt 1267/13.

Umowa agencyjna na

Problematyka prawna związana z kwestią relacji pomiędzy umową o pracę, a innymi umowami cywilnoprawnymi to zagadnienie charakteryzujące się dużą dynamiką, zwłaszcza w perspektywie ostatnich kilku lat. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, że kwestia ta będąc dotychczas przede wszystkim domeną sporu prawników, obecnie jest przedmiotem dyskusji socjologów, ekonomistów, a nawet publicystów i dziennikarzy. Dzieje się tak oczywiście za sprawą tzw. umów śmieciowych, a więc szerokiego zbioru form prawnych, jak np. umowa zlecenia, umowa o dzieło czy umowa agencyjna.

Przy całym szeregu różnego rodzaju pytań i problemów związanych z tą tematyką niezwykle wrażliwą i istotną z punktu widzenia praktyki kwestią jest określenie granicy pomiędzy umową o pracę a innymi umowami. Podstawowym problemem w tym kontekście jest z reguły ryzyko naruszenia fundamentalnej zasady prawa pracy, która mówiąc ogólnie, zakazuje stosowania praktyk polegających na omijaniu rygorów prawa pracy poprzez formalne zawieranie innego rodzaju umów o treści tożsamej ze stosunkiem pracy. Naruszenie tej zasady niesie za sobą ryzyko uznania, iż dany stosunek prawny był w rzeczywistości kodeksową umową o pracę z całym tego konsekwencjami prawnymi i podatkowo-składkowymi.

Przykładem umowy cywilnoprawnej, która w praktyce często konfrontowana jest z imperatywnymi normami wyrażonymi obecnie w art. 22 § 1¹ i § 1² kodeksu pracy jest umowa agencyjna (art. 758–764⁹ Kodeksu cywilnego). Należy jednak zaznaczyć, iż zasadniczy ciężar problematyki tej relacji związany jest z sytuacjami sprzed nowelizacji art. 758 Kodeksu cywilnego, która weszła w życie 9 grudnia 2000 r. W ramach tej nowelizacji zmieniono brzmienie tego przepisu, wprowadzając do niego przesłankę działalności w ramach swojego przedsiębiorstwa. Do tego momentu bowiem umowa agencyjna nie wymagała, by przyjmujący zlecenie (agent) działał w ramach własnego przedsiębiorstwa, co istotnie rozszerzało krąg podmiotów, które mogły korzystać z tej formy prawnej. Takie zbliżenie powodowało powstanie problemów interpretacyjnych, które odbijają się echem do dnia dzisiejszego, po-



**SŁAWOMIR
DZIURZYŃSKI**

radca prawny
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

nieważ osoby, które w tym czasie funkcjonowały zawodowo na podstawie umów agencyjnych na bazie nierzadko występują na drogę sądową z żądaniem ustalenia istnienia stosunku pracy.

Warto również zaznaczyć, iż niektóre branże funkcjonowały, a niekiedy nadal funkcjonują, wręcz wyłącznie na bazie umowy agencyjnej. Na potrzeby niniejszego artykułu można wskazać np. stacje paliw czy usługi gastronomiczne prowadzone przez osoby lub grupy osób fizycznych jeszcze w okresie poprzedniego ustroju. Teza ta znajduje ponadto odzwierciedlenie w konkretnych aktach prawnych, jak np. w rozporządzeniu RM z 6 września 1966 r. w sprawie ubezpieczenia społecznego osób prowadzących zakłady gastronomiczne oraz stacje benzynowe na podstawie umowy zlecenia lub umowy agencyjnej, czy też późniejszej ustawie z 19 grudnia 1975 r. o ubezpieczeniu osób wykonujących prace na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, która zastąpiła ww. rozporządzenie.

Należy zatem podkreślić, iż stworzenie szczególnych regulacji dla tego typu działalności prowadzi do wniosku, iż w okresie obowiązywania tych aktów prawnych kwestie, które były przez nie regulowane, z pewnością miały charakter powszechny oraz istotne znaczenie praktyczne.

Umowa agencyjna przed nowelizacją

Jak już wcześniej wspomniano, w czasie przed nowelizacją art. 758 Kodeksu cywilnego z 2000 roku zawarcie umowy agencyjnej nie wymagało prowadzenia przez przyjmującego zlecenie (agenta) własnego przedsiębiorstwa, co w praktyce oznaczało, że stroną takiej umowy mogła być m.in. osoba fizyczna. Należy zwrócić uwagę na istotny fakt, iż wprowadzenie do treści umowy agencyjnej wymogu prowadzenia własnego przedsiębiorstwa sprawia, iż obecnie możliwość nawiązania i realizowania stosunku pracy „pod pozorem” umowy agencyjnej jest z tego powodu znacznie ograniczona, choć oczywiście nie można wykluczyć skrajnych sytuacji, gdzie pomimo istnienia tej przesłanki powstaną istotne znaki zapytania. Takiego komfortu interpretacyjnego nie ma niestety

styku z prawem pracy

w przypadku umów zawieranych przed 2000 rokiem, ponieważ w tych przypadkach nie występowała jednoznaczna przesłanka kwalifikująca dany stosunek prawny jako umowę agencyjną, a prawidłowa wykładnia wymaga uwzględnienia wielu różnorodnych czynników.

Pozycję umów agencyjnych sprzed nowelizacji art. 758 Kodeksu cywilnego z 2000 roku na tle regulacji Kodeksu pracy komplikuje ponadto lakoniczna redakcja tego przepisu, który w ówczesnym brzmieniu zakładał, że przez *umowę agencyjną przyjmujący zlecenie (agent) zobowiązuje się za wynagrodzeniem (provizja) do stałego pośredniczenia przy zawieraniu umów oznaczonego rodzaju na rzecz dającego zlecenie albo do zawierania takich umów w jego imieniu*. Treść tej regulacji nie zawierała bliższych postanowień odnośnie wyraźnego podziału obowiązków czy chociażby zasad tworzących ustawowe ramy współpracy pomiędzy agentem a zleceniodawcą. Kwestii tej nie rozstrzyga jednoznacznie orzecznictwo, a wypowiedzi Sądu Najwyższego paradoksalnie komplikują dodatkowo tę sytuację.

Przykładem takiego orzeczenia jest wyrok SN z 16 stycznia 1979 r., sygn. akt I CR 440/78, w którym stwierdzono, że: *stosunki agencji – zlecenia cechują: podporządkowanie, określenie miejsca sprzedaży, zasady powierzenia mienia, rozliczania, odpłatności, odpowiedzialności za zatrudniany personel, zastępstwo agenta na czas jego nieobecności itd., a mimo to nie stają się one przez to stosunkami pracy, z konsekwencjami wynikającymi z przepisów regulujących stosunek pracy*.

Jeżeli zestawimy niektóre z przywołanych cech, jak chociażby podporządkowanie czy określenie miejsca sprzedaży z kanonem podstawowych cech stosunku pracy, dochodzi się do uzasadnionego wniosku, iż cechy stosunku agencji i cechy stosunku pracy są niemal tożsame. Do zbliżonego wniosku dochodzi również Sąd Najwyższy w przywołanym powyżej wyroku, uznając wprost, że pewne podobieństwo umowy agencyjnej do stosunków pracy istnieje.

Wniosek o podobieństwie pomiędzy stosunkiem pracy a stosunkiem agencyjnym nie wynika z jednostkowej wypowiedzi judykatury i w zasadzie był uznaną tezę pojawiającą się w innych rozstrzygnięciach. W wyroku SN z 26 listopada 1973 r., sygn. akt I CR 612/73, stwierdzono, że *pozycja agenta, któremu był powierzony zakład gastronomiczny na warunkach zlecenia, jest z punktu widzenia jego starań o uzyskanie nowego zatrudnienia zbliżona do pozycji pracownika*. Co ciekawe, w przywołanym orzeczeniu SN stwierdził również, iż podobnie jak pracodawca, który jest obowiązany wydać pracownikowi świadectwo w rozumieniu art. 24 rozporządzenia z 16 marca 1928 r. o umowie

o pracę pracowników umysłowych (Dz.U. nr 35, poz. 323 ze zm.) – *przedsiębiorstwo – zleceniodawca jest obowiązane wydać agentowi na jego żądanie zaświadczenie co do czasu i rodzaju jego zatrudnienia*.

W praktyce nierzadkie są zatem przypadki, iż jednym z kluczowych argumentów byłych agentów domagających się ustalenia istnienia stosunku pracy jest właśnie wskazanie, iż otrzymali oni druk świadectwa pracy. Wprawdzie najczęściej w treści takiego świadectwa znajdują się wyraźne zapisy, iż strony wiązała umowa agencyjna, jednak sam fakt wystawienia takiego dokumentu agentowi prowadzi do uzasadnionej konfuzji.

Podobieństwa do płacy minimalnej

Wśród rozstrzygnięć dotyczących istoty umowy agencyjnej warto także wskazać na ślady orzeczeń, które poruszają temat relacji dochodowych pomiędzy agentem a zleceniodawcą i wskazują, iż zasady te muszą być tak skonstruowane, by zapewnić agentowi odpowiedni dochód.

Przykładem takiej wypowiedzi jest wyrok SN z 6 stycznia 1976 r., sygn. akt I CR 713/75, w którym wskazano, że *założeniem umów ajencyjnych jest nie tylko ograniczenie kosztów prowadzenia zakładów, zwłaszcza niewielkich, i osiągnięcie zysków dla przedsiębiorstwa, ale także zapewnienie agentowi godziwego dochodu. Umowa, która nie zapewniałaby agentowi żadnego dochodu, byłaby nieważna, jako sprzeczna z zasadami współżycia społecznego*. Nie można tutaj zaprzeczyć, iż sens tej wypowiedzi może prowadzić do ostrożnego, acz uzasadnionego wniosku, że w umowie agencyjnej powinny być zawarte mechanizmy, które powinny zabezpieczać finansowo agenta, oferując mu mechanizm, który na gruncie umowy o pracę nazywa się płacą minimalną.

Należy przy tym pamiętać, że zasada płacy minimalnej jest przede wszystkim cechą charakteryzującą stosunek pracy, co w praktyce oznacza, iż kolejna typowa przesłanka umowy o pracę występuje również na gruncie umowy agencyjnej.

Kryteria odróżniające od pracownika

Dokładna analiza poszczególnych przesłanek stosunku pracy i umowy agencyjnej prowadzi do powstania dal-

szych wątpliwości, ponieważ przywołane powyżej orzeczenia i przesłanki to jedynie przykłady mające na celu zilustrowanie istoty problematyki oceny prawnej umów agencyjnych sprzed nowelizacji art. 758 Kodeksu cywilnego w 2000 roku.

Okazuje się bowiem, iż w tym przypadku opracowanie jednoznacznego modelu weryfikacji tego rodzaju umów jest niemożliwe, ponieważ nie istnieją w zasadzie żadne uniwersalne kryteria odróżniające, jak chociażby przesłanka prowadzenia własnego przedsiębiorstwa w aktualnym brzmieniu art. 758 kc. Brak tego typu kryteriów nie oznacza jednak zupełnej bezsilności, ponieważ w judykaturze doszukać się można dalszych wskazówek interpretacyjnych. Niezwykle pomocna jest również metoda tzw. selekcji negatywnej, polegająca na dokonaniu analizy stanu faktycznego pod kątem występowania okoliczności, których charakterystyka będzie wręcz z definicji eliminowała możliwość istnienia stosunku pracy.

Mówiąc o dalszych kryteriach interpretacyjnych, przy uwzględnieniu ram niniejszego opracowania należy przede wszystkim powiedzieć o bardzo ważnym czynniku, jakim jest wola stron. Czynnikiem ten jest przydatny szczególnie w sytuacjach, gdy analizowany stosunek prawny zawiera w równym stopniu cechy umowy o pracę i cechy umowy agencyjnej.

Zgodnie z powszechną linią orzecznictwa SN wola stron powinna w takich sytuacjach służyć jako kryterium decydujące o rzeczywistym kształcie danego stosunku prawnego. Wola ta może być manifestowana w różny sposób, tj. począwszy od samego brzmienia umowy (jej tytułu), poprzez treść poszczególnych zapisów (np. wyraźne wyłącznie nawiązania stosunku pracy), a skończywszy na okolicznościach towarzyszących zawarciu umowy (np. treść podania czy poprzedzenie zawarcia umowy tematycznym szkoleniem). W praktyce dawniejszych umów agencyjnych zawieranych z osobami pracującymi np. na stacjach paliw tego typu okoliczności przejawiały się w obowiązku przejścia kursu agenta stacji benzynowej. Co więcej, w działalności związanej z obsługą stacji paliw bardzo popularną formą było tworzenie kilkusobowych zespołów agentów przypisanych do danej stacji, gdzie zawierano jedną, wspólną umowę agencyjną, a każda zmiana osobowa wymagała zawarcia nowej umowy o analogicznej treści.

Istotą relacji pracowniczej jest ponoszenie przez pracodawcę całości ryzyka ekonomicznego

Należy zwrócić przy tym uwagę na fakt, iż zawarcie w ten sposób umów na przestrzeni kilku lat świadczy wyraźnie, iż taka forma współpracy odpowiadała wszystkim stronom, a to z kolei wyklucza wolę zawarcia umowy o pracę.

Cechy świadczące o umowie agencyjnej

Odnosząc się do sygnalizowanej metody selekcji negatywnej, warto wskazać na pewne powtarzające się w praktyce cechy, które może nie są wyłącznie charakterystyczne dla umów agencyjnych, natomiast są w zasadzie obce lub wręcz niedopuszczalne na gruncie umowy o pracę. Po pierwsze, jest to weksel *in blanco*. O ile wcześniejsze orzecznictwo dopuszczało możliwość zabezpieczenia powierzonego pracownikowi mienia wekslem, to w chwili obecnej judykatura stoi na zgodnym stanowisku o niedopuszczalności tego typu zabezpieczeń na gruncie prawa pracy. Warto przy tym zaznaczyć, że zabezpieczenie wekslowe w umowach agencyjnych często nie było ograniczane jedynie do „powierzonego mienia”, lecz miało zwykle charakter ogólnego zabezpieczenia należności wynikających z umowy agencyjnej. W sytuacji więc, gdy starsze orzecznictwo dopuszczało wekslowe zabezpieczenie powierzonego mienia, rozciąganie takiej dopuszczalności na wszelkie roszczenia wynikające z umowy o pracę budzi uzasadnione wątpliwości i może służyć jako argument, iż nawet na gruncie starszego orzecznictwa pracodawca nie mógł swobodnie korzystać z tej formy zabezpieczenia.

Po drugie, umowy agencyjne bardzo często były formułowane w sposób jednoznacznie wskazujący na ponoszenie przez agentów pełnego ryzyka ekonomicznego. Nierzadkie były przypadki, gdy np. załoga stacji paliw dzieliła się procentowo odpowiedzialnością za straty czy niedobory. Nie ulega przy tym wątpliwości, iż istotą relacji pracowniczej jest ponoszenie przez pracodawcę całości ryzyka ekonomicznego prowadzonej działalności, a pracownik w żadnym wymiarze nie może być obciążany ewentualnymi stratami, które by z tego tytułu powstały.

Po trzecie, z istoty i ekonomicznego celu umowy agencyjnej wynika ogólna zasada, w myśl której wynik finansowy agenta jest z reguły uzależniony od jego działań i efektywności. Oznacza to, że naturalną formą wynagrodzenia w takiej relacji jest wynagrodzenie prowizyjne i takie najczęściej jest spotykane. Oparcie zasad wynagradzania na mechanizmie prowizji to z kolei instytucja obca prawu pracy, gdzie pracownik może otrzymywać prowizję jako dodatkowy składnik wynagrodzenia, jednak musi mieć z góry określone minimalne wynagrodzenie należne od wymiernych efektów jego pracy.

W przypadku kwestii prowizji należy uwzględniać oczywiście tezy judykatury o konieczności zapewniania godnego zarobku agentowi, jednak nie zmienia to faktu, że stwierdzenie zasadniczego uzależnienia niemalże całości wynagrodzenia od mechanizmu prowizji skłaniać powinno do wykluczenia istnienia umowy o pracę.

Dlaczego warto zawierać umowy o zachowaniu poufności

Umowa o zachowaniu poufności (określana także skrótem NDA od słów w języku angielskim *non-disclosure agreement*) jest umową często pojawiającą się w obrocie gospodarczym. Umowa regulująca zasady ochrony informacji poufnych jest istotnym instrumentem ochrony wykorzystywanym przez podmioty prowadzące działalność badawczo-rozwojową, a także wszelkie inne podmioty, które dysponują informacjami nieprzeznaczonymi do szerszego udostępniania. Typowym przykładem sytuacji, w której zawierane są umowy o zachowaniu poufności, to, obok ochrony wyników prac wynalazczych, transakcje kapitałowe, w których potencjalny inwestor uzyskuje wiedzę na temat stanu prawnego i finansowego przejmowanego przedsiębiorstwa, oraz podjęcie przez przedsiębiorców negocjacji w przedmiocie nawiązania współpracy, których prowadzenie wiąże się z koniecznością wymiany pomiędzy stronami informacji dla nich wrażliwych.



ANNA ADAMEK
radca prawny
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

w ustawie roszczeń, w tym m.in. o zaniechanie nie-
dozwolonych działań, usunięcie skutków takich
działań czy też wydanie bezpodstawnie uzyskanych
korzyści (art. 18 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej
konkurencji). Ponadto naruszenie tajemnicy przed-
siębiorstwa w określonych sytuacjach rodzi również
odpowiedzialność karną (art. 23 ustawy o zwalczaniu
nieuczciwej konkurencji).

Aby jednak dana informacja stanowiła tajem-
nicę przedsiębiorstwa w rozumieniu powyższej
ustawy, musi ona spełniać łącznie trzy następu-
jące przesłanki:

- nie została ujawniona do wiadomości publicznej,
- jest informacją techniczną, technologiczną, organizacyjną przedsiębiorstwa lub inną posiadającą wartość gospodarczą oraz
- przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania jej w poufności.

Ustawa nie precyzuje, jakie działania powinien podjąć przedsiębiorca, aby spełnić trzecią z powyższych przesłanek, oceny w tym zakresie należy dokonywać każdorazowo z uwzględnieniem sytuacji w konkretnym przedsiębiorstwie. Niewątpliwie jednak umowa o zachowaniu poufności stanowi jeden z podstawowych i oczywistych środków zabezpieczenia, jakie może zastosować przedsiębiorca poszukujący ochrony istotnych dla niego informacji na gruncie ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Umowa nienazwana z Kodeksu cywilnego

Umowa o zachowaniu poufności jest umową nienazwaną, zawieraną na zasadzie swobody umów wyrażonej w art. 353¹ Kodeksu cywilnego². Ani przepisy Kodeksu cywilnego, ani przepisy innych ustaw nie regulują tego typu umowy.

Strony zawierające umowę o zachowaniu poufności mogą dowolnie kształtować jej warunki, o ile tylko treść umowy oraz jej cel (zamierzone przez strony następstwa zawarcia umowy) nie są sprzeczne z przepisami prawa, zasadami współżycia spo-

Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji

Umowa o zachowaniu poufności jest instrumen-
tem zabezpieczającym informacje na poziomie
prawnym, a jej zawieranie będzie miało duże
znaczenie przy ocenie, czy przedsiębiorca może
skorzystać ze środków ochrony jego tajemnic
przewidzianych w prawie ochrony konkurencji.
Ustawa z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nie-
uczciwej konkurencji¹ stanowi, że jednym z czyn-
nów nieuczciwej konkurencji jest naruszenie
tajemnicy przedsiębiorstwa poprzez przekazanie,
ujawnienie lub wykorzystanie cudzych informacji
stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa albo ich
nabycie od osoby nieuprawnionej, jeżeli to zagra-
ża lub narusza interes przedsiębiorcy (art. 11 ust. 1
ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji).
Przedsiębiorcy, którego tajemnica przedsiębiorstwa
została naruszona, przysługują wiele przewidzianych

¹ Ustawa z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tekst jedn.: Dz.U. z 2003 r. nr 153, poz. 1503 ze zm.).

² Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.).

łecznego oraz naturą stosunku zobowiązaniowego. Złożoność i obszerność postanowień umowy o zachowaniu poufności zależy od ważności informacji, które mają zostać objęte ochroną. Podstawowym elementem umowy o zachowaniu poufności jest określenie, do jakich informacji ma znaleźć zastosowanie umowa. Definicja informacji poufnych może zostać skonstruowana w oparciu o rodzaj informacji (np. handlowe, finansowe, organizacyjne, techniczne), ich przedmiot (np. pralny rozwój, dane kontrahentów, informacje dotyczące określonej technologii, strategii, polityki), okoliczności ich przekazania (np. w związku z prowadzonymi negocjacjami, na potrzeby realizacji określonego projektu bądź przeprowadzenia audytu) oraz – uzupełniająco – formę, w jakiej informacje zostały utrwalone (np. dokumentacja, rysunki, prezentacje, wykresy, filmy, zdjęcia). Dodatkowym rozwiązaniem stosowanym niekiedy w praktyce jest przyjęcie zasady, iż ochroną przewidzianą w umowie objęte są tylko te informacje, które strona przekazująca oznaczy jako poufne, przy czym oznaczenie takie powinno zostać zakomunikowane stronie otrzymującej nie później, niż wraz z udostępnieniem danej informacji.

Sposób postępowania z informacjami

Kolejne typowe postanowienia umowy o zachowaniu poufności dotyczą sposobu postępowania z informacjami poufnymi. Podstawowym obowiązkiem jest zachowanie ich w tajemnicy poprzez powstrzymanie się od ich ujawniania osobom trzecim. Warto doprecyzować tak określone zobowiązanie przez wskazanie kręgu podmiotów, które nie są postrzegane przez strony jako podmioty trzecie. Zazwyczaj będą to pracownicy, współpracownicy, profesjonalni doradcy, agenci, a także określone podmioty, które mają otrzymać dostęp do informacji (np. inwestor zlecający przeprowadzenie audytu w przypadku, gdy umowę o zachowaniu poufności zawiera audytor i podmiot audytowany).

Uzupełnieniem takiego doprecyzowania bywa nałożenie na stronę otrzymującą obowiązku ograniczenia się do przekazywania informacji tylko tym spośród wymienionych wyżej osób, dla których znajomość informacji poufnych jest niezbędna do realizacji celów, w jakim informacje te zostały ujawnione. Naturalną konsekwencją przyjęcia tego rozwiązania jest nałożenie na stronę otrzymującą obowiązku zapewnienia, aby wskazane powyżej osoby przestrzegały obowiązku informacji poufnych w tajemnicy.

Dodatkowe obowiązki stron umowy

W praktyce do umów o zachowaniu poufności wprowadza się wiele dodatkowych obowiązków strony otrzymującej informacje poufne związanych z ich zabezpieczeniem, obejmujących podejmowanie określonych działań w celu należytej ochrony informacji poufnych przed ujawnieniem osobom nieupoważnionym oraz przed ich utratą. Zapewnieniu lepszej

kontroli nad przepływem informacji służy wprowadzenie do umowy zakazu sporządzania kopii materialnych nośników informacji oraz obowiązku zwrotu otrzymanych nośników na żądanie strony ujawniającej bądź po spełnieniu się określonych w umowie warunków. Często w umowach o zachowaniu poufności określa się, w jakim wyłącznie celu strona otrzymująca może wykorzystać informacje poufne.

Typowymi dla umowy o zachowaniu poufności postanowieniami są również postanowienia ograniczające poufność. Do informacji nieobjętych ochroną przewidzianą w umowie najczęściej zalicza się informacje, które są powszechnie znane bądź stały się publicznie znane bez naruszenia przez strony zobowiązań do zachowania poufności, jak również informacje, które były znane stronie otrzymującej przed ich ujawnieniem przez drugą stronę oraz informacje uzyskane od osób trzecich, które weszły w ich posiadanie zgodnie z przepisami prawa. Okolicznością wyłączającą zobowiązanie do zachowania tajemnicy jest obowiązek ich ujawnienia wynikający z przepisów prawa, w tym w szczególności określony w orzeczeniu sądowym bądź decyzji organów administracji publicznej lub samorządu terytorialnego.

Strony umowy mogą jednak postanowić, iż w takim przypadku strona, której taki obowiązek dotyczy, zobowiązana jest do realizacji wszystkich przysługujących jej na podstawie przepisów danego postępowania uprawnień pozwalających na utajnienie tak ujawnionych informacji poufnych w możliwie najszerszym zakresie.

Ustalenie terminu do zachowania tajemnicy

Istotnym elementem umowy o zachowaniu poufności jest ustalenie terminu, w jakim zobowiązanie do zachowania tajemnicy wiąże każdą ze stron. Zobowiązanie to ma charakter ciągły i w braku określenia terminu umowa będzie mogła zostać wypowiedziana w dowolnym momencie przez każdą ze stron (stosownie do postanowień art. 365¹ Kodeksu cywilnego), co powoduje, że cel, w jakim została zawarta umowa, tj. ochrona informacji poufnych, może nie zostać osiągnięty. Ponieważ w praktyce najczęściej trudno ustalić wysokość poniesionej szkody spowodowanej ujawnieniem informacji objętych tajemnicą, w umowach o zachowaniu poufności zastrzega się karę umowną na wypadek skonkretyzowanego niewykonania bądź nienależytego wykonania zobowiązania wynikającego z umowy. Kara umowna pełni wówczas funkcję ryczałtowego odszkodowania.

Warto zaznaczyć, że żądanie odszkodowania przenoszącego wysokość zastrzeżonej kary umownej będzie dopuszczalne tylko wówczas, gdy strony w umowie taką możliwość przewidziały (art. 484 § 1 Kodeksu cywilnego).

Powyższe uwagi pozostają w pełni aktualne także wówczas, gdy postanowienia o zachowaniu poufności wprowadzane są do umowy regulującej szerszy zakres współpracy pomiędzy stronami. W takim jednak wypadku należy zwrócić szczególną uwagę na określenie terminu, w jakim strony będą zobowiązane do zachowania poufności, termin ten nie zawsze musi pokrywać się z okresem, na jaki strony przewidziały współpracę.

Gwarancja bankowa to skuteczna ochrona wierzyciela

W obrocie gospodarczym – szczególnie profesjonalnym – kwestią kluczową pozostaje uzyskanie pewności, że kontrahent zrealizuje przyjęte na siebie zobowiązanie wynikające z umowy. Nawet w przypadku uzyskania korzystnego dla wierzyciela rozstrzygnięcia w postępowaniu sądowym może bowiem się okazać, że dłużnik nie posiada wystarczającego majątku, pozwalającego na wyegzekwowanie świadczenia. Ryzyko niewypłacalności dłużnika jest przy tym trudne do wyeliminowania, a próby jego minimalizacji wiążą się z koniecznością przedsięwzięcia dodatkowych działań, mających na celu obiektywną ocenę stanu finansowego potencjalnego kontrahenta.

Powyższa problematyka nabiera szczególnego znaczenia w obrocie międzynarodowym, gdzie możliwość szczegółowej weryfikacji stanu majątkowego potencjalnego kontrahenta jest siłą rzeczy bardziej ograniczona i kosztowna. Również w przypadku wystąpienia konieczności skierowania sprawy do sądu windykacja roszczenia może okazać się trudniejsza i bardziej kosztowna, chociażby ze względu na bariery językowe i znaczną nieraz odległość pomiędzy miejscem prowadzenia sporu a miejscem wykonywania działalności gospodarczej.

Z drugiej strony współcześnie obrót międzynarodowy staje się coraz powszechniejszy i osiąga coraz większe rozmiary. Właśnie ze względu na opisane wyżej ryzyka, w odpowiedzi na potrzeby obrotu gospodarczego – szczególnie o zasięgu międzynarodowym – powstała instytucja gwarancji bankowej. Zasadniczym celem umowy gwarancji bankowej jest bowiem minimalizacja, a wręcz eliminacja potencjalnych ryzyk związanych z realizacją umowy, zarówno o charakterze losowym, jak i tych związanych z brakiem rzetelności przyszłego kontrahenta.

Instytucja gwarancji

Początków instytucji gwarancji bankowej należy upatrywać po zakończeniu drugiej wojny światowej, właśnie w poszukiwaniu dogodnych rozwiązań zabezpieczających odradzający się handel międzynarodowy, niwelujących liczne związa-



SŁAWOMIR MARCINIAK
aplikant radcowski
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

ne z nim ryzyka. W szczególności poszukiwano metod zwalczania dotkliwych niedogodności dewizowych i administracyjnych, a nadto również potencjalnych politycznych przeszkód w realizacji obowiązków umownych. Próbowano wyeliminować zarazem powszechnie występujące i bardzo poważne ryzyko niewypłacalności, a nawet upadłości potencjalnego partnera handlowego.

Rozwiązaniem okazała się gwarancja bankowa, która pozwoliła uniknąć wymienionych wyżej niedogodności. Gwarancja bankowa powstała poniekąd z połączenia instytucji kaucji pieniężnej i poręczenia udzielanego przez bank. Łącząc zalety tych instytucji, jednocześnie niwelowała ich wady.

Obecnie na podstawie całości przepisów ustawy. Prawo bankowe gwarancję bankową można określić jako zobowiązanie zaciągnięte przez bank (gwaranta) na zlecenie innej osoby (zleceniodawcy gwarancji), na mocy którego bank obowiązany jest do zapłaty pewnej sumy pieniężnej (w złotych lub walucie obcej) na żądanie osoby uprawnionej (beneficjenta gwarancji) po spełnieniu przez nią określonych przesłanek (*verba legis*: warunków) (tak J. Pisuliński [w:] E. Fojcik-Mastalska (red.) *Prawo bankowe. Komentarz*, LexisNexis 2007 r., komentarz do art. 81 ustawy Prawo bankowe).

W praktyce oznacza to, że w przypadku zrealizowania się oznaczonego w umowie gwarancji rezultatu wierzyciel uzyskuje natychmiastowe zaspokojenie ze strony banku. Udzielając gwarancji, bank poniekąd przyjmuje na siebie nie tylko ryzyko zaistnienia lub niezastnienia pewnego zdarzenia (rezultatu), ale również ryzyko niewypłacalności dłużnika.

Trzy stosunki prawne

Na gwarancję bankową składają się z reguły trzy stosunki prawne, występujące pomiędzy trzema podmiotami – gwarantem (bank lub zakład ubezpieczeniowy), beneficjentem (podmiot, którego wierzytelność zabezpiecza gwarancja bankowa) oraz tzw. zleceniodawcą (dłużnik; podmiot, którego zobowiązanie zabezpiecza gwarancja bankowa). Owe trzy stosunki prawne to tzw. stosunek podstawowy – łączy benefi-

Udzielenie i potwierdzenie gwarancji bankowej następuje na piśmie

cja gwarancji i dłużnika, stosunek zlecenia gwarancji – łączy gwaranta z dłużnikiem oraz stosunek gwarancji bankowej – łączy gwaranta z beneficjentem.

Naczelnym celem gwarancji jest zabezpieczenie interesów beneficjenta gwarancji. Jeżeli beneficjent nie otrzyma świadczenia od dłużnika, to zwróci się o spełnienie świadczenia pieniężnego przez bank. Należy bowiem podkreślić, że bez względu na rodzaj świadczenia zabezpieczonego gwarancja jest realizowana w postaci zapłaty sumy pieniężnej.

Zgodnie z art. 81 ust. 2 ustawy Prawo bankowe udzielenie i potwierdzenie gwarancji bankowej następuje na piśmie pod rygorem nieważności. Trzeba mieć na względzie, że zobowiązanie banku wobec beneficjenta gwarancji powstaje dopiero wskutek złożenia przez bank oświadczenia o udzieleniu gwarancji.

Treść oświadczenia banku powinna odpowiadać warunkom ustalonym uprzednio w umowie łączącej bank ze zleceniodawcą gwarancji. Jednak w razie rozbieżności między umową zawartą ze zleceniodawcą a treścią oświadczenia banku o udzieleniu gwarancji o zakresie zobowiązania banku decyduje treść złożonego przez niego oświadczenia.

Powyższe rozwiązanie podyktowane jest wymogiem ochrony zaufania beneficjenta gwarancji, który na ogół nie będzie znał treści umowy łączącej gwaranta ze zleceniodawcą, tworzącej stosunek pokrycia.

Różne klasyfikacje

Ustawodawca nie zdecydował się na utworzenie określonego katalogu zdefiniowanych rodzajów gwarancji bankowych, pozostawiając wypracowanie rozwiązań szczegółowych praktyce gospodarczej. Na tej podstawie, w ramach ukształtowanej, wieloletniej praktyki bankowej, w doktrynie utworzone zostały różne klasyfikacje gwarancji bankowych. Dla zrozumienia praktycznego znaczenia gwarancji warto przeanalizować najczęściej występujące w obrocie gospodarczym rodzaje gwarancji bankowej (poniższe opracowanie na podstawie: Z. Ofiarski, *Prawo bankowe. Komentarz*, Lex 2013, komentarz do art. 81 ustawy Prawo bankowe).

Przykładowo ze względu na treść można wyróżnić następujące rodzaje gwarancji bankowych: spłaty kredytu lub pożyczki, przetargowe, należytego wykonania kontraktu, zwrotu zaliczki, zapłaty należności wynikających z rozmaitych stosunków prawnych. W każdym przypadku gwaran-

cja bankowa pozostaje formą bankowego zabezpieczenia określonych wierzytelności, które wynikają z odrębnych i samodzielnych wobec gwarancji stosunków prawnych. Z kolei ze względu na skutki prawne wyodrębnia się: gwarancję na pierwsze żądanie (gwarancja bezwarunkowa), warunkową (dokumentową), nieodwoalną, odwoalną. Właśnie ten podział może okazać się szczególnie istotny z praktycznego punktu widzenia.

Pierwsze żądanie

Gwarancja „na pierwsze żądanie” w praktyce oznacza, że bank (gwarant) powinien dokonać wypłaty sumy gwarancyjnej niezwłocznie po wystąpieniu z żądaniem zapłaty przez beneficjenta gwarancji. Innymi słowy beneficjent nabywa uprawnienia do żądania wypłaty w momencie niezrealizowania zobowiązania w ramach stosunku podstawowego. Uprawnienie beneficjenta gwarancji na pierwsze żądanie realizuje się w ten sposób, że beneficjent żąda zapłaty sumy gwarancyjnej, jednocześnie wskazując, że okoliczność uprawniająca do takiego żądania wystąpiła. Nie występuje przy tym konieczność realizacji jakichkolwiek dodatkowych przesłanek, jak np. przedłożenia określonych dokumentów bądź przeprowadzenia dowodów. Funkcja gwarancji na pierwsze żądanie w istocie polega na jak najszybszym dostarczeniu beneficjentowi środków pieniężnych. Jest to rodzaj gwarancji najkorzystniejszy dla beneficjenta. W przypadku udzielenia gwarancji na pierwsze żądanie wypłata sumy gwarancyjnej przez gwaranta powinna bowiem nastąpić właściwie automatycznie.

W szczególności gwarant nie może badać, czy zaistniały przyczyny uzasadniające realizację jego zobowiązań, a tym bardziej czy stosunek podstawowy został zrealizowany. Co więcej, gwarant nie może podnieść wobec beneficjenta gwarancji zarzutów ze stosunku podstawowego. Gwarant może usiłować zasłonić się wyłącznie zarzutami wynikającymi z zawartej umowy gwarancji. Ponadto wypełnienie obowiązków przez gwaranta nie może być uzależnione od bezskuteczności uprzedniego dochodzenia zaspokojenia roszczeń w ramach stosunku podstawowego. Odpowiedzialność gwaranta z gwarancji bankowej na pierwsze żądanie nie ma charakteru odszkodowawczego, lecz wyraża się obowiązkiem zapłaty uzgodnionej w gwarancji tzw. sumy gwarancyjnej.

Konstrukcja gwarancji na pierwsze żądanie może prowadzić do tzw. nadużycia gwarancji. Przykładowym nadużyciem gwarancji na pierwsze żądanie będzie żądanie zapłaty sumy gwarancyjnej przez beneficjenta, pomimo że gwarantowany rezultat nastąpił (np. kredytobiorca spłacił kredyt). Jako inne przykłady można wskazać żądanie zapłaty sumy gwarancyjnej, pomimo że kwota kredytu, której zwrot miała zabezpieczyć gwarancja, nigdy nie została przez bank wypłacona albo spełnienie zagwarantowanego rezultatu zostało udaremnione przez samego beneficjenta.

Niejako przeciwieństwem gwarancji na pierwsze żądanie jest tzw. gwarancja warunkowa. W tym przypadku obowiązek wypłaty sumy gwarantowanej zostaje uzależniony od spełnienia określonych przesłanek, przykładowo przedło-

zenia dokumentów. Warunki te powinny zostać szczegółowo określone w umowie.

Gwarancja dotycząca zgody

Gwarancja nieodwoławalna polega na udzieleniu zabezpieczenia, którego nie można cofnąć bez zgody beneficjenta lub dłużnika. Cechą charakterystyczną tego rodzaju gwarancji jest zatem jej trwałość. Gwarancja nieodwoławalna tworzy stabilny stosunek zobowiązaniowy już od momentu zawarcia umowy, zasadniczo trwający niezmiennie do chwili upływu terminu ważności gwarancji. Należy przy tym wskazać, że umowa gwarancji może być zmieniona bądź unieważniona jedynie po wyrażeniu zgody na piśmie, z reguły wyłącznie przez beneficjenta gwarancji. W przypadku braku zgody umowa gwarancji wiąże strony w niezmiennym kształcie na czas wskazany w umowie. Przeciwnością gwarancji nieodwoławalnej jest z kolei gwarancja odwoławalna. Jak wskazano wyżej, bank, który udzielił gwarancji, nie może jednostronnie zmienić jej treści ani spowodować jej wygaśnięcia. Wyjątkiem od tej reguły jest właśnie tzw. gwarancja odwoławalna, przyznająca bankowi uprawnienie do odwołania zabezpieczenia. Uprawnienie do odwołania gwarancji jest zbliżone do umownego prawa odstąpienia od umowy. Złożenie oświadczenia o odwołaniu gwarancji może być przy tym uzależnione przykładowo od wystąpienia zdarzeń określonych w treści dokumentu gwarancyjnego i powinno nastąpić wobec beneficjenta.

Prawo do zarzutów

Kwestią wymagającą rozważenia jest problematyka zarzutów, które przysługują bankowi jako gwarantowi. Zobowiązanie banku wynikające z udzielonej gwarancji nie ma bowiem charakteru absolutnego. Możliwość podniesienia określonych zarzutów ma na celu zapewnienie bankowi minimum ochrony przed potencjalnym nieuczciwym działaniem beneficjenta.

Trzeba mieć na względzie, że sprawa zakresu zarzutów przysługujących bankowi (udzielającemu gwarancji lub potwierdzającemu gwarancję) przeciwko beneficjentowi gwarancji należy do najbardziej dyskutowanych w doktrynie. Niestety również orzecznictwo sądowe wykazuje istotne rozbieżności.

Bankowi przysługują zarzuty wynikające ze stosunku łączącego go z beneficjentem

Panuje zgoda, że bankowi przysługują zarzuty wynikające ze stosunku łączącego go z beneficjentem, powstałego wskutek udzielenia gwarancji (dotyczące zwłaszcza ważności zaciągniętego przez bank zobowiązania gwarancyjnego). W praktyce wchodzić mogą tu w grę zarzuty:

- 1) niewłaściwej reprezentacji banku,
- 2) przekroczenia zakresu pełnomocnictwa,
- 3) wadliwości złożonego przez bank oświadczenia wskutek błędu lub podstępu,
- 4) nieziszczenia się warunku zawieszającego, wygaśnięcia zobowiązania na skutek upływu terminu obowiązywania gwarancji, bezskuteczności żądania zapłaty, przedawnienia roszczenia itp.

Gwarancje zakładu ubezpieczeń

Oprócz banków gwarancji mogą udzielać również zakłady ubezpieczeń. Gwarancja ta funkcjonuje w ten sam sposób jak gwarancja bankowa – jedyną różnicą sprawdza się do podmiotu, który jej udziela.

Z reguły bank będzie mógł także powołać się na zarzuty wynikające ze stosunków osobistych łączących go z beneficjentem, w szczególności na zarzut potrącenia przysługującej mu do beneficjenta własnej wierzytelności (jeżeli zarzuty te nie zostały wyłączone).

Praktyczne zastosowanie

Instytucja gwarancji bankowej jest produktem skierowanym głównie do uczestników obrotu profesjonalnego. Najczęściej stosowana jest w handlu i usługach o zasięgu międzynarodowym oraz przy zabezpieczaniu umów o znacznej wartości i znacznym stopniu złożoności.

Przykładem praktycznego zastosowania gwarancji bankowej jest zabezpieczenie roszczeń inwestora we wszelkiego rodzaju umowach o wykonanie określonej inwestycji. W szczególności często spotykanym rozwiązaniem jest zawarcie przez inwestora z wykonawcami umowy gwarancji należytego (dobrego) wykonania umowy dotyczącej realizacji inwestycji.

Analizując zabezpieczenie wykonania inwestycji przez wykonawców, warto zauważyć, że gwarancja może zabezpieczyć także zapłatę wynagrodzenia podwykonawców, należnego im od wykonawców, a tym samym uchronić inwestora przed ryzykiem strat związanych z koniecznością wypłacenia wynagrodzenia podwykonawcom na podstawie art. 647¹ § 5 Kodeksu cywilnego. Nawet jeżeli dojdzie do tego rodzaju sytuacji, to roszczenie regresowe wobec wykonawców będzie zabezpieczone gwarancją. Inwestor uniknie tym samym związanych z tym niedogodności.

Powyższe rozwiązanie ma duże znaczenie praktyczne w szczególności na gruncie ustawy Prawo zamówień publicznych. Jest jednym z przewidywanych w tej ustawie sposobów zabezpieczenia potencjalnych roszczeń zamawiającego. Tytułem przykładu można tu wskazać na art. 45 ust. 6 pkt 3 i 4 oraz art. 148 ust. 1 pkt 3 i 4 tej ustawy.

Umowy na wdrożenie

Zakup oprogramowania wymagającego implementacji, a nierzadko dostosowania bądź nawet zaprojektowania pod kątem wymagań zamawiającego, związany jest z koniecznością zawarcia pomiędzy dostawcą oprogramowania a zamawiającym umowy wdrożeniowej, precyzyjnie opisującej przebieg wdrożenia oraz efekty prac wdrożeniowych (produkty).

Jak taka umowa powinna zatem wyglądać, aby wdrożenie i uruchomienie zamówionego oprogramowania zakończyło się sukcesem? Doprowadzenie do udanego finału wdrożenia ułatwić może uregulowanie w umowie pewnych kwestii, charakterystycznych z uwagi na jej przedmiot.

Etapy wdrożenia

Klasyczne wdrożenie obejmuje zwykle następujące etapy:

- analizę przedwdrożeniową, która pozwala ocenić zakres prac wdrożeniowych z uwzględnieniem specyfiki przedsiębiorstwa zamawiającego,
- wdrożenie, czyli implementację oprogramowania u zamawiającego oraz testy,
- uruchomienie oprogramowania po implementacji,
- okres stabilizacji, obejmujący finalne dostosowanie oprogramowania zaimplementowanego i uruchomionego.

Opcjonalnie (choć w istocie jest to częstą praktyką) umowa wdrożeniowa reguluje również okres gwarancji (podczas którego dostawca oprogramowania bezpłatnie usuwa usterki oprogramowania) oraz warunki serwisowania/utrzymania oprogramowania w okresie pogwarancyjnym. Przyjmując etapowy (stopniowy) przebieg wdrożenia, do ustalonych w umowie etapów dostosować należy odpowiednio zasady płatności wynagrodzenia oraz zasady nabycia przez zamawiającego praw do wdrażanego oprogramowania i innych produktów wdrożenia.

Produkty wdrożenia

Oprogramowanie, wbrew pozorom, nie jest zwykle jedynym produktem (rezultatem) wdrożenia.



MARCIN BERLAK
radca prawny
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

W trakcie realizacji wdrożenia opracowywane są też często inne produkty, między innymi dokumentacja, raporty, wyniki analiz. Z punktu widzenia zamawiającego jest więc istotne ustalenie jak najbardziej korzystnych dla niego zasad korzystania z oprogramowania i innych rezultatów wdrożenia. Przy określaniu tych zasad uwzględnić należy ich specyfikę oraz pożądany/przewidywany przez zamawiającego sposób wykorzystania. Jako że efekty wdrożenia zwykle mają charakter twórczy (stanowią utwory w rozumieniu prawa autorskiego), w tym kontekście należy rozważyć czy będzie możliwe nabycie przez zamawiającego autorskich praw majątkowych do tych utworów, czy jedynie licencji. Im bardziej oprogramowanie i inne produkty będą produktami opracowanymi wyłącznie dla zamawiającego (im bardziej będą dla zamawiającego specyficzne i dedykowane, wyłączające ze względu na ich specyfikę możliwość i zasadność korzystania z nich przez podmioty inne niż zamawiający), tym bardziej możliwe i zasadne będzie nabycie przez zamawiającego praw autorskich.

Produkty wdrożenia są jednak nierzadko opracowywane na bazie rozwiązań informatycznych, wykorzystywanych przez dostawców oprogramowania w ich bieżącej działalności (również w innych wdrożeniach), a zatem przeniesienie praw autorskich na zamawiającego nie jest przez takiego dostawcę pożądane. W konsekwencji zasady korzystania z produktów wdrożenia oparte są często na licencji.

Przy ustalaniu warunków wykorzystania efektów wdrożenia należy uwzględnić regulacje ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, przewidujące inne sposoby wykorzystania (poła eksploatacji) programów komputerowych i zwykłych utworów. Oznacza to, że oprogramowanie jako całość oraz poszczególne programy komputerowe powstałe/dostarczone w procesie wdrożenia będą podlegać innym zasadom późniejszego wykorzystania aniżeli pozostałe rezultaty wdrożenia, jak chociażby dokumentacja.

Przy ustalaniu zakresu wykorzystania efektów wdrożenia zwrócić trzeba uwagę na najistotniejszy element odróżniający zasady wykorzystania programów komputerowych od pozostałych utworów – wyraźny wymóg zezwolenia na wprowadzanie

oprogramowania

dalszych zmian do programu komputerowego przez zamawiającego. Ważne jest zatem, aby kwestia wprowadzania przez zamawiającego zmian do utworów przekazanych w związku z wdrożeniem była uregulowana. Zamawiający powinien pozyskać zezwolenie wykonawcy wdrożenia (będącego twórcą przekazywanych efektów wdrożenia) na rozporządzenie i korzystanie z wszelkich, wykonywanych później przez zamawiającego, opracowań (np. przeróbek) przekazywanych przez wykonawcę produktów. Co istotne, ze względu na wyraźny wymóg ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych umowa wdrożeniowa w części licencyjnej lub regulującej przeniesienie praw autorskich powinna zawierać wyraźne wyliczenie pól eksploatacji (sposobów wykorzystania) produktów wdrożenia mających charakter utworów.

Przywołana ustawa stawia także wymóg formy pisemnej dla umowy przenoszącej prawa autorskie, tak więc w przypadku przeniesienia tych praw w ramach umowy wdrożeniowej powinna ona precyzyjnie (na piśmie) określać zasady przeniesienia praw i przedmiot tych praw – w przeciwnym razie obowiązywać będzie ustawowe domniemanie udzielenia licencji.

Z uwagi na przyznane ustawowo twórcy uprawnienie do uzyskania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia praw autorskich oraz udzielenia licencji zasady wynagrodzenia wykonawcy wdrożenia z tego tytułu także wymagają regulacji umownej (o ile w umowie nie wskazano, że nastąpiło to nieodpłatnie).

Pozyskanie uprawnień

W przypadku udzielenia licencji zamawiający powinien z kolei rozważyć, czy istnieje potrzeba korzystania z produktów wdrożenia objętych licencją jedynie przez niego, czy także przez inne podmioty (np. spółki powiązane z zamawiającym). Jeśli tak będzie, umowa wdrożeniowa w części licencyjnej wymaga wyraźnego udzielenia uprawnienia dla zamawiającego do udzielania sublicencji podmiotom trzecim. Bez takiej regulacji udzielanie sublicencji, a w konsekwencji korzystanie z produktów wdrożenia przez podmioty trzecie, nie będzie możliwe. Jeśli korzystanie z przedmiotu licencji ma mieć miejsce na innym terytorium niż terytorium państwa, w którym zamawiający ma swoją siedzibę, należy to także w umowie uregulować. W interesie zamawiającego jest też ustalenie innego podstawowego elementu licencji, a mianowicie okresu jej obowiązywania i zasad jej wypowiedzenia przez licencjodawcę (które powinno nastąpić zasadniczo wyłącznie w przypad-

ku naruszania warunków licencji i niezaprzestania tego naruszania lub nieusunięcia jego skutków).

Odnosząc się do reguł wykorzystania produktów wdrożenia, ważne jest ustalenie momentu udzielenia licencji lub przeniesienia praw autorskich. Oczywiście należy przy tym uwzględnić potrzeby zamawiającego, który może wymagać umożliwienia wykorzystania poszczególnych produktów jeszcze w trakcie implementacji – przed uruchomieniem oprogramowania na potrzeby bieżącej działalności zamawiającego – na przykład w celu przetestowania produktów. O ile w grę wchodzi przeniesienie praw autorskich, w interesie zamawiającego jest pozyskanie tych praw na jak najwcześniejszym etapie (oczywiście pamiętać trzeba, że przeniesienie tych praw będzie możliwe dopiero po stworzeniu utworu, którego te prawa dotyczą). W praktyce może odbyć się to z chwilą przekazania/odbioru danego produktu. Uzyskanie licencji będzie z kolei zasadne w momencie, w którym produkt objęty licencją został ukończony – wdrażane oprogramowanie zostało zaimplementowane (wdrożone), a przygotowywana dokumentacja została w pełni opracowana. Pozyskanie uprawnień licencyjnych powinno zatem zasadniczo nastąpić na koniec etapu wdrożenia, przed uruchomieniem oprogramowania.

Zasady odpowiedzialności

Umowa wdrożeniowa ma złożony charakter. Nie wszystkie z jej poszczególnych elementów składowych podlegają tym samym zasadom odpowiedzialności wykonawcy wdrożenia (które należy w umowie uregulować). Najogólniej ujmując, odpowiedzialność ta odnosi się zwykle przede wszystkim do nieprawidłowego wykonywania umowy wdrożeniowej, wad (nieprawidłowości) w wykonaniu prac wdrożeniowych oraz wad (usterek) dostarczonych/wykonanych produktów wdrożenia, w tym oprogramowania.

Powszechną praktyką umów wdrożeniowych jest znaczne ograniczanie odpowiedzialności wykonawców (z ich inicjatywy), zwłaszcza z tytułu wad oprogramowania, co poważnie eliminuje uprawnienia rekompensacyjne zamawiającego, który w istocie nierzadko inwestuje spore środki finansowe w dostawę oprogramowania.

Jako że często kluczowe dla zamawiającego jest wykonanie wdrożenia w ustalonym w umowie terminie, a przebieg wdrożenia uwzględniony jest w harmonogramie będącym częścią umowy, wykonawca powinien ponosić odpowiedzialność za opóźnienia w terminowej realizacji wdrożenia. W tym zakresie skorzystać można z instytucji kar umownych na uzgodnionym w umowie poziomie.

Niezależnie od jakichkolwiek kar umownych wskazanych w umowie zamawiający powinien ponadto mieć zagwarantowaną możliwość dochodzenia odszkodowania uzupełniającego, w sytuacji gdy wyrządzona przez wykonawcę szkoda będzie wyższa, aniżeli przewidziane umową kary umowne. Jak wspomniano, intencją wykonawcy przy konstruowaniu umowy jest zwykle maksymalne ograniczenie odpowiedzialności. Przeważnie sprowadza się to do wyłączenia odpowiedzialności za szkody w postaci utraczonych korzyści (i zawężenie odpowiedzialności wyłącznie do szkód stanowiących straty rzeczywiste) oraz dodatkowe wprowadzenie ograniczenia kwotowego (ponoszenie odpowiedzialności wyłącznie w ramach limitu kwotowego wskazanego w umowie). Oczywiście sposoby ponoszenia odpowiedzialności mogą być zróżnicowane w zależności od podstawy/przyczyny odpowiedzialności, a ta może dotyczyć również nieprawidłowego wykonania prac wdrożeniowych oraz wad dostarczanych efektów prac.

W odniesieniu do usterek/wad fizycznych reakcją wykonawcy powinno być usunięcie nieprawidłowości w przewidzianym terminie, w tym naniesienie wymaganych poprawek. Z kolei w zakresie wad prawnych (w przypadkach, w których podmiot trzeci może wystąpić z roszczeniami wobec zamawiającego w związku z korzystaniem przez niego z produktów wdrożenia lub z udzielonych przez wykonawcę zamawiającemu uprawnień dotyczących tych produktów – z uwagi na fakt niezabezpieczenia przez wykonawcę w sposób właściwy praw do produktów wdrożenia) wykonawcę powinien obciążać obowiązek zwolnienia zamawiającego z wszelkiej odpowiedzialności wobec podmiotów trzecich kierujących roszczeniami, jak też obowiązek pokrycia wszelkich kosztów i szkód poniesionych przez zamawiającego w związku z istniejącymi wadami.

Uprawnienie do programu

Z punktu widzenia przejrzystości zasad odpowiedzialności wykonawcy, przed zawarciem umowy warto przeanalizować komu *de facto* przysługują uprawnienia do wdrażanego oprogramowania i na jakiej zasadzie wykonawca może oprogramowanie dystrybuować i wdrażać. Nierzadko bowiem oprogramowanie dostarczane i tworzone przez międzynarodowe koncerny wdrażane jest i dystrybuowane przez lokalne filie. W tym kontekście, w przypadku udzielania licencji zamawiającemu ważne jest zagwarantowanie ciągłości jego uprawnień do nabywanych produktów w sytuacji, gdy wykonawca wdrażający jest jedynie licencjobiorcą (np. względem spółki matki) i udziela dalszej licencji zamawiającemu (sublicencji), tj. ustalenie zasad korzystania z przedmiotu licencji w sytuacji, gdy wykonawca jako licencjobiorca miałby swoje uprawnienia utracić.

Sytuacja, w której wykonawca dostarczający oprogramowanie spełnia rolę pośrednika pomiędzy zamawiającym (odbiorcą oprogramowania) a podmiotem trzecim (twórcą oprogramowania), osłabia pozycję zamawiającego, ponieważ nie może on w pełni korzystać ze swych uprawnień rekompensacyjnych w razie niekorzystnych następstw związanych z korzystaniem z oprogramowania obciążonego wadą. Ze

względu na fakt, iż twórca oprogramowania w analizowanym przypadku nie będzie stroną umowy, realizacja roszczeń przysługujących zamawiającemu będzie w znacznym stopniu utrudniona – inaczej niż w przypadku, gdy twórca oprogramowania byłby stroną umowy wdrożeniowej.

Rozwiązanie umowy

Umowa wdrożeniowa nie jest umową jednolitą. Należy ją traktować raczej jako zbiór stosunków prawnych o różnej specyfice. Etapy obejmujące przeprowadzenie analizy przedwdrożeniowej oraz samo wdrożenie wraz z uruchomieniem, z uwagi na swój charakter oraz cel ich realizacji, bliższe są umowie o dzieło (umowie, w której istotne jest osiągnięcie założonego rezultatu i w tym celu jest ona realizowana). Z kolei etapy obejmujące stabilizację, gwarancję oraz serwis/utrzymanie w okresie pogwarancyjnym uznać należy za zbliżone do umowy zlecenia/umowy o świadczenie usług (umowy starannego działania, nieukierunkowanej na osiągnięcie określonego celu). Dodatkowym stosunkiem prawnym, powiązaniem z wdrożeniem, jest licencja lub przeniesienie praw autorskich.

Zważywszy na powyższe uwarunkowania, zasady rozwiązania umowy również nie powinny być jednolite, a raczej dopasowane do momentu, w którym rozwiązanie umowy może nastąpić.

Dla umowy o dzieło właściwa jest instytucja odstąpienia, podczas gdy w przypadku świadczenia usług możemy mówić o zwykłym rozwiązaniu umowy (w tym za wypowiedzeniem). Różnica pomiędzy odstąpieniem a zwykłym rozwiązaniem umowy w głównej mierze sprowadza się do odmiennej oceny następstw rozwiązania umowy. W przypadku odstąpienia umowa uważana jest za niezawartą (tak jakby nigdy nie doszło do jej zawarcia), a strony powinny zwrócić sobie wzajemnie wszystkie świadczenia otrzymane w związku z umową.

Przeciwnie traktuje się następstwa rozwiązania umowy o świadczenie usług czy też umowy licencyjnej – umowa jest uznawana za wcześniej istniejącą, a co za tym idzie – nie dochodzi do zwrotu otrzymanych świadczeń.

Ze względu na przedstawione uwarunkowania ustalenie w umowie zasad zakończenia umowy na etapie wdrożenia wymaga uprzedniego ustalenia pożądanych dla zamawiającego następstw takiego zakończenia. W szczególności ustalić należy, czy intencją zamawiającego jest otrzymanie od wykonawcy wcześniej zapłaconego mu wynagrodzenia oraz oddanie wykonawcy uzyskanych wcześniej od niego produktów, czy też dalsze korzystanie z pozyskanych produktów z jednoczesnym zatrzymaniem zapłaconych kwot przez wykonawcę (w przypadku dalszego korzystania, powinny z nim rzecz jasna korespondować odpowiednio ustalone w umowie zasady korzystania na zasadzie licencji lub wskutek przeniesienia praw autorskich). Następstwa odstąpienia na etapie wdrożenia można bowiem uregulować w umowie odmiennie od ogólnie przyjętych zasad. Należy jednak ocenić, czy korzystanie z wdrożonego w sposób niepełny oprogramowania będzie przedstawiać dla zamawiającego jakąkolwiek wartość.

Jak i od kogo nabyć prawa do utworów audiowizualnych

Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych wskazuje kilka rodzajów utworów, dla których przewidziano szczególną regulację. Są to przede wszystkim programy komputerowe oraz utwory audiowizualne. Zawierając więc umowę przeniesienia praw autorskich do tych szczególnych rodzajów utworów, należy brać pod uwagę istniejące odrębności.

Ustawa nie definiuje żadnych z tych szczególnych rodzajów utworów. Sprawia to trudności w odpowiedzi na pytanie, czy do konkretnego rodzaju utworów mamy stosować szczególną, czy może ogólną regulację – a różnice są tu istotne. W przypadku utworów audiowizualnych problem dotyczy głównie tego, czy wystarczające jest już istnienie twórczej sekwencji obrazów stwarzających wrażenie ruchu (wyrażające się w obrazowym angielskim terminie *motion picture*), czy też dodatkowo wymagany jest pewien wspólny cel, zamiar autorów scenariusza, muzyki, scenografii czy reżysera – do stworzenia jednego dzieła. Uwzględnienie istnienia owej współtwórczości stanowi bowiem trzon szczególnej regulacji utworów audiowizualnych. Problem ten nie jest jedynie teoretyczny, gdyż od jego rozstrzygnięcia zależy, czy za utwory audiowizualne uznamy – poza np. kinematografią w ścisłym znaczeniu – także np. audycje publicystyczne czy informacyjne.

Wskazać trzeba, że w nauce prawa dominuje obecnie stanowisko liberalne, zgodnie z którym wystarczające jest powstanie utworu stanowiącego serię ruchomych obrazów¹.

Prawo do utworu

Do czasu nowelizacji z 2000 roku prawo do utworu audiowizualnego powstawało nie na rzecz jego twórców, a na rzecz producenta utworu. Wobec tego to właśnie z producentem należało zawrzeć umowę przeniesienia praw autorskich



PIOTR ZEBIAŁOWICZ
aplikant radcowski
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

do utworu audiowizualnego (jak i inne umowy o korzystanie z utworu). Obecnie sytuacja może być już bardziej zróżnicowana. Jednak mimo, że od 15 lat mamy do czynienia ze zmienionymi przepisami, nie należy zapominać o pierwotnej regulacji – należy bowiem do niej sięgać w odniesieniu do utworów audiowizualnych powstałych przed 22 lipca 2000 r.

Warto przy tym wskazać, iż o producencie możemy mówić wtedy, gdy zidentyfikujemy osobę, która ponosi koszty wytworzenia utworu audiowizualnego i ryzyko jego eksploatacji, organizuje techniczne i rzeczowe przesłanki produkcji utworu i zawarła we własnym imieniu i na własny rachunek umowę o stworzenie utworu².

Trzy rodzaje umów

Obecna regulacja nie stanowi już, że prawa autorskie powstają na rzecz producenta. Wprowadzono natomiast domniemanie, iż producent prawa te nabył na mocy umowy ze współtwórcami. Tak więc prawo autorskie powstaje na rzecz twórców, a dopiero (ewentualnie) na mocy umowy przechodzi na producenta. Domniemanie nabycia praw przez producenta może być obalone np. poprzez wykazanie, iż umowy z twórcami nie było bądź odmiennie regulowała ona kwestię przeniesienia praw.

W związku z powyższym należy wyróżnić trzy rodzaje umów przenoszących prawa majątkowe do utworu audiowizualnego, które podlegają odmiennym zasadom. Po pierwsze, umowę zawieraną przez producenta z dalszymi kontrahentami, po drugie umowę zawieraną przez twórców (z pominięciem producenta) z ewentualnym nabywcą, a po trzecie – umowę zawieraną przez samych twórców z producentem.

Chcąc więc nabyć prawa autorskie do określonego utworu audiowizualnego, potencjalny nabywca staje przed koniecznością określenia, od kogo prawa te może skutecznie nabyć.

Z najprostszą sytuacją mamy do czynienia wtedy, gdy producent utworu legitymuje się umową za-

¹ Tak np. J. Barta i R. Markiewicz, *Prawo autorskie*, Warszawa 2013, s. 228, również A. Wojciechowska, *Autorskie prawa osobiste twórców dzieła audiowizualnego*, Kraków 1999, s. 61, odmiennie M. Czajkowska-Dąbrowska [w:] *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, Lex 2011.

² Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 14 stycznia 2003 r., sygn. akt I ACa 1137/02.

wartą z twórcami, a domniemanie nabycia przez niego praw nie zostało obalone. Na mocy domniemania należy bowiem uznać, iż producentowi przysługuje całościowe prawo do utworu audiowizualnego i to z nim należy zawrzeć umowę. Wspomniana sytuacja występuje w praktyce najczęściej, gdyż w przeważającej liczbie przypadków występuje producent. Rolą domniemania ustanowionego w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych jest właśnie zapewnienie pewności obrotu w tych najczęstszych przypadkach.

W powyższym przypadku mamy ponadto do czynienia z tzw. obrotem wtórnym prawami autorskimi, tzn. zawieraniem umów, których stroną nie jest już twórca (który zbył swoje prawa autorskie). Wobec tego nie będzie konieczności stosowania do takich umów wielu wspomnianych niżej ograniczeń wprowadzonych w celu ochrony kontraktowej twórcy.

Inna sytuacja zachodzi wtedy, gdy nie ma domniemania nabycia praw przez producenta. Będzie tak jeżeli przed sądem zostanie wykazane, że umowa twórców z producentem nie została zawarta lub gdy reguluje ona kwestie praw producenta w odmienny sposób niż domniemanie – np. producent uzyskuje jedynie licencję na korzystanie z utworu, a nie nabywa praw do niego. Wtedy też umowę dotyczącą utworu audiowizualnego należy zawrzeć z jego twórcami. W zależności od rodzaju utworu audiowizualnego, do którego prawa potencjalny nabywca chce uzyskać, zadanie to może być utrudnione. Należałoby bowiem określić wszystkie osoby, które wniosły twórcze wkłady do utworu³. Następnie umowę nabycia praw autorskich należałoby zawrzeć ze wszystkimi tymi osobami⁴.

Pola eksploatacji

Zawarcie umowy przenoszącej prawa autorskie wiąże się z koniecznością wzięcia pod uwagę wielu szczególnych reguł dotyczących obrotu prawami autorskimi. Wskazuje się przede wszystkim na obowiązek wskazania pól eksploatacji utworu oraz ograniczenia dotyczącego utworów i pól eksploatacji mających powstać w przyszłości. W przypadku utworów audiowizualnych mamy również do czynienia ze szczególnym uregulowaniem wynagrodzenia płatnego na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi (OZZ), które przybiera postać quasi-podatku.

Obowiązek wskazania w umowie pól eksploatacji utworu jest najbardziej charakterystyczną cechą umów prawnoautorskich. Owe pola eksploatacji stanowią przeróżne możliwości wykorzystywania danego utworu – produkcję egzemplarzy utworu różnymi technikami (np. druk czy zapis cyfrowy), możliwości wprowadzania utworów w obieg (np. sprzedaż, wypożyczanie) lub rozpowszechniania ich niezależnie od nośników (np. emisja w programie telewizyjnym lub radiu, udostępnienie w Internecie).

³ Na trudności w tym zakresie niech wskazuje fakt, iż np. kwestia twórczego wkładu kierownika produkcji musiała zostać rozstrzygnięta przez Sąd Najwyższy – wyrok SN z 5 kwietnia 2002 r., sygn. akt III RN 133/01.

⁴ Zgodnie z art. 9 ust. 3 zd. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych „do wykonywania prawa autorskiego do całości utworu potrzebna jest zgoda wszystkich współtwórców”.

Prawa autorskie są natomiast z natury podzielne i mogą być w drodze zawierania kolejnych umów dalece „rozcłonkowane” na poszczególne pola eksploatacji. Wobec tego ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych wprowadza obowiązek ich specyfikacji, stanowiąc w art. 41 ust. 2, iż umowa przeniesienia praw „obejmuje pola eksploatacji wyraźnie w niej wymienione”. Jeżeli umowa nie określa więc pewnych pól eksploatacji, lub nie określa ich wystarczająco wyraźnie – to na tych polach prawa nie zostają skutecznie przeniesione.

Klasycznie wskazuje się na ochronną funkcję tego przepisu – obowiązek ścisłego określenia pól eksploatacji ma chronić twórcę przed zbyciem zbyt dużej ilości praw⁵. Warto tu wskazać, iż obowiązek ten – jeżeli trzymać się literalnego brzmienia ustawy – dotyczy wszelkich umów prawnoautorskich, a nie tylko tych zawieranych z twórcą. Tak więc nie mniej ważnym celem tej regulacji jest także ochrona pewności obrotu utworami, co słusznie wskazano w nowszym piśmiennictwie⁶.

Sposób podziału

Ze względu na wspomnianą podzielność praw autorskich bardzo istotne jest wskazanie, w jaki sposób owego podziału dokonano, np. czy przeniesiono jedynie prawo do sprzedaży filmów na nośnikach *blu-ray*, czy również prawo do wypożyczania tych nośników za wynagrodzeniem (są to bowiem odrębne pola eksploatacji). Jeżeli zakres przeniesionych praw nie zostanie jasno wskazany, to nabywca tych praw ponosi bardzo duże ryzyko korzystania z nich – naraża się bowiem na odpowiedzialność odszkodowawczą związaną z niepewnością przysługujących mu praw.

Powracając do wspomnianego przykładu, jeżeli przeniesiono prawa do określonego filmu w zakresie „handlu nośnikami blu-ray”, to nie jest właściwie jasne, czy nabywca ma prawo do ich wypożyczania. Obowiązek dokładnego określania pól eksploatacji ma sprzyjać uniknięciu takich wątpliwości.

W profesjonalnych umowach prawnicy dokonują takiego szczegółowego wyliczenia. Jednak nie bywa tak zawsze. Pola eksploatacji mogą być niewymienione w ogóle lub mogą być wymienione niedostatecznie „wyraźnie”. Zasadniczo dopuszcza się jednak ogólną klauzulę o przeniesieniu praw w całości ewentualnie na wszystkich polach eksploatacji. Może nawet dojść do wymienienia pól w sposób dorozumiany⁷. Mimo, iż w kwestii oceny takich „niewy-

⁵ Zob. np. M. Kępiński [w:] *System Prawa Prywatnego, tom 13, prawo autorskie*, red. J. Barta, Warszawa 2013, s. 957, J. Barta i R. Markiewicz [w:] *Komentarz do art. 41 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, red. J. Barta i R. Markiewicz, Lex 2011, E. Traple, *Umowy o eksploatację utworów w prawie polskim*, Warszawa 2010, s. 35 i n.

⁶ T. Targosz, *Komentarz do art. 41 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, Lex 2015.

⁷ Np. Sąd Najwyższy wydając wyrok 14 września 2005 r., sygn. akt III CK 124/05, stanął przed sytuacją, w której pól eksploatacji w ogóle nie wymieniono, a twórca jedynie wysyłał wiersze do siedziby telewizji, która je emitowała. Sąd Najwyższy zauważył, że takie zachowanie stron wskazuje wyraźnie na pole eksploatacji dotyczące emisji telewizyjnej, a ustawa nie nakazuje „wyraźnego” wskazania pól eksploatacji wyłącznie za pomocą słów.

rażnych” postanowień w orzecznictwie uznanie zdobyło liberalne stanowisko⁸, to należy pamiętać, że w przypadku umowy przenoszącej prawa autorskie (o jakiej mowa w niniejszym tekście) mamy do czynienia z wymogiem formy pisemnej – jeżeli więc nie ma możliwości użycia klauzuli o przeniesieniu „całości” praw autorskich, należy dokonać szczegółowego wyliczenia.

Problem powyższy ma mniejsze znaczenie w przypadku umów zawieranych przez twórców z producentem. Wspomniane domniemanie wskazuje bowiem na nabycie przez producenta praw do utworu audiowizualnego w całości. Takie ułatwienie służy jednak wyłącznie producentowi.

Dalsze ograniczenia

Inną charakterystyczną cechą umów przenoszących prawa autorskie jest zakaz zawierania umów dotyczących pól eksploatacji, nieznanych w chwili zawarcia takiej umowy. Wskazuje się, iż jako pola nieznane powinny być rozumiane nie tylko pola nieistniejące w ogóle, ale także te, których znaczenie ekonomiczne w momencie zawierania umowy nie było jeszcze dla przeciętnego twórcy rozpoznane, mimo że technicznie nowe pole eksploatacji już istniało⁹. Dlatego też, jeżeli w 1994 roku zawarto umowę przenoszącą całość praw autorskich do określonego filmu, to nabywca nie nabył praw np. do rozpowszechniania go online i musi zawrzeć w tym zakresie kolejną umowę.

Zasada ta doznaje jednak złagodzenia właśnie w przypadku utworu wykorzystanego lub włączonego (na mocy poprzedniej umowy z twórcą) do utworu audiowizualnego – jeżeli powstaną nowe pola eksploatacji, twórca musi wyrazić zgodę na korzystanie z utworu również na tych nowych polach, chyba że będzie mieć ważne powody odmowy. W ostateczności udzielenia takiej zgody będzie można dochodzić przed sądem¹⁰. W przeciwnym razie twórca np. scenografii mógłby skutecznie blokować możliwość eksploatacji całego utworu audiowizualnego na nowych polach eksploatacji, co byłoby niesprawiedliwe wobec innych twórców, a w szczególności producenta, który ponosił koszty stworzenia utworu.

Ponadto istnieje wiele innych regulacji, które wprawdzie nie mają charakteru narzucającego stronom konkretnych rozwiązań, jednak brak odniesienia się do nich powoduje negatywne konsekwencje dla nabywcy praw autorskich. Większość tych regulacji wprowadzona jest w celu ochrony twórcy – chodzi tu przede wszystkim o regulację praw osobistych twórcy, prawo do wynagrodzenia czy prawo do zezwalania na tworzenie opracowań utworu. Tak na przykład, twórcy zawsze zachowują tzw. autorskie prawa osobiste, które w założeniu ustawodawcy mają chronić więź twórcy z utworem. Są to między innymi prawa do nienaruszalności treści i formy utworu (tzw. prawo do integralności) oraz prawo do rzetelnego wykorzystania utworu.

Koszty podatkowe

Twórcom przysługuje możliwość zastosowania korzystnego sposobu ustalenia kosztów podatkowych z tytułu korzystania z praw autorskich (lub rozporządzania tymi prawami) w wysokości połowy uzyskanego przychodu z tego tytułu.

Od 1 stycznia 2013 r. obowiązuje pewne ograniczenie tego odliczenia, bo łączny koszt uzyskania przychodów obliczony w ten sposób nie może przekroczyć połowy kwoty pierwszego progu podatkowego – a więc obecnie 42.764 zł.

Naruszeniem prawa do integralności utworu może być np. wycięcie z filmu określonych scen, a naruszeniem prawa do rzetelnego wykorzystania będzie np. wyemitowanie go w nieodpowiednim paśmie czy w niskiej jakości. Dlatego też konieczne jest uzgodnienie z twórcami sposobu korzystania z utworu, aby uniknąć tego typu zarzutów z ich strony. Najogólniejszym wyjściem może być postanowienie o zobowiązaniu się twórcy do niewykonywania określonych praw osobistych w ogóle¹¹, o ile oczywiście dany twórca przystanie na zawarcie umowy zawierającej takie postanowienia.

Zapłata tantiem

Pisząc o prawach do utworu audiowizualnego, nie sposób nie wspomnieć także o konieczności zapłaty tantiem – dodatkowego, stałego wynagrodzenia płatnego za obowiązkowym pośrednictwem OZZ na rzecz współtwórców takiego utworu (oraz artystów wykonawców). Tantiemy te mają charakter przymusowy i są niezależne od umów regulujących korzystanie z utworu audiowizualnego – tak więc ten, kto nabył prawa autorskie (czyli nabył też prawo do czerpania wynagrodzenia z utworu) i tak będzie zobowiązany do zawarcia z OZZ (który posiada zezwolenie na inkaso tantiem) umowy regulującej zapłatę tantiem.

Tantiemy płacą podmioty korzystające z utworu w sposób wskazany w ustawie, obejmujący, im.in: wyświetlanie w kinach, wypożyczanie, odtwarzanie, nadawanie w telewizji i wykonywanie kopii egzemplarzy utworu przeznaczonych na sprzedaż odbiorcom indywidualnym. W przypadku gdy takie korzystanie z utworu odbywa się w łańcuchu dystrybucyjnym, to zobowiązane do wnoszenia opłat są podmioty znajdujące się na końcu tego łańcucha i udostępniające utwór użytkownikom końcowym (a więc np. podmiot prowadzący kino, a nie dystrybutor filmu udostępniający kopię filmu dla kin).

Warto wskazać, iż obowiązek zapłaty tantiem nie powstaje w przypadku dystrybuowania utworu w Internecie, choć odpowiednia zmiana ustawy jest zapewne kwestią czasu. Także reemitowanie utworu przez inny podmiot niż nadający nie wiąże się z obowiązkiem odprowadzania tantiem¹².

⁸ Zob. też wyrok SN z 3 grudnia 2008 r., sygn. akt V CNP 82/08.

⁹ Zob. E. Traple, *Umowy...*, s. 51.

¹⁰ Zob. J. Barta i R. Markiewicz, *Komentarz do art. 41...*, T. Targosz, *Komentarz do art. 41...*, odmiennie E. Traple, E. Traple, *Umowy...*, s. 54.

¹¹ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 14 maja 2007 r., sygn. akt I ACa 668/06.

¹² Uchwała Sądu Najwyższego z 25 listopada 2008 r., sygn. akt III CZP 57/08.

Istotne cechy umowy

Umowa dostawy jest umową nazwaną, uregulowaną w Kodeksie cywilnym (dalej kc). Dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz do ich dostarczenia częściami albo okresowo, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania tych rzeczy i do zapłacenia ceny (art. 605 kc).

W doktrynie wskazuje się, że umowa dostawy stanowi podtyp umowy sprzedaży i jest częściowo powiązana z umową o dzieło oraz umową kontraktacji (vide: W.J. Katner [w:] *System prawa prywatnego*, t. 7, 2004, s. 216). O podobieństwie do umowy sprzedaży zdecydował wprost ustawodawca. Zgodnie z art. 612 kc w kwestiach nieuregulowanych w tytule dotyczącym umowy dostawy należy stosować odpowiednio przepisy dotyczące umowy sprzedaży. Stronami umowy dostawy są dostawca oraz odbiorca, a ustawa nie zawiera w tym zakresie żadnych dodatkowych warunków.

Elementy przedmiotowo istotne

W celu odróżnienia umowy dostawy od innych umów cywilnoprawnych należy omówić *essentia negotii* umowy dostawy, które nazywane są także elementami przedmiotowo istotnymi. *Essentia negotii* to ustawowo wyróżnione cechy, według których dokonuje się klasyfikacji danej czynności prawnej do wskazanych w ustawie typów czynności prawnych (vide: Z. Radwański, *Prawo cywilne - część ogólna*, Warszawa 2009, s. 281).

Do elementów przedmiotowo istotnych umowy dostawy zaliczyć należy wytworzenie oraz dostarczenie rzeczy oznaczonych co do gatunku okresowo lub częściami przez dostawcę, a ze strony odbiorcy jest to obowiązek odebrania rzeczy i zapłaty należnej ceny.

Jak wskazuje się w orzecznictwie, analiza dyspozycji art. 605 kc pozwala wyodrębnić trzy podstawowe postanowienia umowy dostawy, tj. sprecyzowanie zamówionej i przewidzianej do wytworzenia rzeczy, określenia nakazu dostarczenia przedmiotu zamówienia częściami albo



JOANNA MATKOWSKA
aplikant radcowski
kancelaria
Głowacki
& Wspólnicy sp.k.

okresowo oraz wskazania wartości zamówienia, czyli ceny (vide: wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 19 marca 2015 r., sygn. akt I ACa 920/14). W konsekwencji powinna zawierać przynajmniej wskazane powyżej postanowienia, aby można ją było zaklasyfikować jako umowę dostawy.

Wytworzone rzeczy przyszłe

Przedmiotem dostawy są rzeczy przyszłe, które zostaną wytworzone przez dostawcę w procesie produkcji. Cechą charakterystyczną dostawy jest także i to, że świadczenie dostawcy nie może być spełnione jednorazowo, gdyż spełniane jest częściami lub okresowo, w ustalonych odstępach czasu (vide: wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 9 lipca 2014 r., V ACa 830/13). Tytułem przykładu przywołać można umowę dostawy polegającą na wytworzeniu materiałów budowlanych np. betonu o określonych parametrach i określonej ilości co miesiąc, obejmującą także obowiązek dostawy betonu na plac budowy, na rzecz odbiorcy, który uiszcza ustaloną cenę. W orzecznictwie pojawiła się kwestia przyjęcia prawidłowej kwalifikacji prawnej dla omówionej powyżej dostawy betonu na plac budowy, która jednocześnie była połączona z pompowaniem wprost z betonomieszarek za pomocą dodatkowych pomp na docelowe miejsce. Sąd ostatecznie stwierdził, że wskazana umowa jest umową dostawy połączoną ze świadczeniem usług, o których mowa w art. 750 kc, a nie umową najmu połączoną z umową przewozu (vide: wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 28 października 2014 r., sygn. akt VI ACa 4/14).

Kolejną istotną kwestią w procesie zawierania umowy jest zachowanie odpowiedniej formy czynności prawnej. Zgodnie z art. 606 kc umowa dostawy powinna być stwierdzona pismem. Oznacza to, że w razie niezachowania zastrzeżonej formy zawarta umowa nie będzie dotknięta sankcją nieważności. Skutkiem niedochowania zastrzeżonej formy są trudności dowodowe, które ujawnią się w trakcie procesu sądowego.

dostawy

Zawarcie umowy ustnej oznacza, że niedopuszczalne będzie przeprowadzenie dowodu z zeznań świadków oraz dowodu z przesłuchania stron na okoliczności związane z umową dostawy (art. 74 § 1 kc).

Odpowiedzialność za wady i powstałą szkodę

W przypadku umowy dostawy ustawodawca przewidział ciekawą konstrukcję prawną odpowiedzialności za wady dostarczonych rzeczy przez dostawcę. W pierwszej kolejności należy jednak przybliżyć kwestię odpowiedzialności z tytułu rękojmi za wady przy umowie sprzedaży, gdyż przepisy te znajdują odpowiednie zastosowanie także do umowy dostawy.

Odpowiedzialność z tytułu rękojmi przy umowie sprzedaży ponosi sprzedający z tytułu wad prawnych i fizycznych rzeczy. Po nowelizacji, która weszła w życie w grudniu 2014 roku, odpowiedzialność z tytułu rękojmi została uregulowana w całości w Kodeksie cywilnym, także w zakresie sprzedaży, której drugą stroną jest konsument. Omawiane regulacje znajdują więc zastosowanie także do konsumenta, tj. m.in. w przypadku zawarcia umowy o dostawę energii elektrycznej z przedsiębiorstwem energetycznym.

Wada fizyczna rzeczy polega na niezgodności rzeczy sprzedanej z umową. W szczególności rzecz sprzedana jest niezgodna z umową, jeżeli nie ma właściwości, które rzecz tego rodzaju powinna mieć ze względu na cel w umowie oznaczony albo wynikający z okoliczności lub przeznaczenia, nie ma właściwości, o których istnieniu sprzedawca zapewnił kupującego, w tym przedstawiając próbkę lub wzór, nie nadaje się do celu, o którym kupujący poinformował sprzedawcę przy zawarciu umowy, a sprzedawca nie zgłosił zastrzeżenia co do takiego jej przeznaczenia, lub gdy została kupującemu wydana w stanie niezupełnym (art. 556¹ § 1 kc)

Przez rękojmię za wady prawne zgodnie z art. 556³ kc rozumieć należy odpowiedzialność sprzedawcy względem kupującego, jeżeli rzecz sprzedana stanowi własność osoby trzeciej albo jeżeli jest obciążona prawem osoby trzeciej, a także jeżeli ograniczenie w korzystaniu lub rozporządzaniu rzeczą wynika z decyzji lub orzeczenia właściwego organu; w razie sprzedaży prawa sprzedawca jest odpowiedzialny także za istnienie prawa.

Umowa dostawy przewiduje częściowe regulacje w zakresie odpowiedzialności za wady fizyczne, nie ma takich posta-

nowień w zakresie wad prawnych. Na podstawie art. 612 kc przyjąć więc należy, że odpowiednie zastosowanie w tym zakresie znajdzie art. 556³ kc.

Dostawca ponosi odpowiedzialność z tytułu rękojmi za wady fizyczne dostarczonych rzeczy także w tym wypadku, gdy wytworzenie rzeczy nastąpiło w sposób określony przez odbiorcę lub według dostarczonej przez niego dokumentacji technologicznej. Nie odpowiada dostawca, który mimo zachowania należytej staranności nie mógł wykryć wadliwości sposobu produkcji lub dokumentacji technologicznej albo gdy odbiorca, mimo zwrócenia przez dostawcę uwagi na powyższe wadliwości, obstawał przy podanym przez siebie sposobie produkcji lub dokumentacji technologicznej (art. 609 kc).

Zauważyć należy, że wskazany przepis modyfikuje odpowiedzialność z tytułu rękojmi za wady fizyczne rzeczy w stosunku do regulacji prawnych dotyczących umowy sprzedaży. W doktrynie podkreśla się, że odpowiedzialność dostawcy jest zaostrożona w stosunku do odpowiedzialności sprzedawcy ze względu na ponoszenie odpowiedzialności, gdy wytworzenie rzeczy nastąpiło zgodnie ze sposobem wskazanym przez odbiorcę. Dostawca może zwolnić się od odpowiedzialności, jeżeli zwrócił uwagę odbiorcy na błędny sposób prowadzenia produkcji, a ten nadal obstaje przy wskazanym przez siebie sposobie wytworzenia.

Drugą przesłanką zwalniającą dostawcę z odpowiedzialności jest niemożność wykrycia wady, pomimo zachowania należytej staranności. Przepisy nie definiują, co dokładnie należy rozumieć pod wskazanym pojęciem, jednak przyjmuje się, że dotyczy to wad które w sposób obiektywny mogły zostać zauważone (*vide*: K. Jędrej, *Komentarz do art. 609 Kodeksu cywilnego*, Lex 2014).

Nie tylko przepisy o rękojmi stanowią podstawę dochodzenia roszczeń za wady rzeczy, która została wytworzona i dostarczona w ramach umowy dostawy. W tym miejscu warto przywołać przepisy ogólne dotyczące zobowiązań. Zgodnie z art. 471 kc dłużnik obowiązany jest do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania, chyba że niewykonanie lub nienależyte wykonanie jest następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi.

Pozostaje do wyjaśnienia kwestia relacji wskazanych reżimów odpowiedzialności. Stwierdzić należy, że w takiej sytuacji to do odbiorcy należy wybór, czy z tytułu wadliwego wykonania przedmiotu dostawy będzie realizował roszczenia odszkodowawcze w ramach reżimu odpowiedzialności kontraktowej, czy też roszczenia przysługujące

mu na podstawie przepisów o rękojmi (*vide*: wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 9 lipca 2014 r., sygn. akt V ACa 830/13; wyrok SN z 3 października 2000 r., sygn. akt I CKN 301/00, OSNC 2001, nr 4, poz. 58).

Przy wyborze reżimu odpowiedzialności należy mieć na względzie, że przy odpowiedzialności dostawcy na mocy art. 471 kc ustawa przewiduje domniemanie winy, co oznacza że to dostawca będzie musiał udowodnić, że jest inaczej. Natomiast przy wyborze odpowiedzialności z tytułu rękojmi odbiorcy przysługują inne roszczenia niż tylko odszkodowanie, jak ma to miejsce w przypadku odpowiedzialności kontraktowej.

W przypadku roszczeń z rękojmi kupujący jest uprawniony do żądania wymiany rzeczy na wolną od wad, usunięcia wady, a także może złożyć oświadczenie o obniżeniu ceny albo o odstąpieniu od umowy.

Przejęcie prawa własności na odbiorcę

Kolejną kwestią wymagającą analizy jest skutek zawarcia umowy dostawy, a w szczególności kwestia przejścia praw rzeczowych na odbiorcę. Przedmiotem umowy dostawy mogą być jedynie rzeczy oznaczone co do gatunku, tj. rzeczy, które określane są według cech rodzajowych. Dla odróżnienia rzeczy oznaczone co do tożsamości odnosi się do indywidualnie wskazanego przedmiotu (*vide*: Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 116). Artykuł 155 § 2 kc reguluje kwestię skutku prawnorzeczowego i stanowi, że jeżeli przedmiotem umowy zobowiązującej do przeniesienia własności są rzeczy oznaczone tylko co do gatunku, do przeniesienia własności potrzebne jest przeniesienie posiadania rzeczy.

Dostawa – podobnie jak umowa sprzedaży – jest umową konsensualną, a do wywołania skutku rozporządzającego w postaci przeniesienia własności nie jest konieczne zawarcie dodatkowej umowy o skutku wyłącznie rozporządzającym (*vide*: E. Niezbecka, *Komentarz do art. 605 Kodeksu cywilnego*, Lex 2014). Istotną kwestią jest wskazanie momentu, w którym odbiorca staje się właścicielem wytworzonych przez dostawcę rzeczy. W doktrynie zwraca się uwagę na fakt, że w obowiązkach dostawcy nie ma wyrażonego wprost obowiązku przeniesienia własności rzeczy wytworzonych na odbiorcę. Odbiorca staje się właścicielem w chwili wytworzenia rzeczy i ich indywidualizacji, a nabycie własności rzeczy w umowie dostawy nie jest związane z zastosowaniem normy z art. 155 § 2 kc. *Założeniem przepisów o dostawie jest wszakże umówienie się na wytworzenie rzeczy, nieistniejących w chwili zawierania umowy. Nabycie własności przez odbiorcę ma zatem charakter pierwotny: od początku, po wytworzeniu właścicielem jest odbiorca, a skutek rzeczowy powstaje z chwilą indywidualizacji tych rzeczy; nie można bowiem stać się właścicielem jakichkolwiek rzeczy oznaczonych gatunkowo (w ogóle), tylko wskazanych (w masie, objętości, wadze itp.)* (*vide*: W.J. Katner [w:] *System prawa prywatnego*, t. 7, 2004, s. 222).

W konsekwencji powyższego należy mieć na uwadze, że skoro odbiorca po wytworzeniu rzeczy staje się jej właścicie-

lem, nie może żądać przeniesienia własności rzeczy przez dostawcę. Odbiorcy przysługuje w takiej sytuacji roszczenie o wydanie rzeczy, które są już jego własnością (*vide*: E. Niezbecka, *Komentarz do art. 605 Kodeksu cywilnego*, Lex 2014).

Aspekt podatkowy nielegalnego poboru

W tym miejscu warto przywołać wyrok NSA z 23 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 616/10, który dotyczył wydania interpretacji z zakresie VAT. Spółka wniosła o udzielenie odpowiedzi, czy w przypadku stwierdzenia nielegalnego poboru energii opłata za nielegalny pobór energii, która jest nakładana na mocy przepisów szczególnych, jest objęta podatkiem od towarów i usług. W ocenie spółki tzw. kradzież energii elektrycznej nie mogła być uznana za dostawę towarów.

Minister finansów stwierdził, że stanowisko spółki jest nieprawidłowe, gdyż w przedstawionym stanie faktycznym mamy do czynienia z podlegającą opodatkowaniu odpłatną dostawą energii elektrycznej. Podkreślił, że dostawa, w rozumieniu ustawy o VAT, nie może być utożsamiana z dostawą w rozumieniu Kodeksu cywilnego. W rozumieniu ustawy o VAT „dostawa” oznacza wszelkiego rodzaju rozporządzanie towarem, nie wiąże się natomiast z przeniesieniem własności towarów. Pobierana opłata stanowi, w ocenie organu, należność za przekazany (pobrany przez nielegalnego użytkownika) towar, zatem stanowi ekwiwalent za pobraną energię i nie może być oceniana inaczej niż zapłata za wydany towar, a więc czynność mieszcząca się w zakresie regulacji powołanej ustawy. Spółce przysługuje od podmiotu, który dopuścił się nielegalnego poboru energii elektrycznej wynagrodzenie za nielegalnie pobraną energię elektryczną. Czynność ta ma zatem charakter odpłatnej dostawy energii, czego nie zmienia fakt, iż sam pobór energii nastąpił nielegalnie.

Na powyższą interpretację ministra finansów spółka wniosła skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego, który uznał ją za zasadną. Sąd powołał się na art. 6 pkt 2 ustawy o VAT, który stanowi, że przepisów ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Sąd wskazał, że przez czynność sprzeczną z ustawą należy rozumieć tę czynność, której dokonywanie jest w sposób wyraźny zakazane przez prawo np. art. 278 § 5 Kodeksu karnego. W konsekwencji takie czynności są wyłączone spod opodatkowania.

Minister finansów złożył skargę do NSA, która została oddalona. NSA podkreślił, że nielegalny pobór energii w rozumieniu art. 3 pkt 18 ustawy Prawo energetyczne, jako nieoparty na tytule prawnym, wskazującym obowiązek dostawy energii oraz wysokość wynagrodzenia – nie podlega VAT. W takim przypadku po stronie przedsiębiorstwa energetycznego nie występuje czynność przeniesienia prawa do rozporządzenia towarem, a wypłacone w takich okolicznościach odszkodowanie, w tym w wysokości opłat określonych w taryfach, nie jest wynagrodzeniem (płatnością) za dostawę towaru w ujęciu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, lecz rekompensatą za poniesioną szkodę.

Umowa zlecenia podlega opodatkowaniu i składkom ZUS

Zlecenie jest dość popularną i często występującą w obrocie prawnym umową. Jest to jedna z tzw. umów nazwanych, a więc umów uregulowanych ustawowo, której unormowanie znalazło się w księdze trzeciej Kodeksu cywilnego. Cywilnoprawny charakter tej umowy sprawia, iż do oceny jej nawiązania, realizacji, ustania oraz sporów wynikłych na jej tle stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego. Stronami umowy zlecenia są dający zlecenie oraz przyjmujący zlecenie. Treścią omawianej umowy jest zobowiązanie przyjmującego zlecenie do realizacji określonej czynności prawnej na rzecz dającego zlecenie. Mimo iż przedmiotem umowy zlecenia jest dokonanie określonej czynności prawnej, przepisy regulujące tę umowę znajdują również zastosowanie do umów, z których wynika zobowiązanie do dokonania czynności faktycznej. Kodeks cywilny przewiduje, że w przypadku umów o świadczenie usług, które nie zostało uregulowane przez ustawodawcę, stosować należy odpowiednio przepisy o zleceniu.



JAKUB KOZAK
prawnik
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp. k.

nak nie stoi na przeszkodzie, by strony odmiennie uregulowały tę kwestię.

Cechą umowy zlecenia jest osobiste jej wykonywanie przez przyjmującego zlecenie. Ustawodawca przewidział od tej zasady pewne wyjątki. I tak zleceniobiorca może powierzyć wykonywanie zlecenia innej osobie, jeżeli taka możliwość została przewidziana w umowie, wynika ze zwyczaju lub gdy zleceniobiorca został do tego zmuszony przez okoliczności. W takim jednak wypadku powinien niezwłocznie zawiadomić zleceniodawcę o osobie zastępcy i jego miejscu zamieszkania, a po dopełnieniu tego obowiązku odpowiada jedynie za brak należytej staranności w wyborze zastępcy.

Sposób wykonywania zlecenia może wskazywać dający zlecenie. Jednak zleceniobiorca może odstąpić od wskazanego przez zleceniodawcę sposobu realizacji umówionej czynności bez uzyskania zgody tego ostatniego, o ile brak jest możliwości uzyskania wspomnianej zgody, a zachodzi uzasadnione przypuszczenie iż zleceniodawca, wiedząc o istniejącym stanie rzeczy, zgodziłby się na zmianę sposobu wykonywania zlecenia.

Cechy charakteryzujące zlecenie

Zlecenie to umowa starannego działania, a nie rezultatu, jak chociażby umowa o dzieło. Oznacza to, iż przyjmujący zlecenie zobowiązany jest z należytą starannością realizować zobowiązania wynikające z umowy, tak aby osiągnąć określony w niej cel. To właśnie staranne wykonywanie pracy, a nie osiągnięty efekt, pozwala przyjąć, iż umowa została wykonana prawidłowo.

Umowa zlecenia jest umową odpłatną. Zgodnie z Kodeksem cywilnym, o ile w treści umowy nie zastrzeżono, że zlecenie ma być nieodpłatne, a z okoliczności również nie wynika nieodpłatność zlecenia, przyjmującemu zlecenie należy się wynagrodzenie. W przypadku gdyby wysokość wynagrodzenia nie została sprecyzowana przez strony, przyjmujący zlecenie powinien otrzymać wynagrodzenie adekwatne do wykonanej przezeń pracy. Wynagrodzenie zasadniczo należy się dopiero po wykonaniu zleconych czynności, nic jed-

Odmienność od umowy o pracę

W przypadku umowy zlecenia brak jest charakterystycznego dla stosunku pracy podporządkowania. Podczas gdy pracownik wykonuje pracę pod kierownictwem pracodawcy oraz w miejscu i czasie przez niego wyznaczonym, przyjmujący zlecenie powinien dysponować znacznie większym stopniem samodzielności. To zleceniobiorca określa sposób wykonania zlecenia, miejsce jego wykonania lub czas. Strony mają jednak swobodę w kształtowaniu stosunku prawnego, mogą więc ustalić, że dający zlecenie będzie mógł wydawać polecenia czy wskazówki przyjmującemu zlecenie, do których ten ostatni powinien się stosować.

Często zdarza się, że prawidłowa realizacja zlecenia uzależniona jest od dokonania odpowiednich wydatków. Jeżeli przyjmujący zlecenie powiadomi dającego zlecenie o takiej potrzebie i zażąda udzielenie odpowiedniej zaliczki na poczet wydatków, dający zlecenie powinien to żądanie zrealizować.

Jeżeli przyjmujący zlecenie zmuszony był do poczynienia wydatków w celu należytej realizacji zlecenia, przyjmujący zlecenie powinien zwrócić mu poniesione wydatki.

Obowiązek zwrotu dotyczy również przysługujących przyjmującemu zlecenie odsetek ustawowych. Ponadto jeżeli zleceniobiorca w celu właściwego wykonania wynikających z umowy obowiązków zaciągnął we własnym imieniu zobowiązania, powinien zostać od nich zwolniony przez zleceniodawcę.

Możliwe sposoby zakończenia umowy

Umowa zlecenia może być wypowiedziana w każdym czasie, zarówno przez dającego zlecenie, jak i przyjmującego zlecenie. Kodeks cywilny nie wprowadza żadnych okresów wypowiedzenia, choć oczywiście nic nie stoi na przeszkodzie, aby strony takie okresy ustaliły w łączącej je umowie. Pewne ograniczenie pojawia się natomiast w przypadku odpłatnej umowy zlecenia. W sytuacji gdy umowa została wypowiedziana bez ważnego powodu, strona wypowiadająca stosunek zlecenia jest obowiązana do naprawienia wynikłej z tego faktu szkody.

Śmierć zleceniodawcy ani utrata przez niego zdolności to czynności prawnych nie powoduje wygaśnięcia umowy zlecenia. Jeżeli jednak strony postanowiły, że zlecenie wygasa w którejś z tych sytuacji, przyjmujący zlecenie powinien mimo to nadal prowadzić powierzone mu czynności, jeżeli ich przerwanie mogłoby spowodować szkodę. Powinien on kontynuować wykonywanie zlecenia, aż do momentu zgłoszenia się spadkobiercy lub przedstawiciela ustawowego zleceniodawcy. Inaczej kodeks reguluje kwestię śmierci lub utraty pełnej zdolności do czynności prawnych przyjmującego zlecenie. W tym bowiem przypadku zlecenie wygasa. Jednak również tutaj strony mogą wprowadzić do umowy postanowienia o odmiennej treści niż regulacja kodeksowa.

Podatek od wykonanych czynności

Wynagrodzenie z tytułu wykonywania umowy zlecenia może być opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeśli należność z umowy zlecenia nie przekracza 200 zł brutto, od kwoty tej pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 18%. Ryczałt ten pobiera się od przychodu, niepomniejszonego o koszty uzyskania przychodu i składkę na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Należy jednak pamiętać, że nie można zastosować zryczałtowanego podatku dochodowego, jeżeli zleceniobiorca jest jednocześnie pracownikiem zleceniodawcy – wtedy ma miejsce opodatkowanie na zasadach ogólnych. Również jeśli wynagrodzenie nie jest określone jako konkretna kwota, a oblicza się je na podstawie stawki godzinowej, nie stosuje się ryczałtu po-

datkowego, nawet jeżeli ustalone w ten sposób wynagrodzenie nie przekracza 200 zł brutto.

Jeżeli wynagrodzenie określone w umowie zlecenia jest wyższe niż 200 zł (lub jeżeli przyjmujący zlecenie jest jednocześnie pracownikiem płatnika składek, czyli dającego zlecenie), należy pobrać zaliczkę na podatek dochodowy, zgodnie z zasadami określonymi w art. 40 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z przepisu tego wynika, iż dający zlecenie powinien przychód uzyskany z umowy zlecenia pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu oraz składki potrącone w danym miesiącu na ubezpieczenie społeczne, a następnie od tak ustalonej kwoty potrącić zaliczkę na podatek dochodowy. Wysokość zaliczki oblicza się, stosując stawkę określoną w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc 18% lub 32%.

Składki społeczne i zdrowotne

Osoba wykonująca umowę zlecenia podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu emerytalnemu, rentowemu i wypadkowemu, którymi objęta jest od dnia rozpoczęcia wykonywania umowy, aż do dnia jej wygaśnięcia lub rozwiązania. Ubezpieczenie chorobowe jest z kolei dobrowolne, a zleceniodawca objęty jest nim od dnia wskazanego we wniosku o objęcie tym ubezpieczeniem.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnym i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej wykonują pracę na podstawie umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy o zleceniu. Nie dotyczy to jednak uczniów gimnazjów, szkół ponadgimnazjalnych, szkół ponadpodstawowych oraz studentów, do ukończenia 26. roku życia. Stosownie do art. 12 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obowiązkowo ubezpieczeniu wypadkowemu podlegają osoby podlegające ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym.

Można wyobrazić sobie sytuację, w której zleceniobiorca pozostaje również w stosunku pracy bądź to ze zleceniodawcą, bądź z zupełnie innym podmiotem. Dochodzi wtedy do zbiegu tytułów ubezpieczenia. Jeżeli zleceniobiorca objęty jest ubezpieczeniem społecznym ze stosunku pracy, nie podlega ubezpieczeniu z tytułu umowy zlecenia, o ile w umowie o pracę ma zagwarantowane co najmniej minimalne wynagrodzenie. Jeżeli jednak umowa zlecenia została zawarta z aktualnym pracodawcą lub w ramach tej umowy, praca jest świadczona na jego rzecz, zleceniodawca podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu również z tytułu umowy zlecenia.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe jest przychód zleceniobiorcy w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawa przewiduje maksymalną roczną podstawę wymiaru składek, która nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego

przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy.

Stosownie do art. 20 ust. 1 wspomnianej wyżej ustawy podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe oraz ubezpieczenie wypadkowe jest taka sama jak podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, z tą tylko różnicą, że nie występuje tu ograniczenie co do maksymalnej rocznej podstawy.

Z kolei podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe zleceniobiorcy, jeżeli zgłosi on chęć objęcia tym ubezpieczeniem, nie może przekraczać miesięcznie 250% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w poprzednim kwartale.

Stosownie do art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych osoba wykonująca pracę na podstawie umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia, jeżeli spełnia warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi, podlega obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego. Podstawę wymiaru składki na to ubezpieczenie ustala się w oparciu o przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Fundusz na niewypłacalnych pracodawców

Zleceniodawca może być zobligowany do opłacania za zleceniobiorcę składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Zgodnie z art. 9 ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy, przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą wyłącznie w Polsce, na terytorium innych państw UE lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym w odniesieniu do działalności prowadzonej w Polsce, oddział banku zagranicznego, oddział instytucji kredytowej lub oddział zagranicznego zakładu ubezpieczeń, a także oddział lub przedstawicielstwo przedsiębiorcy zagranicznego muszą opłacać składkę za pracowników.

Mimo iż przyjmujący zlecenie nie jest pracownikiem w rozumieniu Kodeksu pracy, to już na gruncie ustawy o ochronie roszczeń pracowników w razie niewypłacalności pracodawcy może być uznany za pracownika. Art. 10 wspomnianej ustawy przewiduje, iż pracownikiem jest również osoba fizyczna, która wykonuje pracę na podstawie umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której, zgodnie z Kodeksem cywilnym, stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, jeżeli z tego tytułu podlega obowiązkowi ubezpieczeń emerytalnego i rentowych. Jeżeli więc zleceniobiorca podlega dobrowolnemu, a nie obowiązkowemu, ubezpieczeniu emerytalno-rentowemu, zleceniodawca składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych nie odprowadza.

Dający zlecenie nie będzie opłacał też składki za małżonka, jego dzieci własne, dzieci drugiego małżonka i dzieci przysposobione, rodziców, macochę i ojczyma oraz osoby przy-

sposabiające, a także rodzeństwo, wnuki, dziadków, zięciów i synowe, bratowe, szwagierki i szwagrow oraz osoby wykonujące pracę zarobkową w gospodarstwie domowym. Ponadto składek nie opłaca się za osoby, które osiągnęły wiek wynoszący co najmniej 55 lat dla kobiet i co najmniej 60 lat dla mężczyzn.

Podstawę wymiaru składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, bez stosowania ograniczenia do wysokości odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy.

Obowiązek wpłaty na fundusz pracy

Na dającym zlecenie może również ciążyć obowiązek opłaty składki na Fundusz Pracy. Zgodnie z art. 104 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, za osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, od kwot stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wskazanej wyżej osoby (bez stosowania ograniczenia podstawy wymiaru tych składek do wysokości odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy) opłaca się obowiązkową składkę na Fundusz Pracy, o ile kwoty te, w przeliczeniu na okres miesiąca, stanowią co najmniej równowartość minimalnego wynagrodzenia za pracę (które w 2015 roku wynosi 1.750 zł). Podobnie jak w przypadku składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, składkę na Fundusz Pracy opłaca się jedynie za osoby podlegające obowiązkowemu ubezpieczeniu emerytalnemu i rentowemu.

Składkę opłaca się za cały okres trwania obowiązkowego ubezpieczenia emerytalnego i rentowego. Podstawę wymiaru składki na Fundusz Pracy stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie rentowe i emerytalne. Jeżeli zleceniodawca podlegał obowiązkowemu ubezpieczeniu emerytalno-rentowemu krócej niż przez okres jednego miesiąca, ustalić trzeba, ile wynosiłaby podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie, gdy podlegał temu ubezpieczeniu przez cały miesiąc. W sytuacji, w której podstawa wymiaru składek wynosiłaby co najmniej wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę, na zleceniobiorcy ciąży obowiązek opłaty składki na Fundusz Pracy. Jeżeli na podstawie wymiaru składki na Fundusz Pracy składają się kwoty pochodzące z różnych źródeł, zleceniodawca opłaca składkę, jeżeli łączna suma tych składek stanowi co najmniej wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Zgodnie z ustawą budżetową na 2015 rok stawka składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Pracy wynosi odpowiednio 0,1% i 2,45%.

Faktoring finansuje bieżącą działalność gospodarczą

We współczesnym obrocie gospodarczym powszechną praktyką przedsiębiorców stało się udzielanie swoim kontrahentom kredytu kupieckiego w postaci odroczenia terminu płatności za zakupiony towar lub wykonaną usługę. Oczekując na zapłatę, dostawcy niejednokrotnie zmuszeni są do poszukiwania zewnętrznych źródeł finansowania swojej bieżącej działalności, takich jak kredyty czy leasing. Koszty ich obsługi są zazwyczaj wysokie, dlatego też faktoring, jako stosunkowo tani sposób zapewniania przez przedsiębiorców obrotowych środków finansowych, staje się atrakcyjną alternatywą dla kredytów bankowych.

Faktoring stał się wygodnym instrumentem zabezpieczenia płynności finansowej przedsiębiorców. Podstawową korzyścią dla faktoranta jest stosunkowo szybkie i proste zapewnienie gotówki na potrzeby finansowania jego bieżącej działalności. Faktoring oszczędza czas, koszty administrowania należnościami i ewentualnej windykacji, dyscyplinuje klientów oraz pozwala na uzyskanie przewagi konkurencyjnej poprzez wydłużanie terminów płatności. Faktoring właściwy najpełniej zabezpiecza interesy faktoranta, definitywnie przenosząc na instytucję faktoringową ryzyko niewypłacalności dłużników

Istota umowy w Konwencji Ottawskiej

Definicja legalna umowy faktoringu została określona przez konwencję UNIDROIT o faktoringu międzynarodowym z 28 maja 1988 r. (tzw. Konwencja Ottawska)¹. Jest to umowa zawierana pomiędzy faktorem a faktorantem, zgodnie z którą faktorant przenosi na faktora wierzytelności powstałe w wyniku umowy sprzedaży towarów zawartej pomiędzy nim a jego klientami (dłużnikami). Faktor wykonuje co najmniej dwie z poniższych usług:



ANNA SOPOREK
prawnik
kancelaria
Głowacki
i Wspólnicy sp.k.

- finansowanie faktoranta,
- prowadzenie rozliczeń związanych z wierzytelnościami,
- inkaso wierzytelności,
- przejęcie ryzyka niewypłacalności dłużnika.

Konwencja nakłada również obowiązek powiadomienia dłużnika o przelewie wierzytelności.

Pomimo braku ratyfikacji przez Polskę Konwencji Ottawskiej jej normy są stosowane w Polsce, a przyjęta w konwencji konstrukcja umowy faktoringu wykorzystywana jest również w obrocie krajowym.

Mając na uwadze powyższą definicję, nie można zapominać, że faktoring to usługa kompleksowa, a jego istota nie tkwi wyłącznie w cesji wierzytelności, odgrywającej zasadniczą rolę właściwie jedynie w ramach faktoringu pełnego. W nowoczesnym faktoringu coraz większego znaczenia nabierają wszelkie czynności i prawne oraz faktyczne z zakresu zarządzania należnościami takie jak: wypłata przez faktora zaliczek na poczet ceny nabycia wierzytelności, prowadzenie rozliczeń należności oraz ich windykacja w zamian za odrębne wynagrodzenie.

Charakter prawny faktoringu w Polsce

W polskim porządku prawnym faktoring jest umową nienazwaną, czyli nieuregulowaną wprost w Kodeksie cywilnym ani w innych aktach prawnych. Tym samym strony mają dowolność w kształtowaniu treści umowy, jednak nie może być ona sprzeczna z prawem ani zasadami współżycia społecznego. Faktoring uznaje się za kontrakt mieszany, łączący w sobie elementy różnych umów stypizowanych w Kodeksie cywilnym takich jak umowa cesji wierzytelności, umowa sprzedaży, umowa kredytu czy też umowa zlecenia na świadczenie usług.

Brak odrębnych regulacji prawnych odnoszących się do faktoringu powoduje, że znajdują do niej zastosowanie zarówno przepisy części ogólnej prawa cywilnego dotyczące czynności prawnych oraz zawarcia umowy, jak i regulacje odnoszące się do przelewu wierzytelności i umowy zlecenia.

¹ *Unidroit Convention on International Factoring* (Ottawa 1988), por. www.unidroit.org.

Faktoring jest również umową konsensualną, dwustronnie zobowiązującą, odpłatną oraz wzajemną (z wyjątkiem faktoringu niewłaściwego zbliżonego konstrukcyjnie do umowy pożyczki), co oznacza, że każda ze stron zobowiązana jest do spełnienia ekwiwalentnego świadczenia względem drugiej strony.

Główne funkcje umowy faktoringu

Naczelnym celem zawarcia przez przedsiębiorcę umowy faktoringu jest niezwłoczne pozyskanie środków obrotowych. Mając to na uwadze, umowa faktoringu powinna spełniać łącznie trzy funkcje (jednak strony mogą dowolnie kształtować treść umowy faktoringu, nadając jednej z nich wiodącą rolę):

- finansowania bieżącej działalności przedsiębiorcy,
- usługową,
- gwarancyjną.

Zazwyczaj dla faktoranta głównym motywem zawarcia umowy faktoringu jest realizacja funkcji finansowej, który przelewając swoją wierzytelność na faktora w zamian otrzymuje stosunkowo tani i praktycznie natychmiastowy dostęp do środków pieniężnych. Zasadniczym celem jest likwidacja wierzytelności z majątku przedsiębiorcy w drodze dokonanej cesji, stąd też w literaturze funkcja ta określana jest również jako likwidacyjna.

Obecnie coraz większego znaczenia nabiera funkcja usługowa, która przejawia się w świadczeniu przez faktora na rzecz przedsiębiorcy kompleksowych usług związanych z zarządzaniem jego należnościami. Przykładowo faktor może być odpowiedzialny za fakturowanie, prowadzenie ksiąg handlowych i rachunkowych, badanie rynku na rzecz przedsiębiorcy lub sytuacji finansowej jego kontrahentów. W zakres obowiązków faktora może również wejść doradztwo prawne oraz egzekwowanie od dłużników należności na drodze postępowania sądowego i egzekucyjnego. Nie bez znaczenia pozostaje również funkcja gwarancyjna realizowana w dwojaki sposób. Już sama obecność faktora jako trzeciego podmiotu, zawodowo trudniącego się egzekwowaniem należności, wpływa dyscyplinująco na kontrahentów faktoranta. Powyższa funkcja realizuje się również poprzez gwarancję umowną, stosowaną w faktoringu pełnym, określaną jako *del credere* i polegającą na przejściu przez faktora ryzyka niewypłacalności dłużnika. Dokonana cesja wierzytelności nabiera wtedy definitywnego charakteru, gdyż jeżeli dojdzie do niewypłacalności dłużnika, faktorowi nie będzie przysługiwało wobec faktoranta roszczenie zwrotne².

Różne kryteria podziału umów

Doktryna i praktyka obrotu gospodarczego wykształciła wiele szczególnych typów faktoringu wyodrębnianych na

podstawie różnych kryteriów. Zasadniczy podział umów faktoringu opiera się na zakresie odpowiedzialności faktora za wypłacalność klientów faktoranta. Mając to na uwadze, należy wyróżnić dwa rodzaje faktoringu – właściwy (tradycyjny, pełny, bez regresu) i niewłaściwy (niepełny, regresowy).

W umowie faktoringu właściwego, który najpełniej realizuje wszystkie trzy funkcje faktoringu, zasadnicze znaczenie ma definitywna cesja wierzytelności, będąca obligatoryjnym elementem tego kontraktu. Faktor udzielając gwarancji *del credere* przejmuje na siebie najbardziej dolegliwy skutek niewywiązywania się nabywców z obowiązku uiszczenia zapłaty za otrzymany towar w postaci utraty roszczenia regresowego wobec faktoranta. Z tego powodu faktoringowi właściwemu konstrukcyjnie bliżej jest do umowy sprzedaży niż do typowego przelewu wierzytelności, którego skutki mają odwracalny charakter.

W związku z ponoszeniem przez faktora ryzyka niewypłacalności dłużnika strony zazwyczaj ograniczają w umowie zakres przedmiotowy gwarancji *del credere* do wierzytelności wybranych dłużników, charakteryzujących się wiarygodnością i dobrą kondycją finansową. Ponadto zwiększone ryzyko po stronie faktora pociąga za sobą wyższe koszty dla faktoranta w postaci otrzymania zapłaty w kwocie niższej od nominalnej wartości przelanej wierzytelności. Strony muszą wprost w umowie wyłączyć odpowiedzialność *del credere*. W przeciwnym wypadku domniemywa się, że wolą stron było zawarcie umowy faktoringu właściwego.

Natomiast faktoring niewłaściwy polega na wykupie przez faktora wierzytelności handlowych bez przejścia ryzyka związanego z niewypłacalnością dłużnika. W tym typie umowy faktor pełni niejako rolę pożyczkodawcy, który ściągnięte należności zalicza na poczet spłaty pożyczki udzielonej faktorantowi. Dopiero w razie braku pokrycia spłat przez dłużników obowiązek zwrotu uzyskanych środków obrotowych przechodzi na faktoranta, który następnie samodzielnie dochodzić będzie swoich praw wobec dłużników. Istnienie roszczenia regresowego faktora wobec faktoranta skutkuje brakiem możliwości klasyfikacji faktoringu niewłaściwego jako umowy wzajemnej.

W praktyce często spotykany jest mieszany model umowy, złożony z elementów faktoringu pełnego i niepełnego. Jego istota tkwi w przejściu przez faktora ryzyka niewypłacalności dłużnika jedynie do określonej w umowie wysokości. Innym stosowanym przez strony rozwiązaniem jest umowny podział wierzytelności na te objęte faktoringiem właściwym oraz pozostałe.

Swoistym typem faktoringu jest faktoring powierniczy, w ramach którego w ogóle nie dochodzi do przeniesienia wierzytelności, a jedynie do świadczenia przez faktora kompleksowych usług zarządzania należnościami na rzecz i w imieniu jego klienta.

Umowy faktoringu można również podzielić, biorąc pod uwagę termin otrzymania przez faktoranta środków pieniężnych w zamian za przelewaną wierzytelność. W zależności od chwili otrzymania zapłaty wyróżniany jest faktoring dyskontowy, zaliczkowy i wymagalnościowy.

Faktoring dyskontowy, nazywany także przyspieszonym, cechuje bardzo dynamiczny sposób zapłaty. Niezwłocznie

² Katner W.J. (red), *System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – umowy nienazwane*, tom 9, Warszawa 2010, s. 247.

po dokonaniu cesji faktorant otrzymuje zapłatę pomniejszoną o prowizję, stanowiącą zazwyczaj 10% nominalnej wartości wierzytelności. Jest to forma preferowana przez faktorantów, którzy otrzymują od razu niezbędne środki obrotowe.

Z kolei w faktoringu zaliczkowym faktorant w momencie dokonania cesji otrzymuje zaliczkę, stanowiącą od 50% do 80% wartości wierzytelności. Resztę ceny faktor uiszcza wraz z nadejściem terminu wymagalności przelanej wierzytelności lub dopiero w momencie, kiedy dłużnik ureguje swoje zobowiązanie.

Natomiast faktoring wymagalnościowy w najmniejszym stopniu realizuje funkcję finansowania bieżącej działalności przedsiębiorcy, gdyż otrzymuje on środki pieniężne dopiero wraz z nadejściem terminu wymagalności przedmiotowych należności. Co więcej – otrzymana zapłata pomniejszona jest o prowizję faktora. Jedynym motywem zawarcia tego typu umowy może być poprawa ściągальności długów poprzez dyscyplinujący wpływ faktora na regulowanie zobowiązań przez dłużników.

Kryterium powiadomienia dłużników

Można również sklasyfikować faktoring, kierując się kryterium istnienia obowiązku powiadomienia dłużników o przelewie wierzytelności. Stosownie do niego rozróżnia się faktoring jawny (otwarty, notyfikowany), półotwarty oraz tajny (ukryty, nienotyfikowany).

Na gruncie prawa polskiego (odmiennie niż w faktoringu międzynarodowym, regulowanym Konwencją Ottawską) powiadomienie dłużnika o cesji nie ma wpływu na jego skuteczność, jednak zazwyczaj faktorowi zależy na tym, aby dłużnik, wiedząc o przelewie, dokonał zapłaty do jego rąk. Z tego powodu najbardziej popularny w obrocie jest faktoring jawny, w którym dłużnicy zostają niezwłocznie powiadomieni o cesji oraz zobowiązani do świadczenia bezpośrednio na rzecz faktora. Faktoring półotwarty polega na notyfikowaniu dłużnikowi faktu zawarcia umowy faktoringu dopiero na etapie wezwania do zapłaty wystosowanego przez faktora. Z kolei w faktoringu ukrytym, dłużnik w ogóle nie jest informowany o zmianie wierzyciela, a dług spłacany jest do rąk faktoranta, który następnie przekazuje go faktorowi.

Aspekty podatkowe zawartych umów

Ze względu na obecne uwarunkowania obrotu gospodarczego faktoring stał się popularnym wśród przedsiębiorców sposobem finansowania ich bieżącej działalności. Jest on stosunkowo prostą konstrukcją, jednak decydując się na ten rodzaj zabezpieczenia, przedsiębiorca powinien mieć na uwadze kwestie jego opodatkowania.

Faktoring jest wprawdzie umową nienazwaną w Kodeksie cywilnym, jednak zgodnie z art. 43 ust. 15 pkt 1 ustawy

Faktoring krajowy i zagraniczny

Podział faktoringu na krajowy i międzynarodowy wynika z odmiennych uwarunkowań obrotu wewnętrznego oraz zagranicznego. Zgodnie z treścią art. 1 Konwencji Ottawskiej dla zakwalifikowania faktoringu jako międzynarodowego istotny jest zasięg terytorialny transakcji, z której powstaje wierzytelność przedsiębiorcy, a nie okoliczność, czy siedziby faktora i faktoranta znajdują się w różnych państwach.

o podatku od towarów i usług czynności ściągania długów, w tym faktoringu, podlegają stawce podstawowej VAT, czyli obecnie 23%³.

Do 2011 roku polskie organy podatkowe oraz sądy administracyjne przyjmowały za podstawę opodatkowania dyskonto, czyli różnicę pomiędzy wartością nominalną wierzytelności a wartością, za którą faktor tę wierzytelność nabył. Jeżeli wynagrodzenie wypłacane było także w innej formie, np. odsetek, uznawano, że nie stanowią one odrębnej usługi pośrednictwa finansowego, od której przysługiwałoby zwolnienie z VAT.

Zmiana linii orzeczniczej nastąpiła po wydaniu w październiku 2011 r. wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-93/10, w którym stwierdzono, że nabycie wierzytelności nie jest usługą w rozumieniu przepisów o VAT, jeżeli wysokość dyskonta odpowiada ekonomicznej wartości nabywanej wierzytelności. „Różnica między wartością nominalną cedowanych wierzytelności a ceną ich sprzedaży nie stanowi bowiem wynagrodzenia za tego rodzaju usługę, lecz odzwierciedla rzeczywistą ekonomiczną wartość owych wierzytelności w chwili sprzedaży, która jest uzależniona od wątpliwych perspektyw na ich spłatę i zwiększonego ryzyka niewypłacalności dłużników”⁴. W takim przypadku nabywca nie otrzymuje odrębnego wynagrodzenia, które mogłoby zostać uznane za zapłatę za wykonaną usługę.

W konsekwencji przywołanego wyroku trybunału, gdy dyskonto odpowiada rynkowej wartości wierzytelności, a faktorowi nie przysługuje żadna dodatkowa prowizja lub wynagrodzenie w innej formie, to usługa faktoringu powinna być obciążona 1-procentową stawką podatku od czynności cywilnoprawnych⁵. Jednak w sytuacji, gdy strony przewidziały w umowie odsetki czy też inne formy wynagrodzenia faktora, będą podlegały one podstawowej stawce VAT.

W przypadku polskich podatników CIT dochody uzyskane z faktoringu będą opodatkowane na zasadach ogólnych czyli 19% stawką. W przypadku gdy jedna ze stron umowy faktoringowej będzie podmiotem zagranicznym, może znaleźć zastosowanie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania.

³ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-224/11 z 17 stycznia 2013 r. BGŻ Leasing sp. z o.o.

⁵ Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 626 ze zm.).