

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Darya Bannaya

**Dobra wiara jako determinanta kształtująca sytuację podatnika podatku od towarów i usług**

Michał Zawiła

**Postępowanie o zatwierdzenie układu (PZU) – restrukturyzacja zobowiązań pod nadzorem doradcy restrukturyzacyjnego**

Przemysław Ciszek, Michał Nocuń

**Delegowanie bez zezwolenia na pracę” – zasady legalnego delegowania do Polski cudzoziemców pochodzących z państw trzecich przez podmioty powiązane z podmiotami polskimi na okres do 30 dni w roku kalendarzowym bez konieczności uzyskiwania zezwolenia na pracę**

Nr 7 (36) lipiec 2021

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja, zdjęcie utworzone przez RaccooL\_studio - pl.freepik.com



## Zmiany w podatkach i księgowości 2021 z uwzględnieniem tarcz antykryzysowych

2021 r. | 794 str. | 179 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

### Kompleksowe omówienie zmian podatkowych 2021 r.

Rok 2021 przyniósł kolejne liczne zmiany podatkowe, z których część obowiązuje już od 1.1.2021 r., a inne wchodzi w życie w trakcie roku.

#### Niniejsza publikacja zawiera, m.in.:

- omówienie najważniejszych zmian w zakresie PIT, CIT, VAT, Ordynacji podatkowej, ZUS, w prawie bilansowym i prawie pracy, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2021 r.,
- odwołania do komunikatów MF, GUS, ZUS oraz objaśnień podatkowych MF (m.in. w zakresie tzw. estońskiego CIT i SLIM VAT),
- wskazanie przełomowych wyroków NSA, które mają wpływ na praktykę działalności gospodarczej.

#### W publikacji omówiono m.in.:

- nowe zasady opodatkowania CIT spółek komandytowych i niektórych spółek jawnych,
- nowe obowiązki CIT dla tzw. spółek nieruchomościowych,
- ograniczenia w zakresie ulgi abolicyjnej,
- zmiany w zakresie cen transferowych,
- obowiązek publikowania polityki podatkowej firmy,
- podatek estoński,
- podatek od sprzedaży detalicznej,
- pakiet SLIM VAT,
- pakiet VAT e-commerce,
- zmianach w zakresie plików JPK\_V7.

Sprawdź promocyjne ceny na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

## Polecamy

### Dobra wiara jako determinanta kształtująca sytuację podatnika podatku od towarów i usług

Darya Bannaya

*Analiza instytucji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze jest niezwykle istotna z punktu widzenia rozliczenia podmiotu gospodarczego z urzędem skarbowym, w szczególności w przypadku kontroli podatkowej w zakresie ustalenia zobowiązania podatkowego. W praktyce stosowania prawa podatkowego dobra wiara może być bardzo istotna, gdyż w pewnych sytuacjach działanie w dobrej wierze może zwolnić podatnika od odpowiedzialności w sytuacji nieświadomego naruszenia standardów prawa podatkowego lub zaangażowania w transakcje gospodarcze z nierzetelnymi podmiotami. Autorka przedstawia zakres i metodykę ochrony praw podmiotu działającego w dobrej wierze. Opiera się przy tym na przepisach Kodeksu Cywilnego, Kodeksu Spółek Handlowych, Ordynacji podatkowej, Ustawy o podatku dochodowym oraz przepisów Ustawy o podatku od towarów i usług.*

**Patrz str. 19**

### Budowa spalarni w świetle liberalizacji przepisów o odpadach

Magdalena Mączka

*Uwzględnienie zakładów przetwarzania odpadów w planach gospodarki odpadami jest warunkiem uzyskania dofinansowania z UE funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Autorka analizuje charakter prawny Wojewódzkiego Planu Gospodarki Odpadami („WPGO”) Krajowego Planu Gospodarki Odpadami („KPGO”), a także zwraca uwagę na rozwiązania, które będą miały największe znaczenie dla systemu gospodarki odpadami komunalnymi.*

**Patrz str. 35**

### Status prawny prosumenta energii odnawialnej na gruncie prawa polskiego w świetle dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 roku w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych

Bartłomiej Kupiec

*Celem artykułu jest przedstawienie i ocena koncepcji prosumenta energii odnawialnej uregulowanej w polskiej ustawie o odnawialnych źródłach energii na tle treści Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 roku w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych.*

**Patrz str. 24**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Michał Zawila*

Postępowanie o zatwierdzenie układu (PZU) – restrukturyzacja zobowiązań pod nadzorem doradcy restrukturyzacyjnego ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Przemysław Ciszek, Michał Nocuń*

Delegowanie bez zezwolenia na pracę – zasady legalnego delegowania do Polski cudzoziemców pochodzących z państw trzecich przez podmioty powiązane z podmiotami polskimi na okres do 30 dni w roku kalendarzowym bez konieczności uzyskiwania zezwolenia na pracę ..... 9

*Patrycja Mikuła*

Objaśnienia podatkowe w zakresie dokumentowania WDT dla celów VAT ..... 13

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Darya Bannaya*

Dobra wiara jako determinanta kształtująca sytuację podatnika podatku od towarów i usług ..... 19

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Bartłomiej Kupiec*

Status prawny prosumenta energii odnawialnej na gruncie prawa polskiego w świetle dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 roku w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych ..... 24

*Magdalena Mączka*

Budowa spalarni w świetle liberalizacji przepisów o odpadach ..... 35

## Drodzy Czytelnicy

**W bieżącym numerze Biuletynu poświęcamy sporo miejsca tematyce prawa ochrony środowiska. Jest to szczególnie ważny temat w obliczu szeroko zakrojonej „zielonej” transformacji.**

Działania podejmowane w zakresie tzw. polityki śmieciowej realnie wpływają na wydatki zarówno samorządów, jak też gospodarstw domowych. Obserwujemy również coraz więcej dzikich wysypisk i na pewno każdy z nas chce spacerować po czystych lasach czy parkach, co niestety z każdym rokiem coraz bardziej pozostaje w sferze marzeń. Na tym polu potrzebne są działania legislacyjne, w tym dopasowanie krajowych przepisów, do prawa unijnego. Zwraca na to uwagę autorka artykułu „Budowa spalarni w świetle liberalizacji przepisów o odpadach”.

Z kolei w materiale „Status prawny prosumenta energii odnawialnej na gruncie prawa polskiego” zatrzymujemy się przy prawie dotyczącym odnawialnych źródeł energii. OZE już dawno przestało być domeną wielkich biznesów i zeszło na poziom obywatelski. W kolejnych latach ten trend ma zostać wzmocniony między innymi poprzez zmiany w ustawie o odnawialnych źródłach energii. Od 2022 roku zniknie system upustów na użytkowanie prądu z fotowoltaiki, a nadmiar wyprodukowanego prądu będzie można sprzedawać firmom zajmującym się handlem energią elektryczną. Za tym pomysłem ma pójść dofinansowanie do magazynów energii dla prosumenta, głównie zbiorowego, zrzeszonego w spółdzielniach, zwanych też spółdzielniami energetycznymi. Poruszamy się tu w obszarze póki co niejasno sprecyzowanych planów, ale pewnym jest, że regulacje w tym zakresie będą stanowić jedno z ważniejszych zadań w nadchodzących latach, także dla kancelarii prawnych.

**Redakcja czasopisma „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn” pragnie poinformować, że zmienia rytm wydawniczy pisma, które dotychczas wydawane było jako miesięcznik. Od tej pory RB Biuletyn będzie ukazywał się w cyklu kwartalnym.**

**Osoby współtworzące czasopismo zapewniają, że poziom merytoryczny zamieszczanych w nim artykułów nie ulegnie zmianie.**

**Numery w formacie PDF można będzie dalej bezpłatnie pobierać ze strony internetowej [www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl) i zyskiwać w ten sposób rzetelne informacje prawno-podatkowe. Zapraszamy zatem do lektury kolejnych numerów.**



*Życzę udanej lektury*

*Dr Andrzej Dmowski*

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

### Michał Zawila

Partner w RB Restrukturyzacja. Licencjonowany Doradca Restrukturyzacyjny, nr wpisu 1050. Adwokat wpisany na listę przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Katowicach, nr wpisu 1051.

Specjalista i praktyk z zakresu prawa cywilnego i handlowego, prawa pracy a także prawa restrukturyzacyjnego i upadłościowego. Świadcząc usługi doradztwa prawnego zajmuje się kompleksową obsługą spółek prawa handlowego. Przeprowadził szereg procesów restrukturyzacyjnych osób fizycznych i prawnych reprezentując swoich klientów przed sądami powszechnymi oraz wierzycielami. Od 2008 r. związany z renomowanymi kancelariami adwokacko – radcowskimi działającymi na terenie woj. śląskiego. W 2013 r. rozpoczął indywidualną praktykę prawniczą nawiązując współpracę z kancelariami prawnymi oraz konsultingowo - doradczymi o zasięgu zarówno krajowym jak i międzynarodowym, w tym. m.in. Grupą Russell Bedford Poland.

**Słowa kluczowe:** restrukturyzacja, restrukturyzacja zadłużenia, wierzycielności, dłużnicy, COVID-19, tarcza antykryzysowa, PZU, doradca restrukturyzacyjny, digitalizacja postępowania

## POSTĘPOWANIE O ZATWIERDZENIE UKŁADU (PZU) – RESTRUKTURYZACJA ZOBOWIĄZAŃ POD NADZOREM DORADCY RESTRUKTURYZACYJNEGO

Wejście w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. ustawy prawo restrukturyzacyjnego<sup>1</sup> (zwaną dalej ustawą pr. restr.) wprowadziło możliwość restrukturyzacji zadłużenia w drodze zawarcia układu dłużnika z wierzycielami przy udziale sądu. Na przestrzeni 5 lat stosowania regulacji ustawy pr. restr. wykształciła się potrzeba modyfikacji obowiązujących procedur. Jest ona szczególnie paląca ze względu na sytuację w obrocie gospodarczym, która powinna być regulowana na bieżąco, przy pomocy dobrej jakości prawa. Źródłem zmian jest dążenie do wykreowania zwiększonej skali skutecznie wdrożonych postępowań restrukturyzacyjnych z minimalnym udziałem sądu, przy zachowaniu stosownych ram czasowych odpowiadających realiom biznesu.

Tym założeniom ma służyć nowa odsłona postępowania o zatwierdzenie układu w znowelizowanej ustawie pr. restr., będącej implementacją w nieco zmienionej formie rozwiązań z uproszczonego postępowania restrukturyzacyjnego wprowadzonych Tarczą 4.0<sup>2</sup>, w celu zapobiegnięciu negatywnym skutkom gospodarczym wywołanym w okresie pandemii COVID-19. Planowane regulacje mają na celu zintensyfikowanie dotychczasowych wyników w liczbie prowadzonych postępowań, ale również skutecznie wdrożonych restrukturyzacji przedsiębiorstw. W niniejszym artykule opisujemy proponowane rozwiązania.

### Wprowadzenie

Obrót gospodarczy generuje w przedsiębiorstwach szereg zjawisk natury organizacyjnej wpływających na potrzebę ciągłej optymalizacji prowadzonej działalności gospodarczej. Czynnikiem wymagającym szczególnej uwagi jest sytuacja finansowa odbiegająca od poprawnego modelu, w którym utrzymywana jest płynność finansowa. Ta problematyka została dostrzeżona również na gruncie oceny procesu stosowania prawa poświę-

conego możliwości restrukturyzacji zadłużenia pod nadzorem sądów powszechnych. Nowe zapatrywanie na wyposażenie dłużnika w narzędzia prawne umożliwiające szybkie oddłużenie spowodowało poluzowanie mechanizmów mających z założenia stanowić wzmocnioną ochronę wierzycieli w takim procesie. W tak ustalonym schemacie działania aktywność stron stosunków gospodarczych będzie przekładała się na efektywność procesu redukcji zadłużenia, a także na rozwój dalszych relacji biznesowych.

### Geneza zmian postępowania o zatwierdzenie układu

Postępowanie o zatwierdzenie układu jako instytucja prawna została przewidziana dla dłużników, którzy są w stanie bez udziału sądu osiągnąć porozumienie z większością swoich wierzycieli. Elementami mającymi zabezpieczyć tok postępowania jest natomiast udział licencjonowanego doradcy restrukturyzacyjnego, szczegółowe uregulowanie treści pisemnego głosu warunkującego jego ważność, możliwość uzyskania przez wierzycieli informacji o sytuacji ekonomicznej dłużnika, możliwość zgłaszania przez wierzycieli

1 Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo Restrukturyzacyjne t.j. Dz.U. 2020 poz. 814, zwana dalej pr. restr.

2 Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (t.j. Dz. U. 2019 poz. 1086 zwanej dalej „Tarcza 4.0)

3 Uzasadnienie projektu z 9 października 2014 r. ustawy Prawo restrukturyzacyjne z projektami aktów wykonawczych – zwane dalej uzasadnieniem projektu p.r.; <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/2978B4B7B0ADFEFD-C1257D78003BAB71/%24File/2824.pdf>.

zastrzeżeń co do przebiegu procedury zgłaszania głosów, a także ustanowienie szczegółowego wymogu uzyskania odpowiedniej większości dla zawarcia układu<sup>3</sup>.

W obowiązującym stanie prawnym ten rodzaj postępowania jest statystycznie najmniej używanym narzędziem prawnym zmierzającym do restrukturyzacji zobowiązań dłużnika. Wynika to z braku możliwości uzyskania przywilejów przypisanych pozostałym typom postępowania restrukturyzacyjnego, w szczególności polegających na uzyskaniu ochrony przed egzekucją komorniczą czy możliwości wypowiedzenia kluczowych umów bądź ich ochrony w sytuacji, gdy wymaga tego interes prowadzonego przedsiębiorstwa.

Wprowadzony na terenie kraju lockdown gospodarczy w marcu 2020 r. skutkował przyspieszonym procesem implementowania na grunt polskiego ustawodawstwa założeń wynikających z unijnej dyrektywy, a mających polegać na wprowadzeniu w regulacjach krajowych nowelizowanych instrumentów prawnych, które określą ramy restrukturyzacji prewencyjnej, pozwolą również na szybkie wstrzymanie prowadzonych czynności egzekucyjnych a także zapewnią realny wpływ na kształtowanie kluczowych stosunków umownych restrukturyzowanego przedsiębiorstwa związanych z zakazem wstrzymania się z wykonaniem lub rozwiązaniem wszelkich umów wzajemnych<sup>4</sup>. Przejściowym rozwiązaniem jest obowiązująca od dnia 24.06.2020 r. procedura uproszczonego postępowania restrukturyzacyjnego, która kumuluje wskazane w dyrektywie skutki. Na

podstawie doświadczeń stosowania tej szczególnej procedury restrukturyzacji zobowiązań powstały założenia nowego modelu postępowania o zatwierdzenia układu, którego celem jest szybka i efektywna restrukturyzacja. Kierunek zmian obrany przez ustawodawcę kumuluje w szerokim zakresie dotychczasowe założenia również trzech pozostałych trybów postępowania restrukturyzacyjnego. Taka konstrukcja zapewne zostanie poddana szybkiej weryfikacji, ze względu na duże zapotrzebowanie skorzystania z narzędzi prawnych umożliwiających stworzenie i wdrożenie strategii odpowiadającej bieżącym potrzebom zadłużonym przedsiębiorstwom. Wydaje się, iż jest to docelowy model restrukturyzacji, który spełni swoją rolę.

### **Nowelizacja postępowania o zatwierdzenie układu**

Na gruncie nowelizacji ustawy pr. restr. wprowadzono szereg rozwiązań mających na celu uzyskanie dostępu do osiągnięcia wymiernych efektów dla restrukturyzowanego przedsiębiorstwa w postaci skutecznego oddłużenia<sup>5</sup>.

Zainicjowanie postępowania o zatwierdzenie układu następować będzie poprzez dokonanie obwieszczenia o ustaleniu dnia układowego w Krajowym Rejestrze Zadłużonych, które jest poprzedzone sporządzeniem spisu wierzytelności, spisu wierzytelności spornych oraz wstępnego planu restrukturyzacyjnego<sup>6</sup>. Natomiast przeniesienie obowiązku sporządzenia wstępnego planu restrukturyzacyjnego na etap poprzedzający rozpoczęcie procedury ma na celu usystematyzowanie działań zmie-

rzających do przygotowania w trakcie postępowania propozycji układowych, odpowiadającym rzeczywistym możliwościom przedsiębiorstwa, a nie jak do tej pory konieczności ich modyfikacji w zależności od sytuacji zastanej w trakcie trwania procesu oddłużenia.

### **Skutki obwieszczenia o ustaleniu dnia układowego**

Obwieszczenie o ustaleniu dnia układowego, które nastąpi w Krajowym Rejestrze Zadłużonych, a dokonane przez nadzorcę układu, spowoduje zaistnienie skutków jakie są związane z otwarciem postępowania restrukturyzacyjnego<sup>7</sup>. Prewencyjny charakter działań zmierzających do rozpoczęcia procedury oddłużenia przedsiębiorstwa, poprzez obwieszczenie w trybie omawianego postępowania, pozostaje w ścisłym związku m.in. z możliwością ograniczenia ryzyka doprowadzenia przedsiębiorstwa do upadłości oraz odpowiedzialności reprezentantów za długi czy nawet zarzutu pokrzywdzenia wierzycieli. Zgodnie z założeniami nowelizacji „nie można ogłosić upadłości w okresie od otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego do jego zakończenia lub prawomocnego umorzenia. W takim przypadku wniosek podlega odrzuceniu”<sup>8</sup>. Natomiast skutki obwieszczenia o ustaleniu dnia układowego dla samego procesu restrukturyzacji oznaczają w szczególności możliwość uzyskania:

- ochrony przed egzekucją,
- ochrony przed rozwiązywaniem umów istotnych dla działalności przedsiębiorstwa.

4 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 z dnia 20 czerwca 2019 r. w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów i zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów (tj. Dz. Urz. UE L 172/18 z 26.06.2019 r.)

5 Ustawa z dnia 28 maja 2021 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Zadłużonych oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz.U. 2021 poz. 1080.) zwanej dalej k.r.z.u.

6 Art. 5 pkt. 27) o zmianie k.r.z.u.

7 Art. 189 ust. 2 pr. restr.

8 Art. 2 ust. 1 o zmianie k.r.z.u.

Postępowania egzekucyjne toczące się przeciwko dłużnikowi, skierowane do majątku wchodzącego w skład przedsiębiorstwa, na skutek obwieszczenia wskazującego dzień układowy, zostają z mocy prawa zawieszane. Po dniu obwieszczenia skierowanie egzekucji do majątku dłużnika oraz wykonanie postanowienia o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenia zabezpieczenia roszczenia na tym majątku jest natomiast niedopuszczalne. Jeśli postępowanie mimo to zostanie wszczęte, to będzie podlegało umorzeniu. Oznacza to, iż prowadzenie egzekucji dotyczących wierzytelności zarówno objętych, jak i nieobjętych układem, w tym wierzytelności zabezpieczonym na mieniu dłużnika ograniczonym prawem rzeczowym (m.in. hipoteką, zastawem), jest niedopuszczalne z mocy prawa. Możliwe będzie także uchylenie zajęć w postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym skierowanym do majątku dłużnika.

Ochronie podlegają również stosunki prawne łączące dłużnika z kontrahentami poprzez ograniczenie możliwości wypowiedzenia takich umów bez zgody rady wierzycieli, a razie jej braku - zgody sędziego komisarza. Nowością jest rozszerzenie katalogu umów objętych zakazem wypowiedzenia o stosunki prawne o podstawowym znaczeniu dla prowadzenia przedsiębiorstwa, czyli już nie wskazane enumeratywnie rodzaje umów. Wprowadzana zmiana ma na celu wzmocnienie skuteczności działań restrukturyzacyjnych, czemu ma służyć kształtowanie sytuacji dłużnika z kontrahentami według indywidualnych potrzeb<sup>9</sup>.

### **Możliwość regulowania wierzytelności objętych układem**

9 art. 5 pkt. 27) o zmianie k.r.z.u.

10 0 art. 5 pkt. 27) o zmianie k.r.z.u.

11 1 art. 5 pkt. 20) o zmianie k.r.z.u.

12 2 art. 5 pkt. 23) o zmianie k.r.z.u.

W postępowaniu o zatwierdzeniu układu w wersji sprzed nowelizacji nie ma ograniczeń dotyczących regulowania wierzycieli objętych układem.

Utrzymanie tego rozwiązania na gruncie nowych regulacji będzie oznaczało przyznanie daleko idących ustępstw w zakresie dokonywania płatności na rzecz wybranych wierzycieli, co może mieć kluczowe znaczenie dla kontynuowania umów istotnych z punktu widzenia prowadzonej działalności. Jest to rozwiązanie wyróżniające się względem pozostałych postępowań restrukturyzacyjnych, w których zakaz spełnienia wierzytelności objętych układem jest równoważony ochroną przed egzekucją. Stąd też z jednej strony pozostawienie możliwości regulowania wszelkich wierzytelności w zestawieniu z ochroną przed egzekucją będzie oznaczało powstanie ewentualnego zarzutu pokrzywdzenia wierzycieli, których należności nie zostały spełnione kosztem innych.

### **Uchylenie i wygaśnięcie skutków obwieszczenia**

W sytuacji stwierdzenia pokrzywdzenia wierzycieli sąd może uchylić skutki dokonanego obwieszczenia na wniosek wierzyciela, dłużnika lub nadzorcy układu. Z takiego samego uprawnienia będzie można skorzystać w razie stwierdzenia, iż dłużnik w ciągu ostatnich dziesięciu lat prowadził postępowanie o zatwierdzenie układu albo jeżeli w tym samym okresie umorzono prowadzone wobec niego postępowanie restrukturyzacyjne. Natomiast jeśli w terminie 4 miesięcy od dnia zamieszczenia obwieszczenia dłużnika nie złożony do sądu wniosek o zatwierdzenie

układu, skutki obwieszczenia wygasają z mocy prawa<sup>10</sup>.

Założenia znowelizowanej procedury dopuszczają więc możliwość skorzystania z przywilejów jakie są związane z rozpoczęciem postępowania o zatwierdzenie układu w celu faktycznego dokończenia procesu restrukturyzacji, a nie dla samego faktu uzyskania korzyści dających czasową ochronę przed wierzycielami.

### **Zasady głosowania nad układem**

Zasadnicza zmiana w procesie głosowania nad układem nakłada na nadzorcy układu obowiązek zbierania głosu wierzycieli, co następuje po ustaleniu dnia układowego. Nowością będzie również możliwość oddania głosu za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Wierzyciel otrzyma na adres wskazany w rejestrze informację o sposobie głosowania za pośrednictwem systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie sądowe, z pouczeniem o sposobie uwierzytelnienia i sposobie wypełnienia karty do głosowania<sup>11</sup>.

Kolejno, uchylenie art. 217 ust. 1-3 pr. restr. oznacza możliwość głosowania na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 119 pr. restr.<sup>12</sup> Zgodnie z tą regulacją przyjęcie układu następuje, gdy wypowie się za nim większość głosujących wierzycieli mających łącznie co najmniej dwie trzecie sumy wierzytelności przysługujących głosującym wierzycielom. Jest to znaczne ułatwienie drogi dojścia do zatwierdzenia układu, gdyż w dotychczasowej regulacji większość głosujących, a także wymagana suma wierzytelności, jest liczona na podstawie liczby głosów wierzycieli uprawnionych do głosowania nad układem, a nie jedynie głosujących.



Postępowanie o zatwierdzenie układu (PZU)	PZU	PZU (nowelizacja)
Skutki otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego	tak	tak
Wstępny plan restrukturyzacyjny	nie	tak
Zgoda nadzorca na określone czynności	nie	tak
Ograniczenie czasu trwania postępowania	nie	tak
Ochrona przed egzekucją	nie	tak
Zawieszenie zajęć egzekucyjnych	nie	tak
Ochrona przed wypowiedzeniem umów	nie	tak
Zakaz regulowania wierzytelności układowych	nie	nie
Możliwość zwołania zgromadzenia wierzycieli	nie	tak
Głosowanie nad układem w trybie art. 119 pr. restr.	nie	tak

### **Krajowy Rejestr Zadłużonych – digitalizacja postępowania restrukturyzacyjnego**

W dniu 1.12.2021 r. do krajowego porządku prawnego zostanie implementowana kolejna regulacja unijna<sup>13</sup>, mająca zasadniczy wpływ na przebieg procesu zatwierdzenia układu z wierzycielami, zgodnie z którą podstawowym celem jest usprawnienie i skrócenie trwania obecnych postępowań restrukturyzacyjnych. Ustawa o Krajowym Rejestrze Zadłużonych (zwana dalej ustawą k.r.z.u.) wprowadza obowiązek składania pism i dokumentów za pomocą systemu teleinformatycznego<sup>14</sup>. Również kolejna ustawa o zmianie k.r.z.u. dodaje do ustawy pr. restr. szczegółowe regulacje dotyczące procedury restrukturyzacyjnej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego<sup>15</sup>.

Zgodnie z dodanym art. 196a pr. restr. w postępowaniu restrukturyzacyjnym pisma procesowe oraz dokumenty wnosi się wyłącznie za pomocą systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie sądowe z wykorzystaniem udostępnianych w systemie formularzy

elektronicznych określonych przez Ministra Sprawiedliwości<sup>16</sup>. Dotychczasowa forma wnoszenia pism i dokumentów została zachowana jedynie dla szczegółowo wymienionych w ustawie pr. restr. czynności oraz kategorii wierzycieli. Nie podlegają temu obowiązkowi pisma procesowe i dokumenty zawierające określone przepisami informacje niejawnie oraz oferty składane w toku przetargu czy aukcji<sup>17</sup>. Natomiast wierzycielami, którzy nie zostali objęci obowiązkiem wnoszenia pism za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, są wierzyciele posiadający należności ze stosunku pracy, należności alimentacyjne, renty z tytułu odszkodowania za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci, jak i renty z tytułu zamiany uprawnień objętych treścią prawa dożywocia na dożywotnią rentę. Wskazana kategoria wierzycieli ma możliwość składania pism w sposób tradycyjny tj. w postaci tradycyjnej, a tym samym jest chroniona przed barierami jakie stawia przed nimi digitalizacja postępowania. Zatem w dalszym ciągu istnieje możliwość składania wniosków i oświadczeń ustnie w biurze podawczym sądów rejonowych, a następnie ich wprowadzenie

do systemu elektronicznego przez pracowników sądu.

Niezastosowanie się do wymogu wniesienia pism oraz dokumentów za pośrednictwem systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie sądowe powoduje brak wywołania skutków prawnych, jakie ustawa wiąże z wniesieniem pisma albo dokumentu do sądu. Wniesienie dokumentu w formie papierowej będzie skutkowało pouczeniem przez sąd albo sędziego komisarza, wnoszącego pismo albo dokument o skutku braku złożenia pism procesowych i dokumentów za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, za wyjątkiem osób wykonujących zawód doradcy restrukturyzacyjnego. Zarówno pisma procesowe, jak i załączone do nich dokumenty opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym, podpisem osobistym albo uwierzytelnia się w sposób zapewniający możliwość potwierdzenia pochodzenia i integralność weryfikowanych danych w sposób zapewniający możliwość potwierdzenia pochodzenia i integralność weryfikowanych danych w postaci elektronicznej, dostępny w systemie teleinformatycz-

13 3 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (EU) Nr 2015/848 z 20.5.2015 r. w sprawie postępowania (Dz. Urz UE L z 2015 r. Nr 141, str. 19)

14 4 Ustawa z 6.12.2018 r. o Krajowym Rejestrze Zadłużonych (Dz.U. z 2019 r. poz. 55 ze zm.; dalej: k.r.z.u.)

15 5 Art. 24 pkt. 29 ustawy o k.r.z.u.

16 6 Art. 196a P. Zimmerman, Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz, wyd. 6, Warszawa 2020.

17 7 Art. 196c pr. restr.

nym obsługującym postępowanie sądowe. Oznacza to w praktyce wygenerowanie dokumentu w dowolnym formacie ułatwiającym jego odczyt (np. PDF lub JPG – ustawa nie narzuca formatu), który następnie powinien zostać opatrzony podpisem w przypisanej prawnie formie. Odmiennie niż przy poświadczaniu dokumentów papierowych, które poświadczyć za zgodność może tylko radca prawny lub adwokat, elektroniczną formę dokumentu poświadcza za zgodność autor pisma tj. uczestnik postępowania. W przypadku natomiast konieczności złożenia oryginału dokumentu (pismo poświadczane elektronicznie nie stanowi odpowiednika oryginału lub waloru mu odpowiadającego) to od złożenia kopii w formie elektronicznej w systemie teleinformatycznym w terminie 3 dni należy złożyć w sądzie restrukturyzacyjnym oryginał dokumentu albo jego odpis poświadczony za zgodność z oryginałem zgodnie z przepisami ustawy kodeks postępowania cywilnego<sup>18</sup>. Nowe zasady, które mają obowiązywać od 1 grudnia 2021 r., uregulują także zasady publikacji orzeczeń sądu, sędziego komisarza, referendarza sądowego i przewodniczącego. Orzeczenia wydawane w toku postępowania restrukturyzacyjnego będą zamieszczane w systemie teleinformatycznym i opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Postanowie-

nia oraz zarządzenia wydane w postępowaniu restrukturyzacyjnym zamieszczane mają być w elektronicznym rejestrze wraz z informacją o terminie i sposobie wniesienia środka zaskarżenia. Wśród głównych celów ustawy o Krajowym Rejestrze Zadłużonych należy wymienić:<sup>19</sup>

- zapewnienie wierzycielom bieżącego dostępu do akt postępowań restrukturyzacyjnych oraz upadłościowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego,
- ujawnienie w Rejestrze szerokiego zakresu danych dotyczących toczącego się postępowania restrukturyzacyjnego i upadłościowego w celu zwiększenia transparentności tych postępowań,
- zwiększenie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego,
- usprawnienie nadzoru wierzycieli i sędziego-komisarza nad nadzorcą sądowym, zarządcą, syndykiem,
- przyspieszenie i usprawnienie postępowań restrukturyzacyjnych i upadłościowych oraz zwiększenie ich efektywności,
- zwiększenie stopnia zaspokajania wierzycieli w postępowaniach upadłościowych,
- wprowadzenie i wykorzystanie nowych technologii w prowadzeniu

postępowań restrukturyzacyjnych i upadłościowych,

- zapewnienie na swoim terytorium co najmniej jednego rejestru, w którym ogłasza się informacje o postępowaniach upadłościowych

### Podsumowanie

Biorąc pod uwagę dotychczasową praktykę obejmującą skutki procesu restrukturyzacji przedsiębiorstw w zestawieniu z projektowanymi zmianami ustawy prawo restrukturyzacyjne, należy spodziewać się znacznego zainteresowania tego typu rozwiązaniami prawnymi, przynajmniej szerokie spektrum środków restrukturyzacyjnych. Zarówno kwestia ochrony przed egzekucją, jak i sterowanie kluczowymi umowami w sposób adekwatny do zaistniałych okoliczności faktycznych w przedsiębiorstwie, pozwoli osiągnąć efekt stabilizacji prowadzonej działalności, przy jednoczesnym wyznaczeniu całego procesu wyjścia z trudnej sytuacji finansowej. Natomiast wprowadzenie rozwiązań informatycznych mających pełnić rolę łącznika pomiędzy dłużnikiem a wierzycielami, przy jednoczesnej obsłudze komunikacji z sądem nadzorującym postępowanie, z pewnością usprawni proces zawierania układu będącego swoistym porozumieniem o spłacie zobowiązań.

18 8 Art. 132 § 2 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 1964 r. nr 43, poz. 296) – zwana dalej kpc

19 9 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Zadłużonych oraz niektórych innych ustaw – tabela str. 2 - zwane dalej uzasadnieniem projektu k.r.z.u.

### Summary

Michał Zawila

#### **Proceedings for approval of an arrangement (PZU) - restructuring of liabilities under the supervision of a restructuring advisor**

Restructuring process binding in Polish legal order since 1<sup>st</sup> January 2016 still develop. Changes are obliged because of implementation european union regulations which require fast and effective proceedings. New regulations regarding the possibility of entering into an agreement between the debtor and creditors focus on awarding the debtor protection position against the actions of the creditor. Possibility of protection against execution and termination of contracts are the main tools which allows to go through the entire repair procedure. After all, maintaining an indebted enterprise is in the interest of all participants of the business. The procedure will be facilitated by introduction of an electronic register through which it will be possible to submit pleadings and other documents. Court decisions will also be published by posting in such an IT system.

## DELEGOWANIE BEZ ZEZWOLENIA NA PRACĘ – ZASADY LEGALNEGO DELEGOWANIA DO POLSKI CUDZOZIEMCÓW POCHODZĄCYCH Z PAŃSTW TRZECICH PRZEZ PODMIOTY POWIĄZANE Z PODMIOTAMI POLSKIMI NA OKRES DO 30 DNI W ROKU KALENDARZOWYM BEZ KONIECZNOŚCI UZYSKIWANIA ZEZWOLENIA NA PRACĘ

Artykuł niniejszy jest poświęcony specyficznej instytucji prawa imigracyjnego, jaką jest popularnie określane „delegowanie bez zezwolenia na pracę”. Określenie to odnosi się do wyjątku przewidzianego w przepisach o zezwoleniach na pracę dla obywateli państw nienależących do UE (określanych jako „państwa trzecie”), który dzięki wykładni a contrario zapewnia możliwość delegowania pracowników zagranicznych przedsiębiorstw do polskich podmiotów powiązanych bez konieczności posiadania zezwolenia na pracę, pod warunkiem, że okres delegowania do Polski nie przekroczy 30 dni w roku kalendarzowym.

Opisywany wyjątek, chętnie wykorzystywany przez potencjalnie uprawnionych pracodawców z uwagi na trudności w terminowym uzyskiwaniu zezwoleń na pracę, jest instytucją prawa, która w praktyce jest często nieprawidłowo wykorzystywana, co może skutkować różnorodnymi negatywnymi konsekwencjami prawnymi zarówno dla pracodawcy, jak i delegowanego pracownika.

### Wprowadzenie

Art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy<sup>1</sup> (dalej jako: „ustawa o promocji zatrudnienia”) stanowi, że zezwolenie na pracę jest wymagane w sytuacji gdy cudzoziemiec wykonuje pracę na rzecz pracodawcy zagranicznego i jest delegowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na okres przekraczający 30 dni w roku kalendarzowym do oddziału lub zakładu podmiotu zagranicznego albo podmiotu powiązanego z pracodawcą zagranicznym, w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z wyżej wymienionym przepisem wiąże się kilka wątpliwości interpretacyjnych dotyczących

zakresu jego obowiązywania, a ustalenie tego zakresu jest niezbędne do oceny legalności zatrudnienia cudzoziemca delegowanego. Najważniejsze z nich to pojęcie delegowania oraz podmiotu powiązanego, a także kwestia zasad regulujących delegowanie cudzoziemca w okresie pierwszych 30 dni w roku kalendarzowym bez zezwolenia.

Warto zauważyć, iż wspomniany wyjątek umożliwiający delegowanie cudzoziemca do pracy w Polsce bez zezwolenia na pracę, cieszy się dużym zainteresowaniem wśród pracodawców zagranicznych powiązanych z polskimi podmiotami, ze względu na możliwość szybkiego i sprawnego wystąpienia pracownika podmiotu z siedzibą poza terenem Unii Europejskiej do wykonywania pracy na rzecz podmiotu polskiego. Jednakże należy pamiętać, iż wyjątek ten zastosowany w sposób nieprawidłowy, często motywowany chęcią zoptymalizowania i przyspieszenia procesu zatrudnienia cudzoziemca, może być źródłem negatywnych konsekwencji zarówno dla pracodawcy zagranicznego, jak i samego pracownika delegowanego, z powodu uznania wykonywania pracy przez cudzoziemca za nielegalne.

### Przemysław Ciszek

Radca prawny. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy, a w szczególności w problematyce pracy tymczasowej, zatrudniania cudzoziemców i transgranicznego delegowania pracowników. Realizuje projekty szkoleniowe i doradcze, prowadzi obsługę prawną (postępowania legalizacyjne, postępowania odwoławcze) dla kilkuset podmiotów zatrudniających cudzoziemców w różnych branżach. Jego doświadczenie zawodowe i dydaktyczne obejmuje także szkolenia dla inspektorów pracy i pracowników publicznych służb zatrudnienia. Jest autorem lub współautorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy, w tym publikacji książkowych dotyczących tematyki legalizacji pobytu i pracy w Polsce.

### Michał Nocuń

Jest prawnikiem z zakresu prawa pracy i problematyki zatrudniania cudzoziemców w Polsce. Zajmuje się projektami doradczymi i szkoleniowymi związanymi z zatrudnieniem i świadczeniem usług w krajach niemieckojęzycznych, w związku z posiadaniem przeszkolenia z zakresu prawa niemieckiego oraz zaawansowaną znajomością języka niemieckiego. Specjalizuje się w kwestiach związanych z doradztwem w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianiem cudzoziemców. Jest współautorem publikacji książkowej pt. „Zatrudnianie cudzoziemców w Polsce”, a także „Komentarza do wybranych zmian w ustawie o zatrudnianiu pracowników tymczasowych”.

**Słowa kluczowe:** delegowanie pracowników, prawo pracy, podmiot powiązany, rynek pracy, delegowanie cudzoziemców, zezwolenie na pracę

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1100

### Definicja delegowania

Zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług<sup>2</sup> (dalej jako: „ustawa o delegowaniu”) pracownikiem delegowanym na terytorium RP jest pracownik zatrudniony w innym państwie członkowskim, tymczasowo skierowany do pracy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez pracodawcę delegującego pracownika na terytorium RP. W art. 3 pkt 4 w. w. ustawy jako pracodawcę delegującego pracownika na terytorium RP zdefiniowano pracodawcę delegującego jako pracodawcę posiadającego siedzibę oraz prowadzącego znaczną działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim, z którego terytorium kieruje tymczasowo pracownika do pracy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej m. in. w oddziale lub przedsiębiorstwie należącym do grupy przedsiębiorstw, do której należy ten pracodawca, prowadzącym działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z kolei w art. 26 powołanej ustawy rozciągnięto obowiązywanie przepisów ustawy o delegowaniu także na pracodawców mających siedzibę lub prowadzących znaczną działalność poza terytorium Unii Europejskiej (np. na Ukrainie).

Z powyższego wynika iż do stwierdzenia istnienia delegowania konieczne jest aby pracownik delegowany był zatrudniony przez pracodawcę posiadającego siedzibę poza terytorium RP, a jego skierowanie do wykonywania pracy na terytorium RP miało charakter tymczasowy, a zatem było ograniczone czasowo.

Trzeba także wskazać, że istotą oddelegowania jest zatrudnienie danej osoby na terenie innego Państwa na zasadach tam wskazanych przez podmiot oddele-

gowujący, a następnie powierzenie mu czasowej pracy (np. w drodze aneksu do zawartej umowy) na terenie Polski.

### Definicja podmiotu powiązanego

W kontekście możliwości oddelegowania personelu do podmiotu powiązanego (przy którym zezwolenie na pracę jest konieczne dopiero jeżeli oddelegowania trwa ponad 30 dni), kwestią wymagającą wyjaśnienia jest definicja tego podmiotu. Art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o promocji zatrudnienia odsyła w tym zakresie do przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup> (dalej jako: „ustawa o PIT”). Po nowelizacji ustawy o PIT obowiązującej od 1 stycznia 2019 r. podmiotami powiązanymi, zgodnie z art. 23m ust. 1 pkt 4, są:

1. podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
2. podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
  - ten sam inny podmiot lub
  - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
3. spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy, lub
4. podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej, spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Jednocześnie poprzez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się, na mocy art. 23m ust. 2 ustawy o PIT:

1. posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25 %:
  - udziałów w kapitale lub

- praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
  - udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
2. 2. faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
  3. 3. pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Z treści art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o promocji zatrudnienia wynika wprost, że przepis ten obejmuje wyłącznie sytuację delegowania pomiędzy podmiotami powiązanymi zdefiniowanymi w ustawie o PIT. Wynika z tego więc, że delegowanie pomiędzy podmiotami nie mieszczącymi się w wyżej przytoczonych definicjach podmiotu powiązanego nie będzie objęte obowiązaniem normy art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o promocji zatrudnienia, co będzie mieć istotne znaczenie dla kwestii opisanej w akapicie poniżej.

### Delegowanie do 30 dni w roku kalendarzowym

Wątpliwość interpretacyjna będąca głównym przedmiotem niniejszego artykułu to kwestia delegowania, które będzie spełniać wszystkie warunki przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o promocji zatrudnienia, ale trwającego krócej niż 30 dni w danym roku kalendarzowym.

Nie ulega bowiem wątpliwości, iż powołany przepis nakłada na pracodawcę zagranicznego obowiązek uzyskania

2 t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1140  
3 T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128

zezwolenia na pracę, jeśli delegowanie cudzoziemca przez niego zatrudnionego do oddziału lub zakładu albo podmiotu powiązanego z nim będzie dłuższe niż 30 dni w roku kalendarzowym. Przepisy ustawy o promocji zatrudnienia ani innych aktów prawnych nie zawierają natomiast odniesień do sytuacji delegowania w. w. rodzaju, ale o długości nie przekraczającej 30 dni w roku kalendarzowym.

W związku z brakiem uregulowania powyższej sytuacji należy uznać, że zezwolenie na pracę w takiej sytuacji nie będzie konieczne, w związku z zasadą „co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone”, wyrażoną w art. 8 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>4</sup>. Przepis ten bowiem zezwala przedsiębiorcom na podejmowanie wszelkich działań niezakazanych prawem, a także zawiera ograniczenie co do nakładania na przedsiębiorców obowiązków – przedsiębiorca może być obowiązany do określonego zachowania tylko na podstawie przepisów prawa. Brak przepisu wprowadzającego wymóg uzyskania zezwolenia na pracę dla cudzoziemców delegowanych z terytorium państwa trzeciego do podmiotów powiązanych mających siedzibę na terenie RP na okres nieprzekraczający 30 dni w roku kalendarzowym, a jednocześnie wprowadzenie takiego wymogu co do delegowania przekraczającego okres 30 dni w roku kalendarzowym sugeruje, iż intencją ustawodawcy było tutaj pozostawienie wyjątku dla sytuacji krótkotrwałego delegowania.

Pogląd ten podziela Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, w piśmie o sygnaturze DRP.VIII.40321.106.2018. MM z dnia 7 stycznia 2019 r. wprost stwierdzono, że jeśli okres delegowania

na terytorium RP przez pracodawcę zagranicznego cudzoziemca uprawnionego do pobytu i pracy w państwie trzecim nie przekroczy 30 dni w roku kalendarzowym to dopuszczalne jest wykonywanie pracy na terytorium RP przez takiego cudzoziemca bez zezwolenia na pracę. Podobny pogląd został także wyrażony w telefonicznych rozmowach autorów z przedstawicielami Straży Granicznej.

Tego samego zdania jest również M. Culepa<sup>5</sup>, uznający, iż w przypadkach delegowania pracownika pracodawcy zagranicznego do polskiego podmiotu powiązanego na okres do 30 dni w roku kalendarzowym uzyskiwanie zezwolenia na pracę jest zbędne.

Należy jednak podkreślić, iż powyżej przedstawione poglądy dotyczą wyłącznie sytuacji, w których faktyczny okres wykonywania pracy przez cudzoziemca w ramach delegowania nie przekroczy 30 dni w roku kalendarzowym. Za niezgodne z prawem uznawane są sytuacje, w których cudzoziemiec faktycznie wykonuje pracę przez łączny okres przekraczający 30 dni w roku kalendarzowym, a pracodawca uzyskuje dla niego zezwolenie na pracę już po rozpoczęciu wykonywania pracy w Polsce. W takim wypadku okres wykonywania pracy przez cudzoziemca przed rozpoczęciem ważności zezwolenia na pracę zostanie prawdopodobnie uznany przez organy kontrolne (organy Państwowej Inspekcji Pracy lub/i Straży Granicznej) za przypadek nielegalnego wykonywania pracy przez cudzoziemca, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Jednocześnie należy zauważyć, iż w ocenie przedstawicieli Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, okres 30 dni delegowania należy oceniać wyłącznie względem dni kalendarzowych przepracowanych przez

cudzoziemca w Polsce – nie ma znaczenia dla obliczania długości okresu pracy w Polsce fakt delegowania cudzoziemca do pracy na rzecz kilku różnych podmiotów.

## Podsumowanie

Na podstawie powyższych rozważań należy stwierdzić że:

- aby móc uznać dany rodzaj zatrudnienia za delegowanie na terytorium RP cudzoziemiec musi być zatrudniony przez pracodawcę posiadającego siedzibę poza granicami Polski, a jego skierowanie (oddelegowanie) do Polski musi być ograniczone czasowo. Kwestia ta powinna zostać odzwierciedlona w dokumentach zatrudnieniowych w sposób klarowny i jednoznaczny. W praktyce oznacza to zazwyczaj konieczność podpisania przez osobę oddelegowywaną umowy z podmiotem oddelegowującym za granicą (np. na Ukrainie), a następnie sporządzenie aneksu lub/i listu oddelegowującego ją czasowo do Polski.
- aby móc uznać dane delegowanie za delegowanie pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jeden z podmiotów musi wywierać znaczący wpływ na drugi, w szczególności poprzez posiadanie 25% udziałów w kapitale, praw głosu czy praw do majątku, a także w wyniku określonych powiązań rodzinnych lub innych;
- przepisy ustawy o promocji zatrudnienia nakładają na pracodawcę obowiązek uzyskania zezwolenia na pracę w sytuacji delegowania pomiędzy podmiotami powiązаныmi tylko gdy delegowanie będzie dłuższe niż 30 dni w roku kalenda-

<sup>4</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 162

<sup>5</sup> Por. komentarz do art. 88 ustawy o promocji zatrudnienia [w:] M. Culepa, M. Rotkiewicz, D. Wotoszyn-Kądziółka, *Ustawa o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy. Komentarz*, Warszawa 2015

- rzowym, nie zawierają natomiast uregulowań dotyczących takiego delegowania, ale nie trwającego dłużej niż 30 dni w roku kalendarzowym;
- brak uregulowania sytuacji delegowania pomiędzy podmiotami powiązаныmi na okres poniżej 30 dni w roku kalendarzowym oznacza brak konieczności uzyskiwania zezwoleń na pracę dla cudzoziemców zatrudnionych w taki sposób;
- pogląd o legalności zatrudnienia bez zezwolenia na pracę cudzoziemców delegowanych do podmiotu powiązanego na okres krótszy niż 30 dni w roku kalendarzowym podziela Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej a także przedstawiciele Straży Granicznej;
- należy pamiętać, iż sytuacje, w których cudzoziemiec faktycznie wykonuje pracę przez łączny okres przekraczający 30 dni w roku kalendarzowym, a pracodawca uzyskuje dla niego zezwolenie na pracę już po rozpoczęciu wykonywania pracy w Polsce są uznawane za niezgodne z prawem;
- decyzja pracodawcy zagranicznego o delegowaniu cudzoziemca na rzecz kilku różnych podmiotów w Polsce nie wpływa na sposób zliczania okresu 30 dni delegowania – nie jest dopuszczalne przedłużenie okresu delegowania bez zezwolenia przez zmianę podmiotu do którego cudzoziemiec jest delegowany.

### Summary

Przemysław Ciszek, Michał Nocuń

#### **“Posting of workers with no work permit required” – rules of lawful posting of third country workers to Poland by parties related to Polish entities for a period not exceeding 30 days per calendar year using the work permit exemption**

This article is focused on a peculiar institution of Polish immigration law, which is popularly referred to as „posting without a work permit”. This term refers to an exception provided for in the provisions on work permits for citizens of non-EU countries (usually referred to as „third countries”), which, through a contrario interpretation, allows the posting of employees of foreign companies to their Polish affiliates without the need for a work permit, provided that the period of posting to Poland does not exceed 30 days per calendar year. The described exception, eagerly used by potentially entitled employers due to difficulties in obtaining work permits in a timely manner, is a legal institution which in practice is often misused, which may result in various negative legal consequences for both the employer and the posted employee.

## OBJAŚNIENIA PODATKOWE W ZAKRESIE DOKUMENTOWANIA WDT DLA CELÓW VAT

Wprowadzenie zmian w zakresie rozliczania WDT – w kontekście prawidłowości stosowania przepisów krajowych czy unijnych – wywołało wiele wątpliwości u podatników dokonujących dostaw towarów na terytorium UE. Ministerstwo Finansów w celu wykazania wzajemnej relacji przepisów VATU i rozporządzenia UE Nr 2018/1912<sup>1</sup> w kontekście wynikających z nich obowiązków dokumentowania WDT wydało objaśnienia podatkowe w sprawie dokumentowania WDT dla celów VAT<sup>2</sup>.

### 1. Regulacje VATU i unijne dla WDT

Zasady dokumentowania WDT, począwszy od 1.1.2020 r., zawarte są zarówno w VATU, jak i w przepisach unijnych, tj. w rozporządzeniu UE Nr 2018/1912, stanowiącym jeden z elementów tzw. pakietu „Quick Fixes”.

Rozporządzenie UE Nr 2018/1912 wprowadza tzw. domniemanie, że doszło do WDT, czyli że towary zostały wysłane/przetransportowane z jednego kraju UE do drugiego (podatnik dysponuje odpowiednimi dokumentami to potwierdzającymi). Brak dokumentów wymienionych w przepisach unijnych nie pozbawia jednak podatnika automatycznie prawa do zastosowania stawki 0% VAT do WDT. Podatnik może bowiem udokumentować, że doszło do WDT na podstawie dokumentów wskazanych w VATU (art. 45a).

Przyczyną wprowadzenia zmian przez Komisję Europejską było duże zróżnicowanie przepisów obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich w zakresie dokumentowania WDT, które niejednokrotnie wykorzystywane były w procederze oszustw podatkowych. Celem wprowadzonej zmiany jest ujednoczenie zasad dokumentowania WDT – określenie pewnych okoliczności, w których uznaje się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

W dniu 17.12.2020 r. Ministerstwo Finansów wydało objaśnienia podatkowe w sprawie dokumentowania WDT dla celów podatku od towarów i usług<sup>3</sup>.

Celem wydanych objaśnień jest wyjaśnienie:

- 1) wzajemnej relacji przepisów rozporządzenia UE Nr 2018/1912 i przepisów VATU w zakresie sposobu dokumentowania WDT dla celów VAT,
- 2) zasad dokumentowania WDT na podstawie przepisów rozporządzenia UE Nr 2018/1912,
- 3) kwestii obalenia domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 rozporządzenia UE Nr 2018/1912 przez organy podatkowe,
- 4) zasad dokumentowania WDT na podstawie przepisów VATU.

Celem ww. objaśnień podatkowych nie jest natomiast wyjaśnienie poszczególnych warunków opodatkowania WDT stawką podatku 0%, określonych w art. 42 ust. 1–2 VATU.

### 2. Stawka 0% dla WDT

Zgodnie z art. 42 ust. 1 VATU, implementującym art. 138 ust. 1 VATDyr, WDT podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:

- 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnoto-

#### Patrycja Mikuła

Doradca podatkowy, specjalizujący się w podatku dochodowym, z uwzględnieniem dokumentacji cen transferowych, autorka licznych publikacji prasowych. Od niemal 15 lat zajmuje się doradztwem w zakresie podatków oraz rachunkowości. Prowadzi szkolenia w zakresie prawa bilansowego i podatkowego, z uwzględnieniem problematyki podatku dochodowego, prawa pracy i VAT. Doświadczenie zawodowe zdobyła jako pracownik międzynarodowych spółek doradztwa podatkowego. Posiada wieloletnie doświadczenie w pracy w dziale księgowości w spółkach z kapitałem zagranicznym.

**Słowa kluczowe:** WDT, podatek u źródła, VAT, quick fixes, list przewozowy, transport zlecony, call-off stock, quick fixes

1 Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 z 4.12.2018 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) Nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi.

2 <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-17-grudnia-2020-r-w-sprawie-dokumentowania-wdt-dla-celow-vat> (dostęp: 13.4.2021 r.).

3 <https://www.podatki.gov.pl/media/6551/objasnienia-podatkowe-w-sprawie-dokumentowania-wdt-dla-celow-vat.pdf> (dostęp: 2.3.2021 r.).

wych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, który nabywca podał podatnikowi,

2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju,

3) podatnik, składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

Stawka 0% VAT w przypadku WDT nie ma zastosowania, jeżeli:

1) podatnik nie złożył informacji podsumowującej o dokonanych WDT lub nie dotrzymał ustawowego terminu na złożenie tej informacji, lub

2) złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych danych dotyczących WDT

– chyba że podatnik należycie na piśmie wyjaśnił uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.

### 3. Wzajemna relacja przepisów krajowych i UE

Rozporządzenie UE Nr 2018/1912 wprowadziło katalog dokumentów, których posiadanie stanowi podstawę do skorzystania przez podatnika ze wzruszalnego domniemania, że towary będące przedmiotem WDT zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium UE.

Wprowadzenie domniemania, że towary zostały wysłane lub przetransportowane do miejsca przeznaczenia powoduje, iż:

1) niespełnienie przez podatnika warunków domniemania wprowadzonych w art. 45a ust. 1 rozporządzenie UE Nr 2018/1912 nie oznacza jednocześnie, że zostanie on pozbawiony możliwości zastosowania stawki 0% z tytułu dokonanej WDT,

2) aby doszło do zwolnienia, spełnione muszą zostać warunki określone w art. 138 VATDyr (odpowiednio art. 42 ust. 1 i 1a VATU).

W konsekwencji podatnik może dokumentować WDT albo zgodnie z przepisami krajowymi, albo unijnymi (prawo wyboru).

Tożsame stanowisko zaprezentowane zostało przez Komisję Europejską w notach wyjaśniających do ww. przepisów<sup>4</sup>.

### 4. Dokumentowanie WDT zgodnie z przepisami rozporządzenia UE Nr 2018/1912

Rozporządzenie UE Nr 2018/1912 do celów zastosowania zwolnienia (stawki 0%) wprowadza instytucję wzruszalnego domniemania pozwalającą uznać, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

Dokumenty, o których mowa w tym rozporządzeniu, to:

1) w przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez sprzedawcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz i zostały udokumentowane:

a) co najmniej dwoma dokumentami z grupy A lub

b) jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy A oraz jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy B;

2) w przypadku gdy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, podatnik powinien posiadać dokumenty, o których wspomniano wcześniej, i dodatkowo pisemne oświadczenie nabywcy potwierdzające, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów.

Zasadnym jest udokumentowanie transakcji:

1) co najmniej dwoma dokumentami z grupy A lub

2) jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy A oraz jakimkolwiek pojedynczym dowodem z grupy B.

Pisemne oświadczenie określa:

1) datę wystawienia,

2) nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy,

3) ilość i rodzaj towarów,

4) datę i miejsce przybycia towarów,

5) w przypadku dostawy środków transportu – numer identyfikacyjny środków transportu oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy.

Nabywca dostarcza sprzedawcy pisemne oświadczenie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym doszło do dostawy.

<sup>4</sup> Noty wyjaśniające w sprawie zmian w zakresie unijnego VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzspółnotowych dostaw towarów („szybkie rozwiązania na 2020 r.”): [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/explanatory\\_notes\\_2020\\_quick\\_fixes\\_pl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_pl.pdf) (dostęp: 13.4.2021 r.).



**Tabela 1.** Dokumenty z grupy A i B

Grupa A	Grupa B
<p>Dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak:</p> <p>1) podpisany list przewozowy CMR,</p> <p>2) konosament,</p> <p>3) faktura za towarowy przewóz lotniczy lub</p> <p>4) faktura od przewoźnika towarów.</p>	<p>1) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów,</p> <p>2) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, np. notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia,</p> <p>3) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.</p>

Wszystkie dokumenty, które powinny dokumentować WDT:

- 1) nie mogą pozostawać ze sobą w sprzeczności,
- 2) muszą zostać wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie, tj. od sprzedawcy i od nabywcy.

W poniższej tabeli przedstawiono sytuacje, które mogą zaistnieć w życiu gospodarczym, określone na podstawie przedstawionych przez MF przykładów. Poniższe zestawienie nie stanowi katalogu zamkniętego.

Dla uproszczenia przyjęto, że warunki formalne dotyczące uznania trans-

akcji za WDT zostały spełnione, tj. podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, który nabywca podał podatnikowi.

**Tabela 2.** Warunki zwolnienia WDT – przykłady praktyczne

Podmiot	Rodzaj transakcji	Posiadane dokumenty	Warunki spełnione do zwolnienia WDT
Sprzedawca (PL)	Transport przez podmiot zewnętrzny, działający na rzecz sprzedawcy	1) podpisany list przewozowy (grupa A), 2) faktura za transport od przewoźnika (grupa A)	TAK (zgodnie z przepisami UE)
Sprzedawca (PL)	Transport przez podmiot zewnętrzny, działający na rzecz sprzedawcy	1) podpisany list przewozowy (grupa A), 2) potwierdzenie zapłaty za transport (grupa B)	TAK (zgodnie z przepisami UE)
Sprzedawca (PL)	Transport przez podmiot wewnętrzny, działający na rzecz nabywcy	1) podpisane oświadczenie nabywcy, 2) podpisany list przewozowy (grupa A), 3) potwierdzenie zapłaty za transport z systemu bankowego nabywcy (grupa B)	TAK (zgodnie z przepisami UE)
Sprzedawca (PL)	Transport przez podmiot zewnętrzny, działający na rzecz nabywcy	1) podpisane oświadczenie nabywcy, 2) podpisany list przewozowy (grupa A),	NIE (zgodnie z przepisami UE). Uwaga: Dla celów zastosowania stawki 0% konieczne jest udowodnienie, że towary zostały dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju (zgodnie z art. 42 ust. 3 i 11 VATU)

Sprzedawca A (PL)	Spółka B posiadająca właściwy i ważny numer identyfikacyjny w innym kraju niż PL, zamawia towary w Spółce A. Towary transportowane są przez firmę transportową działającą na rzecz Spółki B  z Polski do Francji – bezpośrednio do klienta Spółki B – Spółki C (co wynika z formalnych ustaleń zawartych pomiędzy Spółką A i Spółką B)	1) podpisane oświadczenie nabywcy B, 2) podpisany list przewozowy CMR przez spółkę C (grupa A), 3) potwierdzenie zapłaty za transport wygenerowanego z systemu bankowego nabywcy spółki B (grupa B)	TAK (zgodnie z przepisami UE)
Sprzedawca (PL)	dostawy przez firmę transportową działającą na rzecz nabywcy; dostawy dokonywane są cyklicznie	1) pisemne oświadczenia nabywcy potwierdzającego zbiorczo, że towary, zostały przetransportowane przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, 2) podpisane listy przewozowe CMR (grupa A), 3) potwierdzenia zapłaty za transport wygenerowanych z systemu bankowego nabywcy (grupa B)	TAK (zgodnie z przepisami UE)

### 5. Termin dostarczenia oświadczenia sprzedawcy

Oświadczenie nabywcy powinno zawierać:

- 1) datę wystawienia,
- 2) nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy,
- 3) ilość i rodzaj towarów,
- 4) datę i miejsce przybycia towarów,
- 5) w przypadku dostawy środków transportu – numer identyfikacyjny środków transportu oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy.

Należy zaznaczyć, że nie obowiązuje żaden oficjalny wzór przedmiotowego oświadczenia.

Zgodnie art. 45a ust. 1 rozporządzenia UE Nr 2018/1912 nabywca dostarcza sprze-

dawcy pisemne oświadczenie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym doszło do dostawy. W przypadku otrzymania oświadczenia w późniejszym terminie, jednak z uwzględnieniem terminów wynikających z art. 42 ust. 1 pkt 2 oraz art. 42 ust. 12 VATU, sprzedawca będzie mógł również skorzystać z domniemania, pod warunkiem że wszystkie pozostałe warunki określone w art. 45a rozporządzenia UE Nr 2018/1912 zostaną spełnione.

### 6. Niezależność stron a brak domniemania WDT

Zgodnie z notami Komisji Europejskiej dla określenia, czy dwie strony są niezależne, uwzględnia się następujące okoliczności:

- 1) dwóch stron nie uznaje się za „niezależne”, jeżeli posiadają tę samą osobowość prawną, oraz
- 2) stosuje się kryteria określone w art. 80 VATDyr, a mianowicie zasadę, że nie można

uznawać za niezależne od siebie stron, między którymi istnieją „powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne”.

Rezultatem powyższego definiowania stron niezależnych jest to, że zarówno podatnicy powiązani, jak i podatnik VAT dokonujący wewnątrzwspółnotowego przemieszczenia towarów na własną rzecz nie będą mogli skorzystać z domniemania, że towary zostały przetransportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Wykluczona z domniemania WDT – zgodnie z przepisami rozporządzenia UE Nr 2018/1912 – będzie również sytuacja, w której dostawa dokonywana jest przez dostawcę lub nabywcę własnym środkiem transportu.

## 7. Forma gromadzenia dokumentów

Brak jest wskazanych form gromadzenia dokumentów potwierdzających dokonanie WDT. Możliwe jest więc gromadzenie wszystkich dokumentów – zarówno w formie papierowej, jak i pisemnej. Komisja Europejska w wydanych notach rekomenduje, by poszczególne kraje członkowskie nie nakładały rygorystycznych ograniczeń w tym zakresie.

## 8. Obalenie domniemania WDT

Obalenie domniemania, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium UE spoczywa na organie podatkowym, który musi udowodnić, że w rzeczywistości towary nie zostały wysłane lub przetransportowane.

Dla obalenia domniemania, o którym mowa w art. 45a ust. 1 rozporządzenia UE Nr 2018/1912, przez organ podatkowy ko-

nieczne jest przedłożenie przezeń dowodów (nie jest wystarczające jedynie podejrzenie, że towary nie zostały wysłane lub przetransportowane). W praktyce gospodarczej możliwe jest obalenie tego domniemania, gdy organ podatkowy stwierdzi, że towary nadal znajdują się w magazynie dostawcy lub dowie się, że w trakcie transportu (przed opuszczeniem terytorium kraju) towary uległy zniszczeniu.

Należy odróżnić obalenie domniemania określonego powyżej od sytuacji, w której organ podatkowy w przedłożonych dokumentach stwierdzi błędy lub zakwestionuje ich autentyczność, a tym samym odmówi zastosowania stawki 0% dla danej transakcji. Podatnikowi w ww. przypadku przysługiwać będzie prawo do przedłożenia dodatkowych dokumentów (określonych w rozporządzeniu UE Nr 2018/1912 lub w przepisach VATU), które udokumentują zastosowanie stawki 0%.

## 9. Dokumentowanie WDT – VATU

WDT podlega opodatkowaniu według stawki 0%, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Uregulowania VATU wskazują katalog podstawowych dokumentów dla transakcji WDT, gdzie transport:

- 1) został zlecony,
- 2) świadczony jest własnym środkiem podatnika.

W przypadku gdy dokumenty nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, możliwe jest zastosowanie dokumentów uzupełniających.

**Tabela 3.** Dokumenty potwierdzające WDT

Dokumenty podstawowe		Dokumenty uzupełniające – w szczególności:
Transport zlecony	Własny środek transportu	
1) dokumenty przewozowe <sup>5</sup> otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),	1) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku; 2) dokument dodatkowy <sup>7</sup> zawierający co najmniej: a) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów, b) adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy, c) określenie towarów i ich ilości, d) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca, o którym mowa w pkt. a lub b, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, e) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary lub numer lotu – w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.	1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie, 2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu, 3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nie-odpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie – w takim przypadku potrzebny jest inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania, 4) dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.
2) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku <sup>6</sup> .		

<sup>5</sup> List przewozowy, który określa warunki umowy o przewóz przesyłek towarowych. W zależności od rodzaju transportu może to być w szczególności: Międzynarodowy Kolejowy List Przewozowy (CIM) lub Międzynarodowy Kolejowy List Przewozowy (SMGS), Międzynarodowy Samochodowy List Przewozowy (CMR), Międzynarodowy Lotniczy List Przewozowy (AWB).

<sup>6</sup> Wyliczenie, które podatnik może zarówno sporządzić w formie odrębnego dokumentu, jak i którym może dysponować w ramach wystawionej faktury.

<sup>7</sup> Dokument ten może być wystawiony przez samego podatnika dokonującego WDT.

Ustawodawca w VATU określa również dodatkowy katalog dokumentów w przypadku dostaw nowych środków transportu przez nabywcę, bez użycia innego środka transportu (przewozowego), jakim jest dokument zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostaw i nabywcy oraz nowego środka transportu, o których mowa w art. 42 ust. 5 VATU.

Katalog dokumentów uzupełniających jest katalogiem otwartym. Skorzystanie z możliwości przedłożenia dokumentów dodatkowych pojawia się, gdy:

1) dowody podstawowe nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium

innego państwa członkowskiego (co może być spowodowane np. nieprawidłowościami w treści tych dokumentów lub brakiem pewnych danych),

2) podatnik nie jest w stanie zgromadzić wszystkich dowodów, o których mowa w art. 42 ust. 3 VATU.

Ministerstwo Finansów w omawianych tutaj objaśnieniach podatkowych z 17.12.2020 r. podkreśla jednak, że dokumenty uzupełniające nie powinny zastępować dokumentów wskazanych enumeratywnie w art. 42 ust. 3 VATU. Równocześnie zgadza się ze stanowiskiem wyrażonym przez NSA w wyr. z 11.10.2010 r. (I FPS 1/10, Legalis), zgodnie z którym dla zastosowania stawki 0% przy WDT wystarczające jest,

aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, uzupełnione innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 OrdPU, o ile łącznie potwierdzają one fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem WDT do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Dla udowodnienia faktu wywozu towarów i ich dostarczenia nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego istotne znaczenie powinna mieć treść dokumentów, a nie ich liczba. Przepisy VATU nie uzależniają możliwości zastosowania stawki 0% dla WDT od posiadania oryginałów dokumentów w formie papierowej – możliwe jest ich posiadanie w każdej innej dopuszczalnej formie.

### Podstawa prawna:

- art. 180 § 1 OrdPU,
- art. 45a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 z 4.12.2018 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) Nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi,
- art. 42 ust. 3, art. 80, art. 138 ust. 1 VATDyr,
- art. 42 ust. 1–3, 5, 11–12 VATU.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck *Zmiany w podatkach i księgowości 2021 z uwzględnieniem tarcz antykrzysowych (seria: Prawo w praktyce, rok: 2021) + płyta CD, pod red. prof. nadzw. dr hab. Artura Hołday - Księgarnia.beck.pl.*

## DOBRA WIARA JAKO DETERMINANTA KSZTAŁTUJĄCA SYTUACJĘ PODATNIKA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Analiza instytucji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze jest niezmiernie ważna w zakresie rozliczenia podmiotu gospodarczego z fiskusem, w szczególności w przypadku wystąpienia kontroli podatkowej w zakresie ustalania zobowiązania podatkowego. Zakres i metodologia ochrony praw jednostki działającej w dobrej wierze zostały w niniejszej pracy zaprezentowane na podstawie przepisów kodeksu cywilnego, kodeksu spółek handlowych, ordynacji podatkowej, ustawy o podatku dochodowym oraz przepisów ustawy o podatku od wartości dodanej. W praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego dobra wiara może mieć bardzo istotne znaczenie, ponieważ w określonych sytuacjach działanie w dobrej wierze może zwolnić podatnika od odpowiedzialności w sytuacji, gdy dojdzie do nieświadomego naruszenia norm prawa podatkowego bądź uwikłań w transakcje gospodarcze z podmiotami nierzetelnymi.

### I. Koncepcja dobrej wiary

Konstrukcja pojęcia dobrej wiary znana jest z czasów prawa rzymskiego. Rzymianie posługiwali się tym pojęciem wyłącznie w sytuacji, która dotyczyła obrotu określonych stosunków prawnych, a mianowicie była swoistą miarą moralności zachowania w układach społecznych. Dobra wiara była również definiowana jako wzajemny szacunek i zaufanie pomiędzy stronami, stanowiła trzon zasady słuszności oraz sprawiedliwości. Praktyczne podejście rzymskich prawników do analizowanych problemów powodowało, że odwoływanie się do dobrej wiary występowało w związku z rozwiązywaniem konkretnego problemu prawnego, nie zaś systematyzowaniem tej zasady w ogólne pojęcia<sup>1</sup>.

Koncepcję tę zaczęto stosować w obszarze prawa podatkowego stosunkowo niedawno. Nie ulega żadnej wątpliwości fakt, iż rozwój znaczenia koncepcji dobrej wiary oraz należytej staranności nastąpił dzięki myśli orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. TSUE wielokrotnie podkreślał

znaczenie tej instytucji w obszarze podatku od wartości dodanej, w szczególności zaś w zakresie badania prawa do odliczenia podatku naliczonego czy też prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania z tytułu eksportu towarów, jak i wewnątrzspółnotowych dostaw towarów<sup>2</sup>. Rozwój doktryny dotyczący ochrony podatnika działającego w dobrej wierze w zakresie odliczenia podatku naliczonego zapoczątkował wyrok w sprawach połączonych Optigen i in.<sup>3</sup> W kolejnych orzeczeniach Trybunał precyzował i rozwijał zakres tej klauzuli<sup>4</sup>. Rozwój linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości był związany z licznymi przestępstwami w rozliczeniach podatkowych, między innymi tzw. „karuzelami VAT-owskimi”, które niestety występowały na szeroka skalę również w Polsce.

Przeanalizowanie problematyki dobrej wiary czy należytej staranności pokazuje nam, iż konstrukcja ta występuje dość punkto-wo w polskim prawie podatkowym. Należy jednak podkreślić, iż z kolei polskie prawo cywilne szeroko wykorzystuje konstrukcje

#### Darya Bannaya

Młodszy konsultant podatkowy. Absolwent kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, absolwent kierunku Globalny Biznes, Finanse i Zarządzanie w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Specjalizuje się w prawie podatkowym, doradzając klientom w bieżących sprawach związanych przede wszystkim z podatkami dochodowymi. Autorka i współautorka publikacji o tematyce prawopodatkowej.

**Słowa kluczowe:** Ochrona, podatnik, dobra wiara, należyta staranność, ordynacja podatkowa, VAT, CIT, odliczenie podatku należnego, obrót gospodarczy, karuzele VAT, organ podatkowy, ciężar dowodowy, zobowiązanie podatkowe, nierzetelny kontrahent, orzecznictwo, polityka fiskalna, NSA, WSA, TSUE, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn.

1 K. Doliwa, Dobra wiara jako wyrażenie języka prawnego [w:] Monitor Prawniczy 2008 r., nr 6 s. 302

2 P. Selera, Ochrona podatnika działającego w dobrej wierze w niemieckim prawie podatkowym a możliwe kierunki zmian polskiego prawa podatkowego, [w:] Toruński Rocznik Podatkowy 2016 r., nr 2 s. 219

3 Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r., w sprawach połączonych Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise ECR 2006 I-00483.

4 D. Dominik-Ogińska, Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1) (2) i (3), Przegląd Podatkowy 2013, nr 7, 8 i 9.

należytej staranności<sup>5</sup>. W nauce prawa cywilnego dobrą wiarę lokuje się wśród elementów stanu faktycznego jako tzw. stan psychiczny, a więc pewne subiektywne nastawienie podmiotu, od którego to nastawienia może zależeć powstanie, zmiana lub ustanie stosunku prawnego<sup>6</sup>. Na gruncie kodeksu spółek handlowych mamy regulacje dotyczące należytej staranności, które są przestankami egzoneracyjnymi, czyli wyłączającymi odpowiedzialność osób zarządzających spółkami prawa handlowego. Takie regulacje są zawarte m. in. w art. 293 § 2, art. 299 § 2 i art. 483 § 2 KSH.

W próbie określenia sedna instytucji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze warto byłoby zajrzeć do orzecznictwa oraz doktryny cywilnoprawnej. W literaturze niejednokrotnie podkreślany jest fakt, że nie ma ujednoliconego, powszechnie stosowanego wzorca działań spełniających znamiona zachowania należytej staranności, ale należy go określić z uwzględnieniem staranności ogólnie wymaganej przy danym rodzaju stosunków. Ustawowe regulacje zawierające konstrukcje ochrony podatnika działającego w dobrej wierze znajdziemy również w Ordynacji Podatkowej, zgodnie z art. 112 § 1: „Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe

do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach”<sup>7</sup>.

Potrzebę rozstrzygnięcia o obowiązku podatkowym z uwzględnieniem dobrej wiary dostrzega Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z tego też punktu widzenia, mimo iż dobra wiara nie jest normatywnym pojęciem prawa podatkowego, odnajduje swoje zastosowanie w systemie VAT<sup>8</sup>. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w dobrej wierze pozostaje wyłącznie podatnik, który nie wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć o tym, że uczestniczy w transakcji, która wiąże się z nadużyciem lub oszustwem w zakresie podatku od wartości dodanej<sup>9</sup>. Udział w tego rodzaju transakcji, ze względu na ryzyko niezgodnego z celem wykorzystania przepisów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, powinien wiązać się z zakwestionowaniem prawa do realizacji określonego mechanizmu VAT<sup>10</sup>.

Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że prawa do realizacji określonego uprawnienia (np. prawa do odliczenia) powinien zostać pozbawiony wyłącznie podatnik, który sam dokonał przestępstwa lub nadużycia, lub który wiedział, lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w przestępstwie lub nadużyciu. Takiego podatnika – działającego w złej

wierze – organ podatkowy zobowiązany jest pozbawić uprawnienia wynikającego z przepisów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Uprawnienia, do których realizacji nieświadomy podatnik powinien zachować prawo, można podzielić z punktu widzenia materialnoprawnej regulacji VAT na poniższe grupy:

- prawo do odliczenia podatku naliczonego,
- zastosowania stawki 0%,
- wywozu towaru poza terytorium państwa członkowskiego UE,
- odpowiedzialności solidarnej podatnika za zobowiązania kontrahenta,
- korekty podatku niesłusznie wykazanego na fakturze,
- stosowanie procedury marży.

Niezależnie od obszaru zastosowania efekt orzeczniczej koncepcji ma zmierzać do realizacji określonego mechanizmu VAT. Nieświadomy uczestnik oszustwa lub nadużycia, wykazując swoją dobrą wiarę, nie może więc tracić prawa do zastosowania określonych mechanizmów. Koncepcja dobrej wiary ma zatem niwelować po stronie nieświadomego podatnika skutki wystąpienia w łańcuchu dostaw transakcji stanowiącej oszustwo lub nadużycie<sup>11</sup>. W założeniu ma więc wspierać konstrukcyjnie gwarantowaną neutralność tego podatku.

<sup>5</sup> Do tego rodzaju wzorca nawiązuje zwłaszcza art. 355 par. 1 i KC. Z par. 1 art. 355 KC wynika, że dłużnik jest obowiązany do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju, a z par. 2 – że należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się z uwzględnieniem zawodowego charakteru tej działalności. W literaturze podkreśla się, że wprawdzie art. 112 OP nie rozróżnia tych znaczeń należytej staranności, jednak należy ją rozróżnić przy wykładni tego przepisu. Oznacza to, że w stosunku do nabywcy będącego przedsiębiorcą zachowanie należytej staranności należy rozumieć zawężająco. S. Babiarsz, Komentarz do art. 112 OP, Warszawa 2015 r. (LEX el).

<sup>6</sup> B. Janiszewska, *Pojęcie dobrej wiary w rozumieniu obiektywnym, a zasady współzycia społecznego* [w:] „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2003/9, s. 2; J. Gajda, *Pojęcie dobrej wiary w przepisach Kodeksu cywilnego* [w:] „Studia Prawnicze” 1997/2(132), s. 39

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2020 r, poz. 1325)

<sup>8</sup> T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 832–848; A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 893–894; zob. analiza dobrej wiary z punktu widzenia zasady neutralności: M. Bącał, D. Dominik-Ogińska, M. Millitz, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, LEX 2013; P. Selera, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, LEX 2013

<sup>9</sup> Wyrok TSUE z 12.01.2006 r., sprawy połączone C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:16.

<sup>10</sup> Ibidem

<sup>11</sup> P. Grabowski, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które wprowadziło na grunt ustaw podatku od towarów i usług nieznaną tej ustawie pojęcie dobrej wiary i należytej staranności, nie wypracowało „podatkowej” definicji tych pojęć ani też nie odeszło do ich znaczenia wypracowanego na gruncie prawa prywatnego. Trybunał konsekwentnie natomiast wskazuje, że:

1) prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi, chyba że zostanie wykazane w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej<sup>12</sup>;

2) określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanej sprawy<sup>13</sup>.

Również w orzecznictwie samego Trybunału Sprawiedliwości, jak i polskich sądów administracyjnych, nie czyni się z natury oraz źródła pojęcia „dobra wiara” przedmiotu pogłębionych rozważań. Polskie sądy administracyjne głównie w początkowym etapie rozstrzygania omawianego rodzaju sporów podkreślały, że postępowanie się pojęciem

„dobra wiara” powinno pozostawać wyłącznie domeną przepisów prawa prywatnego<sup>14</sup>. Na tej podstawie negowano możliwość orzekania o obowiązku podatkowym w oparciu o instytucje prawa cywilnego, analiza ta jednak nie znalazła rozwinięcia<sup>15</sup>. Trybunał Sprawiedliwości z kolei w żadnym ze swoich wyroków nie wypowiada się co do istoty oraz pochodzenia pojęcia dobrej wiary z prawa prywatnego. Co prawda, w opinii wydanej w jednej ze spraw Rzecznik Generalny wyjaśnił, że stosowana przez Trybunał Sprawiedliwości „zasada dobrej wiary” wynika z konstrukcji tego podatku, nie zaś z prawa prywatnego, jednak ze względu na kontekst wypowiedzi uwagę tę należy raczej odnieść do celu i potrzeby jej stosowania, a nie do źródła i charakteru samego pojęcia „dobra wiara”<sup>16</sup>.

W doktrynie krajowej należyta staranność w VAT powinna być oceniana w kontekście opublikowanego 27 kwietnia 2018 roku dokumentu przygotowanego przez Ministerstwo Finansów i Krajową Administrację Skarbową. W dokumencie zatytułowanym „Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych” wyjaśniono, że: „dla oceny, czy w danym przypadku zasadne jest kwestionowanie prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, kluczowe znaczenia ma ocena, czy w konkretnej sprawie, w której stwierdzono oszustwo w zakresie VAT, podatnik powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji

związanej z oszustwem lub nadużyciem w zakresie VAT”<sup>17</sup>.

Wskazano w nim również, że „jeżeli podatnik nie będzie odpowiednio uważny przy zawieraniu transakcji, a więc zignoruje obiektywne okoliczności, wskazujące na to, że transakcja może mieć na celu naruszenie prawa lub oszustwo, wówczas powinno zostać zakwestionowane prawo tego podatnika do odliczenia podatku naliczonego. [...] Dodatkowo przedstawiono przykładowe działania, których podjęcie przez podatnika powinno przyczynić się do zweryfikowania przez niego okoliczności związanych z transakcją, w celu wykazania dochowania należytej staranności przy podejmowaniu decyzji o zawarciu transakcji z danym kontrahentem”<sup>18</sup>.

Dobłą wiarę nabywcy ustawodawca zdaje się uwzględniać w obszarze instytucji solidarnej odpowiedzialności. W świetle art. 105a ust. 1 ustawy o VAT nabywca może być pociągnięty od odpowiedzialności solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę, jeśli oprócz przekroczenia kwoty progowej „(...) wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego”. Na okoliczności świadczące o złej wierze podatnika wskazuje zarazem art. 105a ust. 2 ustawy o VAT<sup>19</sup>.

12 Wyrok TS z 22.10.2015 r., C-277/14, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek/Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, Dz.Urz. UE C 414, s. 7, pkt 53.

13 Wyrok TS z 22.10.2015 r., C-277/14, pkt 51

14 Wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., nr sygn. I FSK 487/08 LEX nr 575434

15 Wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., nr sygn. I FSK 487/08 LEX nr 575434

16 Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara w sprawach połączonych C-131/13, C-163/13, C-164/13 Italmoda i in.

17 <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> - dostęp 17.06.2021

18 Ibidem

19 P. Selera, *Ochrona podatnika działającego w dobrej wierze w niemieckim prawie podatkowym a możliwe kierunki zmian polskiego prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2016 r., nr 2 s. 232

III Linia orzecznicza WSA oraz NSA W wyroku WSA z 16 maja 2018 roku, VIII SA/Wa 940/17, wskazano, iż należała staranność to stan świadomości podatnika, a co za tym idzie – możliwość przewidywania uczestnictwa podatnika w działaniach prowadzących do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku. WSA w powyższym wyroku wskazał również, w jakich sytuacjach uznać należy działanie podatnika za popełnione „w złej wierze”. „Aby działać «w złej wierze», podatnik nie musi mieć świadomości, że swoim działaniem (zaniechaniem) narusza prawo, ale także jeżeli w danych okolicznościach może i powinien taki stan przewidzieć (wina w postaci niedbalstwa). Innymi słowy, «w złej wierze» jest ten, kto wie (ma pozytywną wiedzę) o istotnym i rzeczywistym stanie faktycznym, a także ten, kto takiej wiedzy nie posiada wskutek swego niedbalstwa. Istnienie lub brak dobrej wiary jest w związku z tym faktem, a nie normą prawną”.

W wyroku z 10 lipca 2018 roku, nr sygn. I SA/Wr 351/18, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu podkreślił, że pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego może nastąpić tylko i wyłącznie na podstawie obiektywnych przesłanek potwierdzających, że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że bierze udział w oszukańczym procederze. Organ podatkowy, stawiając tezę o świadomym uczestnictwie podatnika, musi ją udowodnić. Zadaniem organów podatkowych jest prowadzenie kontroli, a nie przerzucanie tego obowiązku na podatnika. Z tego też względu organ podatkowy nie może wymagać od podatnika prowadzenia wnikliwych badań czy wystawca faktury za towary lub usługi, od których podatnik dokonuje odliczenia podatku naliczonego, jest uczciwym podatnikiem. Zasadnym jest oczekiwanie podjęcia przez podatnika działań racjonalnie uzasadnionych w ramach prowadzonego obrotu gospodarczego (tzw. zasada proporcjonalności).

Organ podatkowy, dokonując odmowy

odliczenia podatku VAT przez podatnika, powinien retrospektywnie odtworzyć obraz stanu świadomości podatnika z daty dokonywania spornych transakcji. Sam fakt występowania u kontrahenta oszustwa nie może automatycznie generować wniosku, iż podatnik miał świadomość uczestnictwa w procedurze wyłudzenia podatku VAT. Ponadto, w trakcie swobodnej oceny dowodów organ podatkowy powinien brać pod uwagę fakt, iż nawet przeczony podatnik mógł nie odkryć oszustwa podatkowego, bo oszust był tak głęboko zakonspirowany. Zwłaszcza w sytuacji, gdy podatnik, pomimo podjęcia pogłębionej weryfikacji kontrahenta, nie odkrył, iż celem działania kontrahenta było wyłudzenie podatku VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 maja 2018 roku, nr sygn. I FSK 1308/16, na kanwie orzecznictwa Unii Europejskiej, wskazuje, iż dla pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego nie jest konieczne wykazanie, że podatnik-nabywca miał świadomość, że uczestniczy w transakcjach stanowiących nadużycie – wystarczy wykazanie, że mógł, czy też powinien był przewidywać, że uczestniczy w takich transakcjach. W sytuacji, gdy towar został dostarczony nabywcy, a w sprawie wykazane zostało, że towar ten nie mógł być dostarczony przez wystawcę faktur, dla pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takich faktur, należy wykazać, że podatnik miał świadomość lub mógł przewidywać, że transakcje te stanowią nadużycie.

Z kolei w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 grudnia 2013 roku, nr sygn. I FSK 1687/13, Sąd wskazał, iż organ podatkowy powinien odnieść postawę spółki do poszczególnych kontrahentów, których transakcje zostały zakwestionowane, i ocenić znaczenie dobrej wiary. Potwierdzeniem należytej staranności będzie zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego. Organ podatkowy powinien

uwzględnić w stosunku do każdego z kontrahentów takie elementy jak: nawiązanie przez spółkę współpracy i przebieg jej realizacji, okoliczności towarzyszące samym dostawom, płatności za nie itp., a ponadto wskazać w którym elemencie spółka uchybiła standardom starannego działania, czego mogła i powinna była unikać, co powinno było wzbudzić jej uzasadniony niepokój i dlaczego.

#### **IV Dobra wiara w podatku dochodowym**

Niestety, w porównaniu z kwestią ochrony podatnika działającego w dobrej wierze na gruncie ustawy o podatku od towarów usług, w podatku dochodowym obserwujemy pewne rozwiązania niekorzystne dla podatnika. Otóż działanie podatnika w dobrej wierze w żadnej sytuacji nie będzie mogło zwolnić od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, co w praktyce może skutkować zwiększeniem zobowiązania podatkowego. Koncepcję tę w sposób jednolity potwierdza linia orzecznicza polskich sądów administracyjnych, m.in. w wyroku WSA z dnia 18 kwietnia 2019 r. w Katowicach:

„Prawna konstrukcja kosztów uzyskania przychodów zawarta została w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 255, 464, 794, 868 z późn. zm.), w myśl którego kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Aby dany wydatek można było zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zaistnieć muszą kumulatywnie dwa warunki: celem poniesienia wydatku powinno być osiągnięcie przychodu, oraz wydatek ten nie może znajdować się w określonym w art. 16 ust. 1 ustawy katalogu wydatków, które nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.



Podatnicy obowiązani są do prawidłowego udokumentowania kosztów uzyskania przychodów. Możliwość zaliczenia określonego wydatku do kosztów uzyskania przychodów istnieje nie tylko w sytuacji wykazania jego związku ze źródłem przychodu, ale także wymaga udowodnienia, że wydatek ten został faktycznie poniesiony, a związany z nim zakup (usługi, towaru) dokonany<sup>20</sup>.

Podobną argumentacją podniósł również Sąd Wojewódzki we Wrocławiu w wyroku z dnia 24 czerwca 2016 roku:

„Z punktu uregulowań zawartych w art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p. nie ma znaczenia, czy podatnik w sposób zawiniony (zamierzony bądź wskutek braku dbałości o własne interesy gospodarcze) lub niezawiniony dokonywał rozliczenia kosztów uzyskania przychodów na podstawie nierzetelnych dowodów księgowych. Dla oceny rzetelności ksiąg podatkowych i określenia przez organ właściwej metody ustalenia podstawy opodatkowania nieważne są przyczyny zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków wynikających z faktur nieodzwoiercedlających rzeczywistej sprzedaży. Możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kosztów uzyskania przychodów wymaga bowiem wykazania źródła pochodzenia towaru<sup>21</sup>.

Na potwierdzenie jednolitej koncepcji związku działania w dobrej wierze a zobowiązania podatkowego wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 20 sierpnia 2019 r.:

„Ponadto trzeba zgodzić się z poglądem sądu I instancji, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uzależniają prawa do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu od zachowania przez podatnika należytej staranności. Dobra wiara nie może być podstawą do uznania za koszty uzyskania przychodu wydatków udokumentowanych fakturami, które nie odzwiercedlają rzeczywistych transakcji<sup>22</sup>.

#### IV Podsumowanie

Zasadne wydaje się szersze wprowadzenie instytucji ochrony praw podatnika działającego w dobrej wierze w obszarze prawa podatkowego. Jedynie w nielicznych sytuacjach możemy spodziewać się uwzględnienia przez organ podatkowy kwestii działania w dobrej wierze, a co za tym idzie skorzystania np. z prawa do odliczenia bądź nieponoszenia nienależnych sankcji podatkowych. Oczywiście polscy podatnicy powołują się w sporach podatkowych na ugruntowaną linię TSUE (jak i sądów administracyjnych), chroniącą prawo do odliczenia obciążeń podatnika działającego w dobrej wierze, lecz klauzu-

la ustawowa w tym zakresie zwiększałaby tę ochronę<sup>23</sup>. Jest to konieczne z uwagi na coraz częstsze postępowania kwestionujące prawo do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników nabywających towary/usługi od oszustów podatkowych. Warto zauważyć również, iż nieuwzględnienie działań podatnika w dobrej wierze skutkować może naruszeniami przez organy podatkowe ogólnych reguł prawa podatkowego. Niestety często podmiotem, który nie odprowadza podatku należnego, nie jest bezpośredni dostawca, który jest znany nabywcy, lecz podmiot na poprzednim etapie transakcji. Wraz z wprowadzeniem takiej klauzuli do ustaw regulujących zakres powstania zobowiązania należałoby zastanowić się także nad doprecyzowaniem przesłanek dobrej wiary (należytej staranności). Pomimo takich prób na gruncie sądowym można niestety zaobserwować praktykę, kwestionującą odliczenie podatku naliczonego mimo wątpliwości co do świadomości nabywcy. Organy podatkowe przyjmują niekiedy założenie, iż wszelkie wątpliwości w zakresie okoliczności faktycznych transakcji należy tłumaczyć na niekorzyść podatnika, co skutkuje pozbawieniem prawa do odliczenia. W stosowaniu tej klauzuli wymagana jest także niezwykła ostrożność, gdyż często oszuści podatkowi powołują się na korzyści płynące z jej zastosowania.

20 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 18 kwietnia 2019 roku, nr sygn. I SA/Ke 85/19

21 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 czerwca 2016 r., nr sygn. I SA/Wr 342/16

22 Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2019., nr sygn. II OSK 1559/19

23 P. Selera, *Ochrona podatnika działającego w dobrej wierze w niemieckim prawie podatkowym a możliwe kierunki zmian polskiego prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2016 r., nr 2 s. 234

#### Summary

Darya Bannaya

#### Good faith as a determinant shaping the situation of a taxpayer on goods and services tax

The analysis of the institution of protection of a taxpayer acting in good faith is extremely important in terms of settling a business entity with the tax office, in particular in the event of a tax audit in the scope of determining the tax liability. The scope and methodology of protecting the rights of a bona fide entity have been presented on the basis of the provisions of the Civil Code, the Code of Commercial Companies, the Tax Ordinance, the Income Tax Act and the provisions of the Value Added Tax Act. In the practice of applying tax law, good faith may be very important because in certain situations acting in good faith may release the taxpayer from liability in a situation where there is an unknowing breach of tax law standards or involvement in business transactions with unreliable entities.

**Bartłomiej Kupiec**

Student prawa V roku na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie; absolwent Szkoły Prawa Amerykańskiego zorganizowanej przez The Catholic University of America, Columbus Law School w Waszyngtonie i Uniwersytet Jagielloński

**Słowa kluczowe:** prosument energii odnawialnej, energia elektryczna, Unia Europejska, dyrektywa 2018/2001

## STATUS PRAWNY PROSUMENTA ENERGII ODNAWIALNEJ NA GRUNCIE PRAWA POLSKIEGO W ŚWIETLE DYREKTYWY PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY UNII EUROPEJSKIEJ 2018/2001 Z DNIA 11 GRUDNIA 2018 ROKU W SPRAWIE PROMOWANIA STOSOWANIA ENERGII ZE ŹRÓDEŁ ODNAWIALNYCH

Polski sektor energetyki od początku swego istnienia był nierozłącznie związany z węglem kamiennym oraz brunatnym. Jednak od pierwszych lat XXI wieku, głównie pod wpływem europejskiej polityki klimatyczno-energetycznej, coraz większą rolę w krajowym miksie energetycznym odgrywają odnawialne źródła energii (dalej: OZE). Szybkie upowszechnianie się technologii OZE, ze względu na presję regulacyjną oraz radykalny spadek kosztów ich budowy i eksploatacji sprawia, że obywatele mogą stać się aktywnymi uczestnikami rynku energii. Tradycyjne, staromodne modele rynkowe opierające się na centralnie zarządzanych, dużych elektrowniach zasilanych paliwami kopalnymi, produkujące energię elektryczną w celu zaspokojenia zapotrzebowania biernych odbiorców, odchodzą do przeszłości ze względów ekonomicznych<sup>1</sup>. W przyszłym kształcie systemu energetycznego opartego o większy udział energii odnawialnej w miksie energetycznym, obywatele powinni być uprawnieni do aktywnego udziału w rynku energii poprzez reagowanie na sygnały rynkowe, a w zamian za to korzystać z niższych cen energii elektrycznej lub innych zachęt<sup>2</sup>.

Celem artykułu jest przedstawienie i ocenie koncepcji prosumenta energii odnawialnej uregulowanej w polskiej ustawie o odnawialnych źródłach energii<sup>3</sup> (dalej: u.o.z.e.) na tle treści dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 roku w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych (dalej: dyrektywa 2018/2001)<sup>4</sup>. Analizie, opartej na metodzie dogmatyczno-prawnej i logiczno-językowej, zostaną poddane akty prawa określające funkcjonowanie prosumenta energii odnawialnej. Rozstrzygnięte zostanie, czy koncepcja prosumenta energii odnawialnej została w sposób wystarczający odzwierciedlona w polskim prawodawstwie

oraz wskazane zostaną kierunki dalszego rozwoju tego konstruktów prawnego.

### **Pojęcie prosumenta energii odnawialnej na gruncie dyrektywy 2018/2001**

W ostatnich latach rozwój zdecentralizowanych technologii OZE sprawił, że bezpośredni udział obywatela w produkcji energii i zarządzaniu nią stał się powszechny. W wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej (dalej: UE) pojawiły się różnego rodzaju obywatelskie projekty i inicjatywy dotyczące sektora energetycznego<sup>5</sup>. W polityce energetycznej UE rozwój energetyki obywatelskiej zawsze odgrywał bardzo ważną rolę, zważ-

1 P. Czyżak, M. Hetmański, A. Szpor, *Przyszły mikś energetyczny Polski – determinanty, narzędzia i prognozy*, 2019, [https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/INSTRAT\\_PIE-WP\\_6\\_-2019.pdf](https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/INSTRAT_PIE-WP_6_-2019.pdf), s. 5 (dostęp: 20.01.2021).

2 Ibidem, s. 3.

3 Ustawa z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 261 ze zm.).

4 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 roku w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych (tekst jedn. Dz.U. UE L Nr 328), s. 82.

5 CEER, *Regulatory Aspects of Self-Consumption and Energy Communities*, <https://www.ceer.eu/documents/104400/-/8ee38e61-a802-bd6f-db27-4fb61aa6eb6a> (dostęp: 20.01.2021).

cza od czasów kryzysu naftowego w 1973 roku<sup>6</sup>. W literaturze wskazywano na pozytywny wpływ obywateli nabywających energię na zliberalizowanym rynku energii, gdyż stanowili oni siłę napędową konkurencji<sup>7</sup>. Termin „energetyka obywatelska” nie został jak dotąd zdefiniowany na gruncie ani prawa unijnego, ani krajowego. Przyjmuje się, że pojęcie to oznacza system, w którym całe społeczeństwo aktywnie uczestniczy w wytwarzaniu, redystrybucji i zarządzaniu energią<sup>8</sup>. Fundamentem energetyki obywatelskiej jest bezpośrednio zaangażowanie obywateli w lokalną produkcję energii elektrycznej lub ciepła z instalacji OZE<sup>9</sup>. Tym samym obywatele aktywnie partycypujący na rynku energii stają się liderami przemian energetycznych, współtworzącymi nowe trendy<sup>10</sup>. Obywatele, którzy chcą aktywnie działać na danym rynku, określani są jako prosumenci<sup>11</sup>. Termin „prosument” (ang. prosumer) został po raz pierwszy użyty pod koniec lat osiemdziesiątych XX wieku przez Alvina Tofflera w książce *Trzecia fala*<sup>12</sup>. Powstał on w wyniku połączenia słowa konsument (ang. consumer) ze słowem producent (ang. producer) albo profesjonalista (ang. professional)<sup>13</sup>. Prosument jest więc osobą zaangażowaną zarówno w produkcję, jak i konsumpcję pewnych dóbr. Przekładając to pojęcie na sektor energetyczny, należy zauważyć, że określeniem tym zostanie nazwany podmiot, który produkuje energię elek-

tryczną na własne potrzeby<sup>14</sup>. Dyrektywa 2018/2001 zdaje się nawiązywać do powyższego terminu ukutego przez A. Tofflera. W motywie 66 dyrektywy 2018/2001 uzasadniono potrzebę unormowania statusu prosumenta energii odnawialnej rosnącym znaczeniem wytwarzania odnawialnej energii elektrycznej na własny użytek.

Zgodnie z art. 2 pkt 14 dyrektywy 2018/2011 prosument energii odnawialnej (ang. renewables self-consumer) oznacza odbiorcę końcowego działającego w ramach swoich obiektów w określonych granicach lub, jeśli jest to dozwolone przez państwo członkowskie, w ramach innych obiektów, który wytwarza odnawialną energię elektryczną na własne potrzeby oraz który może magazynować lub sprzedawać samodzielnie wytworzoną energię elektryczną, pod warunkiem, że w przypadku prosumenta energii odnawialnej, niebędącego gospodarstwem domowym, działania te nie stanowią jego podstawowej działalności gospodarczej lub zawodowej. W art. 2 pkt 15 dyrektywy 2018/2001 został natomiast wyróżniony podtyp prosumenta energii odnawialnej w postaci działających grupowo prosumentów energii odnawialnej (dalej: prosument zbiorowy), który oznacza grupę co najmniej dwóch działających wspólnie prosumentów energii odnawialnej, zlokalizowanych w tym samym budynku lub budynku wielomieszkaniowym.

Ponadto dyrektywa 2018/2001 normuje prawa przysługujące prosumentowi energii odnawialnej. Artykuł 21 ust. 2 dyrektywy 2018/2011 stanowi, że prosument energii odnawialnej powinien mieć nie tylko możliwość wytwarzania energii odnawialnej, w tym na własne potrzeby oraz magazynowania nadwyżek wyprodukowanej energii elektrycznej, ale też i powinien móc sprzedawać uzyskane nadwyżki. Zgodnie z art. 21 dyrektywy 2018/2001 prosument energii odnawialnej, zarówno działający indywidualnie, jak i grupowo zachowuje uprawnienia związane z ochroną konsumenta. Wynika z tego, że istotą idei prosumenckiej w obszarze energetyki jest zatem wytwarzanie energii elektrycznej przez obywatela z instalacji OZE o małej mocy zainstalowanej i zużywanie jej przeważnie na potrzeby własne, nie wykluczając tym samym możliwości działalności gospodarczej w tym obszarze. Oznacza to, że definicja prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu dyrektywy 2018/2011 obejmuje również tych przedsiębiorców, których podstawowy przedmiot działalności nie jest związany z szeroko rozumianą energetyką. Należy zauważyć, że prosument energii odnawialnej w rozumieniu dyrektywy 2018/2001 odzwierciedla ideę aktywnego zaangażowania obywatela w sektor energetyczny, co spełnia założenia idei energetyki obywatelskiej. Prosumenci energii odnawialnej w rozumieniu dy-

6 European Commission, *The State of the Energy Union Explained*, Bruksela 2019, s. 5, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_19\\_1875](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_1875) (dostęp: 20.01.2021)

7 Cseres, *The Active Energy Consumer in EU Law*, „European Journal of Risk Regulation” 9, 2018, nr 2, s. 242–244, <https://doi.org/10.1017/err.2018.7> (dostęp: 20.01.2021).

8 A. Dyląg, *Energetyka obywatelska antidotum na kryzys energetyczny w Polsce*, „Marketing i Rynek” 2015, nr 1 s. 430–442.

9 R. Rybski: *W jaki sposób rozwijać energetykę obywatelską w Polsce?*, [w:] *Energetyka obywatelska: modelowe rozwiązanie prawne promujące obywatelską własność odnawialnych źródeł energii*, red. J. Roberts, F. Bodman, R. Rybski, Warszawa 2015, s. 110.

10 R. Olivadeso et al., *Towards Energy Citizenship for a Just and Inclusive Transition: Lessons Learned on Collaborative Approach of Positive Energy Districts from the EU Horizon2020 Smart Cities and Communities Projects*, „Proceedings” 65, 2021, nr 1, s. 4, <https://doi.org/10.3390/proceedings2020065020>

11 M. Czarnecka, *Obowiązki informacyjne a zachowania konsumentów na rynku energii elektrycznej. Studium ekonomii prawa*, Warszawa 2018, Legalis, s. 62.

12 P. Kotler, *The Prosumer Movement: A New Challenge For Marketers*, „Advances in Consumer Research” 13, 1986, s. 510–513.

13 N. Wrońska, *Prosument – czyli jak konsument staje się producentem*, [w:] *Wybrane węzłowe zagadnienia współczesnego prawa energetycznego*, red. A. Walażek-Pyziot, Kraków 2012, s. 128

14 G. Borys, *System wsparcia energetyki prosumenckiej w Polsce*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2014, nr 198 (1), s. 35–43, <http://wir.bg.ue.wroc.pl/info.seam?id=WUT1c33a39061344597a056d4bc4673f872> (dostęp: 20.10.2020).

rektywy 2018/2001 to obywatele aktywnie partycypujący na rynku energii, którzy produkują i samodzielnie korzystają z energii odnawialnej<sup>15</sup>. Obywatel zmienia się z biernego konsumenta w aktywnego uczestnika rynku energii<sup>16</sup>. Prosument energii odnawialnej jest odpowiedzialny nie tylko za stymulowanie rozwoju OZE w lokalnej społeczności, ale też przyczynia się do realizacji unijnych celów klimatycznych<sup>17</sup>. Dyrektywa 2018/2011 nakreśla jedynie minimalne ramy odnośnie regulacji statusu prosumenta energii odnawialnej (art. 21 ust. dyrektywy 2018/2011). Oznacza to, że państwa członkowskie UE mają dużą swobodę ustanawiania dodatkowych zasad i przepisów mających na celu promowanie i ułatwianie rozwoju ruchu prosumenckiego.

### Pojęcie prosumenta energii odnawialnej w prawie polskim

Podstawą prawną, z której wywodzi się obowiązek implementacji prawa unijnego jest art. 288 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE)<sup>18</sup>. Przepis ten nakłada na państwa członkowskie UE szeroko pojęty obowiązek współpracy w osiąganiu celów UE poprzez zapewnienie pełnej skuteczności prawa unijnemu. Oznacza to, że terminowa i prawidłowa transpozycja dyrektyw UE do porządku prawnego jej państwa członkowskiego jest podstawowym aspektem wynikającym z traktatowej zasady lojalności<sup>19</sup>. Należy mieć jednocześnie na uwadze, że dyrektywy nie nakładają obowiązku wpro-

wienia ich literalnej treści do porządku prawnego państwa członkowskiego UE, a zobowiązują do terminowego i prawidłowego osiągnięcia wskazanego celu<sup>20</sup>. Państwa członkowskie UE mają więc swobodę wyboru środków jego realizacji<sup>21</sup>. W związku z tym każde państwo członkowskie UE powinno wprowadzić własne przepisy wewnętrzne, które byłyby należytym wykonaniem celów danej dyrektywy<sup>22</sup>. Ostateczny termin na transpozycję przepisów dyrektywy 2018/2001 został wyznaczony na 30 czerwca 2021 roku (art. 36 dyrektywy 2018/2001). W tym terminie Polska musi przesać Komisji tekst krajowych środków wykonawczych, które włączają przepisy dyrektywy do prawa krajowego.

Należy podkreślić, że w polskim porządku prawnym istniała, przed wejściem w życie dyrektywy 2018/2011, definicja legalna „prosumenta.” W rozumieniu dawnego brzmienia u.o.z.e. pojęcie „prosumenta” rozumiano jako: „odbiorcę końcowego dokonującego zakupu energii elektrycznej na podstawie umowy kompleksowej, wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii w mikroinstalacji w celu jej zużycia na potrzeby własne, niezwiązane z wykonywaną działalnością gospodarczą regulowaną ustawą z dnia 6 marca 2018 roku – Prawo przedsiębiorców”. Definicja ta jednak spotkała się z liczną krytyką ze strony branży energetycznej, ponieważ uniemożliwiała zostanie prosumentem osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą. Wskazywano, że

zawężenie definicji prosumenta jest niezrozumiałe, gdyż wykluczała ona przedsiębiorców zainteresowanych zbudowaniem mikroinstalacji przy swoich budynkach<sup>23</sup>. Polski ustawodawca, aby wypełnić kierunki wskazane przez dyrektywę 2018/2011, wprowadził pojęcie prosumenta energii odnawialnej ustawą z dnia 19 lipca 2019 roku o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw, zmieniając tym samym dotychczas unormowaną w u.o.z.e. definicję prosumenta. Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 2 pkt 27a u.o.z.e. prosument energii odnawialnej oznacza odbiorcę końcowego wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w mikroinstalacji OZE, pod warunkiem, że w przypadku odbiorcy końcowego niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym, nie stanowi to przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej określonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 roku o statystyce publicznej 24. Powyższa definicja została oparta na pojęciu odbiorcy końcowego, określonym w art. 3 pkt 13a ustawy Prawo energetyczne (dalej: u.p.e.)<sup>25</sup>, więc obejmuje ona dosyć szerokie grono podmiotów – prosumentem energii odnawialnej mogą być zarówno indywidualne osoby fizyczne, które wytwarzają energię elektryczną na cele związane z gospodarstwem domowym, jak i osoby prawne, prowadzące działalność gospodarczą.

15 R. Ford, J. Stephenson, J. Whitaker, *Prosumer collectives: a review*, Bruksela 2018, s. 10, <https://www.mbie.govt.nz/assets/27e4fc3a4f/prosumer-collectives-a-review.pdf> (dostęp: 20.01.2021).

16 K. Cseres, *The Active Energy Consumer in EU Law*, „European Journal of Risk Regulation” 9, 2018, nr 2, s. 227–244.

17 Ibidem, s. 11.

18 Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jedn. Dz.U.E. C 326 z 26.10.2012), s. 47.

19 M. Klamert, *The Principle of loyalty in EU Law*, Oxford 2014, s. 14

20 B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004, s. 50.

21 Ibidem, s. 15.

22 J. Zimmerman, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2018, s. 134.

23 M. Dolatowski, *Definicja i prawa prosumenta*, <http://www.codozasady.pl/definicja-i-prawa-prosumenta/> (dostęp: 20.01.2021).

24 Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 roku o statystyce publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 649 i 730 ze zm.).

25 Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 roku – Prawo energetyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm.).

Należy zaznaczyć, że wytwarzanie i wprowadzanie do sieci energii elektrycznej przez prosumenta energii odnawialnej niebędącego przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 roku Prawo przedsiębiorców (dalej: u.p.)<sup>26</sup>, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu tej ustawy (art. 4 ust. 8 u.o.z.e.), co stawia prosumenta energii odnawialnej z pewnością w uprzywilejowanej pozycji, w związku z wyeliminowaniem tym samym części obowiązków ciążących na innych wytwórcach energii<sup>27</sup>. Definicja prosumenta energii odnawialnej zawiera w sobie liczne warunki, które podmiot musi spełnić łącznie, aby móc zostać nazwanym prosumentem energii odnawialnej<sup>28</sup>, tym samym ustawodawca wprowadził obowiązek zawarcia umowy kompleksowej, na podstawie której prosument energii odnawialnej dokonuje rozliczeń z Operatorem Sieci Dystrybucyjnej (dalej: OSD). Co więcej, prosument musi wytwarzać energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii w mikroinstalacji w celu zużycia energii na potrzeby własne. Zgodnie z art. 3 pkt 19 u.o.z.e. za taką instalację uważa się instalację OZE o łącznej mocy zainstalowanej nie większej niż 50 kW, przyłączonej do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV albo o mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu nie większej niż 150 kW, w której łączna moc zainstalowana elektryczna jest nie większa niż 50 kW. Obecne brzmienie definicji umożliwia prosumentowi energii odnawialnej wytwarzanie energii w ramach działalności gospodarczej, jeżeli nie będzie ona stanowiła przeważającej działalności

gospodarczej prowadzonej przez niego. Wskazać należy, że zgodnie z ustawową definicją prosument energii odnawialnej nie musi wytwarzać energii w instalacji OZE będącej jego własnością, lecz może wykorzystywać on między innymi instalację OZE wydzierżawioną lub pozostającą w leasingu. Działalność prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu u.o.z.e. jest ograniczona jedynie do wytwarzania energii elektrycznej. Oznacza to, że wytwarzanie ciepła nie zostało zaliczone jako jedna z podstaw działania prosumenta energii odnawialnej, co w konsekwencji uniemożliwia mu oddawanie nadwyżek wyprodukowanego ciepła w mikroinstalacji OZE na zasadach przewidzianych dla prosumenta energii odnawialnej.

Powyższe ograniczenie działalności prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu u.o.z.e. należy ocenić jako zgodne z definicją prosumenta energii odnawialnej uregulowanej na gruncie dyrektywy 2018/2001. W treści dyrektywy bowiem również działalność prosumenta w zakresie przedmiotu wytwarzania energii została ograniczona jedynie do energii elektrycznej. Sprzeczne z treścią dyrektywy 2018/2001 jest natomiast uniemożliwienie prosumentowi energii odnawialnej prowadzenie działalności w postaci magazynowania energii w oparciu o magazyny energii<sup>29</sup>. Krytycznie należy ocenić to, że przepisy u.o.z.e. pozwalają prosumentowi na wytwarzanie energii elektrycznej jedynie za pomocą mikroinstalacji. Ustawodawca ogranicza tym samym udział obywatela w transformacji energetycznej oraz spowalnia przyrost procen-

towego udziału OZE w sektorze energii elektrycznej. Co więcej, dyrektywa 2018/2011 nie wskazuje mikroinstalacji OZE jako jedynego urządzenia, które może być używane przez prosumenta energii odnawialnej. Postulować więc należy zwiększenie dopuszczalnej maksymalnej mocy instalacji w treści definicji mikroinstalacji OZE oraz umożliwienie prosumentom korzystania z małych instalacji (do grupy małych instalacji zaliczane są obecnie instalacje o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej większej niż 50 kW i mniejszej niż 500 kW, przyłączone do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV, a także o mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu większej niż 150 kW i nie większej niż 900 kW). Rozwiązanie to sprawiłoby, że prosumentom instalacje OZE mogłyby w sposób znaczący przyczynić się do osiągnięcia celu, przedstawionego w Krajowym Planie dla Energii i Klimatu na lata 2021–2030, czyli zwiększenia procentowego udziału OZE w finalnym zużyciu energii elektrycznej brutto do 21% do 2030 roku<sup>30</sup>.

Jednak w u.o.z.e. nie zostały dotychczas zawarte przepisy, które byłyby transpozycją wspomnianego rodzaju prosumenta zbiorowego unormowanego w art. 2 pkt 15 dyrektywy 2018/2001. Wprowadzenie tego rozwiązania w polskim ustawodawstwie jest niezbędne, nie tylko z uwagi na fakt, że zobowiązanie to wynika z treści dyrektywy 2018/2001, ale również dlatego, że większość polskich obywateli zamieszkuje budynki wielorodzinne<sup>31</sup> i tym samym nie posiada dostępu do niezbędnej powierzchni dla instalacji własnego źródła

27 M. Szyrski, [w:] *Ustawa o odnawialnych źródłach energii. Komentarz*, red. M. Czarnecka, T. Oglódek, Warszawa 2020, Legalis, art. 4c.

28 M. Przybylska, *Prawa prosumenta na rynku energii elektrycznej*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 6, 2017, nr 3, s. 102.

29 W. Kukuła, *Od zera do gigawata. Ewolucja polskich regulacji prosumenckich*, Warszawa 2020, s. 2, <https://www.documents.clientearth.org/wp-content/uploads/library/2020-05-08-od-zera--do-gigawata-ewolucja-polskich-regulacji-prosumenckich-ce-pl.pdf> (dostęp: 30.11.2020).

29 Krajowy plan energii i klimatu na lata 2021–2030. Założenia i cele oraz polityki i działania, Warszawa 2019, <https://www.gov.pl/web/klimat/krajowy-plan-na-rzecz-energii-i-klimatu> (dostęp: 20.02.2020).

31 Dane statystyczne dotyczące mieszkalnictwa, Eurostat, Bruksela 2019, [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Housing\\_statistics/pl#Rodzaj\\_lokalu\\_mieszkalnego](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Housing_statistics/pl#Rodzaj_lokalu_mieszkalnego), (dostęp: 30.11.2020)

dła OZE. Brak uregulowań dotyczących prosumenta zbiorowego dyskryminuje obywateli mieszkających w budynkach wielorodzinnych, którzy powinni mieć prawo do korzystania z przywilejów prosumenckich bez względu na miejsce zamieszkania. Należy zwrócić uwagę na propozycję przedstawioną przez Ernst & Young w raporcie *Koncepcja zmian regulacji wspierających rozwój energetyki prosumenckiej*<sup>32</sup>, zgodnie z którą prosumentem zbiorowym mogłaby zostać grupa co najmniej dwóch podmiotów wytwarzających energię w instalacji OZE (przyłączonej do tej samej co prosumenci sieci niskiego napięcia), spełniająca jednocześnie przesłanki art. 2 pkt 27a ustawy u.o.z.e.<sup>33</sup> Relacje pomiędzy nimi regulowałaby z kolei umowa, co oznacza, że instytucja prosumenta zbiorowego miałaby charakter cywilnoprawnego porozumienia. Instalacja OZE, będąca mikroinstalacją OZE lub małą instalacją w rozumieniu u.o.z.e, wykorzystywana przez prosumenta zbiorowego, nie musiałaby być własnością oraz być położona na obszarze nieruchomości będącej własnością któregośkolwiek z wchodzących w jego skład prosumentów indywidualnych. Wyprodukowana przez prosumenta zbiorowego energia zostałaby następnie podzielona pomiędzy prosumentów w sposób wynikający z umowy i była traktowana jak osobiście wytworzona przez tych prosumentów energii odnawialnej tworzących prosumenta zbiorowego. Definicja prosumenta zbiorowego opracowana w powyższym raporcie jest słuszna, gdyż niewątpliwie odzwierciedla założenia dyrektywy 2018/2011 odnośnie zbiorowego prosumenta. Umó-

liwia bowiem prosumentom energii odnawialnej współdziałanie w ramach cywilnoprawnego porozumienia oraz eliminuje barierę prawną uniemożliwiającą mieszkańcom budynków wielorodzinnych, zostanie prosumentem energii odnawialnej. Należy zaznaczyć, że działalność prosumenta zbiorowego powinna być dozwolona również poza wnętrzem jednego budynku lub lokalu, to jest – poprzez sieć dystrybucyjną<sup>34</sup>. Na gruncie u.o.z.e. powinna zostać również zdefiniowana instytucja reprezentanta prosumenta zbiorowego, który reprezentowałby to cywilnoprawne porozumienie na zewnątrz oraz koordynowałby jego wewnętrzną działalność. Reprezentantem prosumenta zbiorowego mogłaby zostać każda osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną (a której ustawa przyznaje zdolność prawną), na podstawie umowy zawieranej prosumenta zbiorowego. Do jego kompetencji należałoby między innymi utrzymywanie kontaktów z OSD na terenie którego działa prosument zbiorowy. Reprezentant prosumenta zbiorowego, działając w imieniu i na jego rzecz, byłby zobowiązany do informowania operatora systemu dystrybucyjnego elektroenergetycznego, do którego sieci ma zostać przyłączona mikroinstalacja OZE, między innymi o jej lokalizacji oraz jej mocy zainstalowanej w określonym na gruncie u.o.z.e. terminie. Powyższe rozwiązanie umożliwiłoby OSD oraz prosumentowi zbiorowemu prowadzenie transparentnej współpracy, w wyniku której opracowywany plan rozwoju OSD mógłby lepiej uwzględniać potrzeby prosumentów energii odnawialnej na jego terenie.

Zdefiniowanie oraz uregulowanie w prawodawstwie krajowym prosumenta zbiorowego przyczyniłoby się do rozwoju energetyki obywatelskiej, opartej na aktywności prosumentów. Byłoby tym samym korzystne zwłaszcza dla mieszkańców miast współdzielących ze sobą budynki, którzy są zlokalizowani blisko siebie na obszarze lokalnej sieci dystrybucyjnej. Ponadto wdrożenie koncepcji prosumenta zbiorowego wpłynęłoby pozytywnie na sieć elektroenergetyczną, gdyż energia byłaby wytwarzana i konsumowana lokalnie przez grupę podmiotów, przez co ograniczona zostałaby wielkość tak zwanych strat przesyłowych (różnica między energią wprowadzoną przez stacje transformatorowe elektrowni do systemu przesyłowego a energią pobraną przez odbiorców końcowych<sup>35</sup>).

### System wsparcia prosumentów w Polsce

Zgodnie z art. 21 ust. 6 dyrektywy 2018/2011 państwa członkowskie wprowadzają ramy sprzyjające promocji ruchu prosumenckiego, w oparciu o ocenę istniejących nieuzasadnionych barier dla prosumpcji energii odnawialnej na ich terytorium i w ich sieciach energetycznych oraz jej potencjału. Ponadto w art. 21 ust. 2 lit. d unormowano, że prosumenci energii odnawialnej mają otrzymywać wynagrodzenie za energię elektryczną wprowadzaną do sieci. Polski ustawodawca, chcąc zachęcić polskich obywateli do uczestniczenia w ruchu prosumenckim, wprowadził liczne instrumenty mające na celu wsparcie prosumentów. Należy zaznaczyć, że w Polsce istniał system wspar-

32 *Koncepcja zmian regulacji wspierających rozwój energetyki prosumenckiej*, Warszawa 2019, s. 15, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-praca-technologie/upowszechnianie-energetyki-prosumenckiej-priorytetem-mpit> (dostęp: 20.01.2021).

33 *Ibidem*, s. 16.

34 EREF, *Recommendations to strengthen prosumers and energy communities when transposing the Clean Energy Package (RED II, IEMD)*, *Transposition Guidance for citizen energy policies*, Bruksela 2020, [https://proseu.eu/sites/default/files/Resources/PROSEU\\_Transposition%20Guidance%20for%20REDII%20and%20EMD.pdf](https://proseu.eu/sites/default/files/Resources/PROSEU_Transposition%20Guidance%20for%20REDII%20and%20EMD.pdf) (dostęp: 20.01.2021).

35 M. Połom, *Wpływ struktury przestrzennej układu zasilania na energochłonność trakcji miejskiej – pomiary strat przesyłowych*, „TTS Technika Transportu Szynowego” 2015, nr 5, s. 45–47.

cia prosumentów wytwarzających energię elektryczną przed wejściem w życie dyrektywy 2018/2011<sup>36</sup>. We wrześniu 2013 roku weszła w życie ustawa z dnia 26 lipca 2013 roku o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw<sup>37</sup>, zwana potocznie „małym trójpakietem energetycznym”. Polski ustawodawca wprowadził możliwość wytwarzania energii elektrycznej w mikroinstalacjach przez osoby fizyczne bez konieczności rozpoczęcia przez nie działalności gospodarczej z jednoczesnym prawem sprzedaży wytworzonej energii po cenie równiej 80% średniej ceny sprzedaży energii elektrycznej obowiązującej w roku poprzedzającym sprzedaż<sup>38</sup>. W 2015 roku, wraz z wejściem w życie pierwotnych przepisów ustawy o OZE wprowadzono tak zwany system taryf gwarantowanych (feed-in tariff) na sprzedaż energii wytworzonej w mikroinstalacji o mocy do 3 kW oraz w mikroinstalacji o mocy powyżej 3 kW do 10 kW<sup>39</sup>. Natomiast już w 2016 roku ustawodawca zniósł system taryf gwarantowanych i wprowadził w jego miejsce „system opustów” (net-metering). Ponadto wytwórcy energii elektrycznej w mikroinstalacjach OZE będący przedsiębiorcami uzyskali w 2016 roku prawo do sprzedaży nadwyżek energii po średniej cenie z rynku hurtowego w poprzednim kwartale. Zarówno net-metering, jak i system odsprzedaży nadwyżek, z pewnymi modyfikacjami funkcjonują do dziś<sup>40</sup>. Aktualny kształt systemu wsparcia prosumentów energii odnawialnej zostanie omówiony poniżej.

Polski ustawodawca wprowadził liczne ułatwienia odnośnie zakładania mikroinstalacji OZE i przyłączenia ich do sieci elektroenergetycznej. Wprowadzono możliwość lokalizowania mikroinstalacji na terenach, które w planach miejscowych mają przeznaczenie inne niż produkcyjne, dzięki czemu mieszkańcy mogą również włączyć się w ruch prosumencki. Zgodnie art. 29 ust. 2 pkt 16 ustawy Prawo budowlane (dalej: u.p.b.)<sup>41</sup>, roboty budowlane związane z montażem mikroinstalacji OZE, wytwarzającej energię za pomocą promieni słonecznych, są zwolnione z obowiązku zgłoszenia lub uzyskania pozwolenia na budowę. Treść powyższego przepisu stanowi ponadto, że podmioty budujące mikroinstalacje OZE których maksymalna moc zainstalowana wynosi mniej niż 6,5 kW są zwolnione z obowiązku przygotowania projektu budowlanego.

Do instrumentów wsparcia prosumenta energii odnawialnej należy zaliczyć także preferencyjne regulacje dotyczące przyłączenia mikroinstalacji do sieci elektroenergetycznej. Prosument energii odnawialnej jest zwolniony z opłaty za przyłączenie mikroinstalacji do sieci dystrybucyjnej elektroenergetycznej (art. 7 ust. 8 pkt 3 u.p.e.). Kolejnym ułatwieniem jest to, że przyłączenie mikroinstalacji odbywa się na podstawie zgłoszenia, a nie umowy przyłączeniowej (art. 7 ust. 8d4 u.p.e.). Po przyjęciu zgłoszenia, OSD ma 30 dni na przyłączenie mikroinstalacji do sieci. Należy zaznaczyć, że koszt instalacji układu zabezpieczającego i urządzenia pomiaro-

wo-rozliczeniowego dla mikroinstalacji OZE ponosi OSD, do którego ma zamiar przyłączyć się prosument energii odnawialnej (8d4 u.p.e.)<sup>42</sup>.

Zaprezentowane powyżej rozwiązania niewątpliwie uatrakcyjniają proces inwestycyjny związany z zakładaniem mikroinstalacji OZE, gdyż znacząco go przyspieszają. Powyższe udogodnienia wynikające z treści u.p.e. oznaczają, że prosument energii odnawialnej, bez względu na wielkość zaoferowanej nadwyżki wytworzonej w mikroinstalacji OZE, co do zasady, posiada gwarancję jej wprowadzenia do sieci dystrybucyjnej<sup>43</sup>. Jednakże należy poddać krytyce rozwiązanie, że jedynie roboty budowlane związane z montażem mikroinstalacji OZE wytwarzających energię za pomocą słońca lub biogazu rolniczego są zwolnione z obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę, podczas gdy takiego zwolnienia nie przewidziano dla robót budowlanych związanych z budową mikroinstalacji wytwarzających energię za pomocą wiatru. Należy podkreślić brak przeciwwskazań prawnych dla budowy mikroinstalacji OZE wytwarzających energię za pomocą wiatru na terenach zabudowanych, zamieszkiwanych przez potencjalnych prosumentów energii odnawialnej. Przepisy ustawy z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie farm wiatrowych (dalej: u.e.i.w.)<sup>44</sup>, zawierające sztywne wymogi odległościowe od budynków mieszkalnych oraz form ochrony przyrody dla elektrowni wiatrowych dotyczą, zgodnie z definicją zawartą w tejże ustawie (art. 2 pkt 1

36 W. Kukuła, op. cit., s. 2.

37 Ustawa z dnia 26 lipca 2013 roku o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 984)

38 W. Kukuła, op. cit., s. 2.

39 Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 478.

40 W. Kukuła, op. cit., s. 2.

41 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1333)

42 M. Przybylska, op. cit., s. 107.

43 I. Szwedziak-Bork, Ile konsumenta w świetle ustawy o odnawialnych źródłach energii?, [w:] Prawo konsumenckie w praktyce, red. M. Czarnicka, T. Skoczny, Warszawa 2016, Legalis, s. 52.

44 Ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 981).

u.i.e.w.), jedynie tych wszystkich elektrowni wiatrowych o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (dalej: u.o.z.e.)<sup>45</sup>. Tym samym zasada 10H, zawarta w ustawie o inwestycjach w zakresie farm wiatrowych, nakazująca lokalizowanie turbin w odległości nie mniejszej od zabudowań niż dziesięciokrotność ich całkowitej wysokości, nie będzie mieć zastosowania do mikroinstalacji OZE wykorzystujących wiatr (art. 4 u.i.e.w.). Postulować więc należy, aby mikroinstalacje wiatrowe zostały wymienione enumeratywnie w art. 29 ust. 2 u.p.b. wykluczając je tym samym z obowiązku zgłoszenia lub uzyskania pozwolenia na wykonywanie robót budowlanych.

Ustawodawca, w celu zachęcenia jak największej liczby podmiotów do zostania prosumentami energii odnawialnej wprowadził, wspomniany już, system rozliczeń okresowych, tak zwany system opustów, który polega na tym, że na podstawie przepisów ustawy OZE, sprzedawca zobowiązany, będący sprzedawcą energii elektrycznej o największym wolumenie jej sprzedaży na terenie danego operatora sieci dystrybucyjnej lub przesyłowej, dokonuje rozliczenia ilości energii elektrycznej wprowadzonej do sieci wobec ilości energii pobranej z tej sieci przez prosumenta (art. 4 ust. 1 u.o.z.e. w związku z art. 40 ust 1 u.o.z.e.). W przypadku mikroinstalacji o mocy większej niż 10

kW – stosunek ilościowy wynosi 1 do 0,7. Natomiast w przypadku mikroinstalacji o mocy nie większej niż 10 kW – stosunek ilościowy wynosi 1 do 0,8 46. Zgodnie z treścią art. 4 ust. 2 u.o.z.e. rozliczenia ilości energii, dokonywane przez prosumenta energii odnawialnej oparte są na wskazaniach urządzenia pomiarowo-rozliczeniowego dla danej mikroinstalacji. Zaprezentowany powyżej system rozliczeń jest rozwiązaniem, które pozwala prosumentowi energii odnawialnej na zrównoważenie części lub całości zużycia energii elektrycznej za pomocą energii elektrycznej produkowanej we własnym zakresie z systemów OZE 47. System opustów działa poprzez wykorzystanie dwukierunkowego licznika, który jest w stanie rejestrować przepływ energii<sup>48</sup>. Mechanizm wsparcia prosumenta energii odnawialnej w postaci systemu opustów ma niewątpliwie na celu maksymalizację wykorzystywania energii elektrycznej w miejscu jej wytworzenia<sup>49</sup>. System ten jest z pewnością atrakcyjny dla prosumentów, gdyż umożliwia im pomniejszenie opłat za prąd poprzez wprowadzenie wytworzonej energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej<sup>50</sup>.

Niewątpliwą wadą obecnego kształtu systemu opustów jest to, że jeżeli prosument energii odnawialnej nie odbierze wyprodukowanych nadwyżek energii przesłanych do sieci w okresie do 365 dni od daty odczytu rozliczeniowego, to wytworzona nadwyżka energii przepada. W praktyce oznacza to, że część

wytworzonej energii sprzedawca zobowiązany może otrzymać nieodpłatnie. Wątpliwości może budzić kwestia, co stanie się po upływie okresu obowiązywania systemu wsparcia. Obecnie okres ten trwa przez piętnaście lat od daty wytworzenia energii elektrycznej po raz pierwszy, jednak nie dłużej niż do dnia 30 czerwca 2039 roku (art. 40 ust. 1b u.o.z.e.). Przez datę wytworzenia po raz pierwszy energii elektrycznej z OZE rozumie się dzień, w którym energia elektryczna została po raz pierwszy wprowadzona do sieci dystrybucyjnej. Należy domniemywać, że po tym czasie prosumenci energii odnawialnej wszelkie nadwyżki lub całość wyprodukowanej energii oddają sprzedawcy za darmo<sup>51</sup>.

Ochronę prosumenta energii odnawialnej w ramach przepisów konsumenckich trzeba uznać za element wspierający jego funkcjonowanie<sup>52</sup>. Artykuł 4 ust. 7 u.o.z.e. stanowi, że w zakresie nieuregulowanym ustawą do rozliczenia w ramach systemu opustów w przypadku prosumenta energii odnawialnej będącego konsumentem w rozumieniu przepisów ustawy Kodeks cywilny (dalej: k.c.)<sup>53</sup> stosuje się przepisy o ochronie praw odbiorcy końcowego oraz przepisy dotyczące ochrony konsumenta (należy zauważyć, że przepis ten ma takie samo znaczenie jak przed nowelizacją u.o.z.e. w 2019 roku)<sup>54</sup>. Możliwość uzyskania statusu konsumenta przez prosumenta energii odnawialnej oznacza, że przysługuje mu prawo złożenia do przed-

45 Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 261 ze zm.

46 M. Błażejowska, Instrumenty systemu wsparcia energetyki prosumenckiej, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2016, nr 5, s. 25–26.

47 A. Poullikkas, G. Kourtis, I. Hadjipaschalis, A review of net metering mechanism for electricity renewable energy sources, „International Journal of Energy and Environment (IJEE)” 2013, nr 4 (6), s. 975–1002

48 Ibidem, s. 975.

49 W. Kukuła, op. cit., s. 3.

50 Ibidem

51 Wiśniewski, Skutki ekonomiczne uchwalonej nowelizacji ustawy o odnawialnych źródłach energii w odniesieniu do mikroinstalacji, Warszawa 2016, <http://ieo.pl/pl/raporty/78--27/file> (dostęp: 20.01.2021).

52 S. Milciuviene et al., The Role of Renewable Energy Prosumers in Implementing Energy Justice Theory, „Sustainability” 11, 2019, nr 19, s. 2–4, <https://doi.org/10.3390/su11195286> (dostęp: 10.01.2021).

53 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740).

54 M. Szyrski, op. cit.



siębiorstwa energetycznego reklamacji dotyczącej przyłączenia mikroinstalacji, rozliczania i dystrybucji tej energii (art. 6c ust. 1a u.p.e.). Jeżeli przedsiębiorstwo energetyczne nie uwzględniło tej reklamacji, prosument może wystąpić w terminie czternastu dni od dnia otrzymania powiadomienia o nieuwzględnieniu reklamacji do koordynatora do spraw negocjacji z wnioskiem o rozpatrzenie sporu w tym zakresie (art. 6c ust. 3 u.p.e.). Należy stwierdzić, że prosument energii odnawialnej będący konsumentem w rozumieniu k.c. traktowany jest jako „tradycyjny” konsument, gdyż przysługują mu prawa szczególne wynikające z obowiązujących aktów prawnych<sup>55</sup>. Umożliwienie prosumentowi energii odnawialnej korzystania z uprawnień konsumenckich wpisuje się niewątpliwie w wyrażane w doktrynie przekonanie o potrzebie ochrony konsumenta ze względu na jego słabszą pozycję w relacji z przedsiębiorcą<sup>56</sup>. Należy stwierdzić, że objęcie prosumenta energii odnawialnej ochroną przysługującą konsumentowi stanowi transpozycję treści art. 21 dyrektywy 2018/2001 w tym zakresie. Brak przyznania uprawnień ochrony konsumenckiej prosumentom energii odnawialnej będącym osobami prawnymi lub ułomnymi osobami prawnymi nie wpływa negatywnie na prawidłowość transpozycji dyrektywy 2018/2001, bowiem zachowują

oni swoje prawa wynikające ze statusu odbiorcy końcowego. Tym samym cele dyrektywy 2018/2001 zostały spełnione w polskim porządku prawnym. Należy zaznaczyć, że wraz z wdrożeniem koncepcji prosumenta zbiorowego na gruncie prawa polskiego ustawodawca powinien objąć podmioty działające w jego ramach ochroną przysługującą odbiorcom końcowym oraz konsumentowi, gdyż są one podmiotami o pozycji słabszej na rynku energii niż profesjonalne przedsiębiorstwa energetyczne.

### Podsumowanie

Zaangażowanie prosumentów w rozwój sektora energetycznego jest jedną z podstaw polityki energetycznej Unii Europejskiej. Wsparcie tych podmiotów stanowi integralną część działań na rzecz promocji OZE, wynikającą z przyjęcia przez UE dyrektywy 2018/2001. Dyrektywa ta wymaga od państw członkowskich UE stworzenia sprzyjających ram prawnych dla rozwoju energetyki obywatelskiej. Umożliwienie samodzielnej produkcji energii stawia polskich obywateli w centrum procesu przejścia na energetykę rozproszoną. Na gruncie u.o.z.e. nie unormowano jednak zasad funkcjonowania prosumenta zbiorowego ani nie umożliwiono prosumentom energii odnawialnej magazynowania wytworzonych nadwyżek

energii w magazynach energii. Opóźnienia w transpozycji prawa unijnego w tym zakresie uniemożliwiają osobom prywatnym i przedsiębiorstwom pełne zaangażowanie się w rozwój sektora energetycznego oraz powodują niepewność prawa. Ustawodawca powinien więc przemodelować dotychczasowe mechanizmy w stronę rozwiązań wspierających jak najwyższy poziom autokonsumpcji wyprodukowanej energii elektrycznej poprzez wspieranie prosumenta zbiorowego oraz wykorzystujących instalacje OZE zintegrowane z magazynami energii<sup>57</sup>. Należy jednak zaznaczyć, że dotychczasowe rozwiązania prawne dotyczące prosumenta energii odnawialnej, przyczyniły się do rozwoju ruchu prosumenckiego w Polsce. Zgodnie bowiem z raportem Prezesa URE dotyczącym energii elektrycznej wytworzonej w mikroinstalacji (w tym przez prosumentów energii odnawialnej) i wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej, na koniec 2019 roku liczba prosumentów w Polsce wyniosła około 149 tysięcy<sup>58</sup>. Przedstawione dane wyraźnie wskazują, że pomimo niepełnej transpozycji przepisów dyrektywy 2018/2001 do prawa krajowego, dotychczasowe działania polskiego ustawodawcy stanowiły dobry krok w stronę regulacji statusu prosumenta energii odnawialnej.

55 M. Przybylska, op cit., s. 105.

56 *Kodeks Cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2016, Legalis, s. 50.

57 M. Gałczyński et al., *Reforma EU ETS: Jak nie zmarnować kolejnej szansy na dekarbonizację polskiej gospodarki*, Warszawa 2018, s. 10, <https://www.documents.clientearth.org/wp-content/uploads/library/2018-05-20-reforma-eu-ets-jak-nie-zmarnowac-kolejnej-szansy-na-dekarbonizacje-polskiej-gospodarki-coll-pl.pdf>, s. 66–68 (dostęp: 20.01.2021).

58 Urząd Regulacji Energetyki, *Raport zawierający zbiorcze informacje dotyczące energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnego źródła energii w mikroinstalacji (w tym przez prosumentów) i wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej w 2019 r.*, <https://www.teraz-srodowisko.pl/media/pdf/aktualnosci/8402-Raport-URE-energia-elektryczna-mikroinstalacje-2019.pdf> (dostęp: 20.01.2021).

### Bibliografia

#### Literatura

Błażejowska M., *Instrumenty systemu wsparcia energetyki prosumenckiej*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2016, nr 5, s. 1–26.

Borys G., *System wsparcia energetyki prosumenckiej w Polsce*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2014, nr 198 (1), s. 35–43, <http://wir.bg.ue.wroc.pl/info.seam?id=WUT1c33a39061344597a056d4bc4673f872>.

CEER, *Regulatory Aspects of Self-Consumption and Energy Communities*, <https://www.ceer.eu/documents/104400/-/-/8ee38e-61-a802-bd6f-db27-4fb61aa6eb6a>.

Cseres K., *The Active Energy Consumer in EU Law*, „European Journal of Risk Regulation” 9, 2018, nr 2, s. 227–244.

Czarnecka M., *Obowiązki informacyjne a zachowania konsumentów na rynku energii elektrycznej*. Studium ekonomii prawa, Warszawa 2018, Legalis.

Czyżak P., Hetmański M., Szpor A., *Przyszły miks energetyczny Polski — determinanty, narzędzia i prognozy*, 2019, [https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/INSTRAT\\_PIE-WP\\_6-2019.pdf](https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/INSTRAT_PIE-WP_6-2019.pdf), s. 1–60.

Dane statystyczne dotyczące mieszkalnictwa, Eurostat, Bruksela 2019, [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Housing\\_statistics/pl#Rodzaj\\_lokalu\\_mieszkalnego](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Housing_statistics/pl#Rodzaj_lokalu_mieszkalnego), (dostęp: 30.11.2020).

Dyląg A., *Energetyka obywatelska antidotum na kryzys energetyczny w Polsce*, „Marketing i Rynek” 2015, nr 1, s. 430–442.

Dolatowski M., *Definicja i prawa prosumenta*, <http://www.codozasady.pl/definicja-i-prawa-prosumenta/>.

Ernst & Young, *Koncepcja zmian regulacji wspierających rozwój energetyki prosumenckiej*, Warszawa 2019, s. 1–25, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-praca-technologie/upowszechnianie-energetyki-prosumenckiej-priorytetem-mpit>.

European Commission, *The State of the Energy Union Explained, Bruksela 2019*, s. 1–25, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_19\\_1875](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_1875).

EREF, *Recommendations to strengthen prosumers and energy communities when transposing the Clean Energy Package (RED II, IEMD), Transposition Guidance for citizen energy policies*, Bruksela 2020, [https://proseu.eu/sites/default/files/Resources/PRO-SEU\\_Transposition%20Guidance%20for%20REDII%20and%20EMD.pdf](https://proseu.eu/sites/default/files/Resources/PRO-SEU_Transposition%20Guidance%20for%20REDII%20and%20EMD.pdf).

Eurostat, *Dane statystyczne dotyczące mieszkalnictwa*, Bruksela 2019, [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Housing\\_statistics/pl#Rodzaj\\_lokalu\\_mieszkalnego](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Housing_statistics/pl#Rodzaj_lokalu_mieszkalnego)

Ford R., Stephenson J., Whitaker J., *Prosumer collectives: a review*, Centre for Sustainability, Bruksela 2018, s. 1–15, <https://www.mbie.govt.nz/assets/27e4fc3a4f/prosumer-collectives-a-review.pdf>.

Gałczyński M. et al., *Reforma EU ETS: Jak nie zmarnować kolejnej szansy na dekarbonizację polskiej gospodarki*, Warszawa 2019, <https://www.documents.clientearth.org/wp-content/uploads/library/2018-05-20-reforma-eu-ets-jak-nie-zmarnowac-kolejnej-szansy-na-dekarbonizacje-polskiej-gospodarki-coll-pl.pdf>.

Klamert M., *The Principle of Loyalty in EU Law*, Oxford 2014. Kodeks Cywilny. Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2016.

*Koncepcja zmian regulacji wspierających rozwój energetyki prosumenckiej*, Warszawa 2019, s. 15, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-praca-technologie/upowszechnianie-energetyki-prosumenckiej-priorytetem-mpit> (dostęp: 20.01.2021).

Kotler P., *The Prosumer Movement: A New Challenge For Marketers*, „Advances in Consumer Research” 13, 1986, s. 510–513.

*Krajowy plan energii i klimatu na lata 2021–2030. Założenia i cele oraz polityki i działania*, Warszawa 2019, <https://www.gov.pl/web/klimat/krajowy-plan-na-rzecz-energii-i-klimatu> (dostęp: 20.02. 2020).

Kukuta W., *Od zera do gigawata. Ewolucja polskich regulacji prosumenckich*, Warszawa 2020, <https://www.documents.clientearth.org/wp-content/uploads/library/2020-05-08-od-zera-do-gigawata-ewolucja-polskich-regulacji-prosumenckich-ce-pl.pdf>.

Kurcz B., *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004.

Milciuviene S. et al., *The Role of Renewable Energy Prosumers in Implementing Energy Justice Theory*, „Sustainability” 11, 2019, nr 19, [https://www.researchgate.net/publication/336062880\\_The\\_Role\\_of\\_Renewable\\_Energy\\_Prosumers\\_in\\_Implementing\\_Energy\\_Justice\\_Theory](https://www.researchgate.net/publication/336062880_The_Role_of_Renewable_Energy_Prosumers_in_Implementing_Energy_Justice_Theory).

Olivadese R. et al., *Towards Energy Citizenship for a Just and Inclusive Transition: Lessons Learned on Collaborative Approach of Positive Energy Districts from the EU Horizon2020 Smart Cities and Communities Projects*, „Proceedings” 65, 2021.

Połom M., *Wpływ struktury przestrzennej układu zasilania na energochłonność trakcji miejskiej – pomiary strat przesyłowych*, „TTS Technika Transportu Szynowego” 2015, nr 5, s. 30–47.

Porzeżyńska M., *Uwagi na tle pojęcia „energii ze źródeł odnawialnych” w prawie Unii Europejskiej*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny (IKAR)” 2019, nr 1, s.17, <http://ikar.wz.uw.edu.pl/images/numery/56/16.pdf>.

Poullikkas A., Kourtis G., Hadjipaschalis I., *A review of net metering mechanism for electricity renewable energy sources*, „International Journal of Energy and Environment (IJEE)” 2013, nr 4 (6), s. 975–1002.

Przybylska M., *Prawa prosumenta na rynku energii elektrycznej*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2017, nr 3 (6), s. 101–107, <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.desklight-57c2bc89-c3db-4766-891e-17c4ae64ea91>.

Rybski R., *W jaki sposób rozwijać energetykę obywatelską w Polsce?*, [w:] *Energetyka obywatelska: modelowe rozwiązanie prawne promujące obywatelską własność odnawialnych źródeł energii*, red. J.

Roberts, F. Bodman, R. Rybski, Warszawa 2015.

Szyrski M., [w:] *Ustawa o odnawialnych źródłach energii. Komentarz*, red. M. Czarnecka, T. Ogłódek, Warszawa 2020, Legalis, art. 4c.

Szwedziak-Bork I., *Ile konsumenta w prosumencie w świetle ustawy o odnawialnych źródłach energii?*, [w:] *Prawo konsumencie w praktyce*, red. M. Czarnecka, T. Skoczny, Warszawa 2016, Legalis.

Urząd Regulacji Energetyki, *Raport zawierający zbiorcze informacje dotyczące energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnego źródła energii w mikroinstalacji (w tym przez prosumentów) i wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej w 2019 r.*, Warszawa 2019, <https://www.teraz-srodowi.sko.pl/media/pdf/aktualnosci/8402-Raport-URE-energia-elektryczna-mikroinstalacje-2019.pdf>.

Wiśniewski G., *Skutki ekonomiczne uchwalonej nowelizacji ustawy o odnawialnych źródłach energii w odniesieniu do mikroinstalacji*, Warszawa 2016, <http://ieo.pl/pl/raporty/78-27/file>.

Wrońska N., *Prosument – czyli jak konsument staje się producentem*, [w:] *Wybrane węzłowe zagadnienia współczesnego prawa energetycznego*, red. A. Walaszek-Pyziół, Kraków 2012, s. 100–128.

Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2018, LEX.

## Akty prawne

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 roku w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych (Dz.Urz. UE L Nr 328 s. 82).

Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jedn. Dz.UE. C 326 z 26.10.2012).

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740).

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1333).

Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 roku o statystyce publicznej (Dz.U. z 2019 r. poz. 649 i 730).

Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 roku – Prawo energetyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 2013 roku o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 984).

Ustawa z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 261 ze zm.).

Ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 981).

Ustawa z dnia 6 marca 2018 roku – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495)

**Summary**

Bartłomiej Kupiec

**Legal status of a renewables self-consumer under Polish law in light of Directive (EU) 2018/2001 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2018 on the promotion of the use of energy from renewable sources**

The rapid spread of RES technologies, due to regulatory pressure and a dramatic decrease in their construction and operation costs, makes it possible for citizens to become active participants in the energy market. European Union's legislation demands that citizens should be empowered to actively participate in the energy market by responding to market signals and in return benefit from lower electricity prices or other incentives. The aim of the article is to present and evaluate the concept of the renewables self-consumer regulated in the Polish Renewable Energy Sources Act in the light of the content of Directive (EU) 2018/2001 of the European Parliament and of the Council of 11th December 2018 on the promotion of the use of energy from renewable sources.

---

*Artykuł pochodzi z kwartalnika Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne, Tom 35 (2021), Wydawnictwa Uniwersytetu Wrocławskiego*

---

## BUDOWA SPALARNI W ŚWIETLE LIBERALIZACJI PRZEPISÓW O ODPADACH

Podstawowe ramy prawne systemu gospodarki odpadami w Polsce wyznacza przede wszystkim ustawa z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2361, „ustawa o odpadach”). Jednym z narzędzi prawnych służącym do osiągnięcia celów założonych w polityce ochrony środowiska są plany gospodarki odpadami. Przepisy regulacji ustawowych dotyczących odpadów i ochrony środowiska nakładają obowiązek przestrzegania planów gospodarki odpadami, w szczególności „niezgodność z planami gospodarki odpadami” jest określana jako obligatoryjna przesłanka do odmowy wydania decyzji przez organy administracji.

### Plany gospodarki odpadami

Obecnie (od 1.1.2012 r.) najniższym szczeblem planowania gospodarki odpadami jest poziom województwa. Zgodnie z art. 36 ust. 2 ustawy o odpadach sejmik województwa uchwała Wojewódzki Plan Gospodarki Odpadami („WPGO”), opracowany przez zarząd województwa. Natomiast na poziomie krajowym Rada Ministrów uchwała Krajowy Plan Gospodarki Odpadami („KPGO”). Hierarchiczną relację między tymi planami określa art. 35 ust. 7 ustawy o odpadach, wskazując na konieczność zachowania zgodności WPGO z KPGO.

### Charakter prawny Wojewódzkiego Planu Gospodarki Odpadami

Charakter prawny WPGO, że jest różnie ujmowany w doktrynie. Spór dotyczy kwestii czy WPGO można uznać za akt prawa miejscowego i tym samym za źródło prawa powszechnie obowiązującego (zgodnie z art. 87 Konstytucji RP). Co do zasady wykrystalizowały się trzy główne stanowiska. Pierwszy wyraźnie dominujący pogląd wskazuje na to, że WPGO nie jest aktem prawa miejscowego. Plan nie zawiera norm powszechnie obowiązujących. Jest uznawany za tzw. Akt kierownictwa wewnętrzznego, stanowiący ramowy program

działania na danym obszarze w zakresie gospodarki odpadami i skierowany jest do organów administracji publicznej, a nie do podmiotów zewnętrznych wobec administracji<sup>1</sup>.

Zasadniczo odmienny jest drugi pogląd, że WPGO mają moc powszechnie obowiązującą, dotyczą podmiotów niezależnych od administracji, a zatem spełniają wymóg niezbędny do uznania ich za akty prawa miejscowego. Natomiast podgląd trzeci „pośredni” mówi, że skoro ustawa o odpadach wprowadza powszechny obowiązek postępowania z odpadami w sposób zgodny z ustawą, ochroną środowiska oraz planami gospodarki odpadami, plany te (z wyjątkiem planu krajowego) co najmniej częściowo mogły być aktami prawa miejscowego<sup>2</sup>.

Po nowelizacji z 2019 r.<sup>3</sup> pojawiają się głosy przedstawicieli doktryny, że nawet jeżeli wojewódzki plan gospodarki odpadami nie został określony mianem aktu prawa miejscowego, ale jego treść wyklucza uzyskanie zezwolenia lub wyklucza wydanie pozwolenia, nie sposób odmówić mu rangi aktu powszechnie obowiązującego, a ponieważ taką rangę może uzyskać tylko jako akt prawa miejscowego, należy uznać go za akt prawa miejscowego<sup>4</sup>.

### Magdalena Mączka

W 2021 r. dołączyła do zespołu kancelarii Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w bieżącej obsłudze prawnej podmiotów gospodarczych, w szczególności w zakresie prawa korporacyjnego i umów cywilnoprawnych. Posiada także bogate doświadczenie w prowadzeniu sporów sądowych oraz reprezentowaniu klientów przed sądami powszechnymi i administracyjnymi. Jest absolwentką Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Od 2018 r. członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie.

**Słowa kluczowe:** gospodarka odpadami, prawo o odpadach, ustawa o odpadach, ochrona środowiska, Wojewódzki Plan Gospodarki Odpadami, WPGO, Krajowy Plan Gospodarki Odpadami, KPGO

1 A. Kiepas-Kokot, *Odpady. Plany gospodarki odpadami. Komentarz*, Wyd. 1, Warszawa 2017

2 D. Danecka, W. Radecki [w:] D. Danecka, W. Radecki, *Ustawa o odpadach. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2020, art. 34.

3 Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw z dnia (Dz. U. z 2019 r. poz. 1579).

4 D. Danecka, W. Radecki, *op.cit.*

### **Niezgodność z planami gospodarki odpadami jako przesłanka odmowy wydania decyzji administracyjnych**

Przepisy regulacji ustawowych dot. odpadów i ochrony środowiska określają, że „niezgodność z planami gospodarki odpadami” stanowi obligatoryjną przesłanką do odmowy wydania decyzji przez organy administracji.

Ustawodawca wprost wskazuje ww. obowiązek w art. 186 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001r. prawo ochrony środowiska (t. j. Dz. U. z 2020 r., poz. 2338, „ustawa POŚ”) w przypadku pozwolenia zintegrowanego oraz pozwolenia na wytworzenie odpadów, zgodnie z którym organ właściwy do wydania pozwolenia odmówi jego wydania „jeżeli zamierzony sposób gospodarowania odpadami jest niezgodny z planami gospodarki odpadami, o których mowa w ustawie z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach”. Decyzja odmowna nie ma w tych przypadkach charakteru uznaniowego, jest decyzją związaną, którą organ ma prawo i obowiązek wydać w sytuacji, gdy potwierdzi powyższe okoliczności.<sup>5</sup> Podobne przepisy ustawodawca sformułował na gruncie ustawy o odpadach, tj. art. 46 ust. 1 pkt 1 i art. 127 ust. 5.

Zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o odpadach właściwy organ odmawia wydania zezwolenia na zbieranie odpadów lub zezwolenia na przetwarzanie odpadów, w przypadku gdy zamierzony sposób gospodarowania odpadami jest niezgodny z planami gospodarki odpadami. Natomiast art. 127 ust. 5 ww. ustawy stanowi, że w przypadku gdy budowa składowiska odpadów nie jest określona w wojewódzkim planie gospodarki odpadami, organ właściwy do wydania pozwolenia na budowę składowiska odpadów odmawia wydania tego pozwolenia.

Należy zwrócić uwagę, że art. 46 ust. 1 ustawy o odpadach i art. 186 ust. 1 ustawy POŚ wymagają zachowania zgodności sposobu gospodarowania odpadami z planami gospodarki odpadami, a nie „określenia” danej instalacji w WPGO jak to czyni ustawodawca w art. 127 ust. 5 ustawy o odpadach w przypadku budowy składowiska odpadów.

### **Nowelizacja ustawy o odpadach z 2019 r. i uchylene art. 38a**

Ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw z dnia (Dz. U. z 2019 r. poz. 1579, „ustawa zmieniająca”), która weszła w życie z dniem 6 września 2019 r., znówelizowano art. ustawę o odpadach i uchylono art. 38a tejże ustawy.

Uchylony przepis art. 38a ustawy o odpadach uzależniał uzyskanie niezbędnych decyzji do wybudowania i uruchomienia instalacji przeznaczonych do przetwarzania zmieszanych odpadów komunalnych, odpadów zielonych oraz przeznaczonych do składowania pozostałości z sortowania odpadów komunalnych i pozostałości z procesu mechaniczno-biologicznego przetwarzania zmieszanych odpadów komunalnych od wcześniejszego ujęcia tych instalacji w WPGO. Mianowicie przepis ten stanowił, że „Jeżeli instalacja, przeznaczona do przetwarzania zmieszanych odpadów komunalnych, odpadów zielonych oraz przeznaczonych do składowania pozostałości z sortowania odpadów komunalnych i pozostałości z procesu mechaniczno-biologicznego przetwarzania zmieszanych odpadów komunalnych, nie została ujęta w wojewódzkim planie gospodarki odpadami, odmawia się wydania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, pozwolenia na budowę, pozwolenia zintegrowanego lub

zezwolenia na przetwarzanie odpadów w tej instalacji”.

Oznacza to, że na gruncie starej ustawy o odpadach (sprzed ww. nowelizacji) ustawodawca wprost wskazał, że brak określenia danej instalacji w WPGO uniemożliwia uzyskanie:

- 1) decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach,
- 2) pozwolenia na budowę,
- 3) pozwolenia zintegrowanego lub zezwolenia na przetwarzanie odpadów w tej instalacji.

W praktyce art. 38a ww. ustawy był różnie interpretowany i zdarzały się przypadki, że na terenie niektórych gmin organy administracji wydawały decyzje dla instalacji do termicznego przekształcania odpadów pomimo braku ich „ujęcia” w WPGO. W tych sytuacjach często stosowanym zabiegiem była również zmiana nazewnictwa poprzez określenie przedsięwzięcia budowy lub rozbudowy spalarni odpadów art. jako „instalacja kogeneracji do produkcji energii z przetworzonych odpadów komunalnych z wykorzystaniem ciepła” lub „transformacja zakładu w kierunku gospodarki o obiegu zamkniętym”.

Na skutek nowelizacji z 2019 r. nastąpiła liberalizacja przepisów dotyczących instalacji przetwarzających odpady komunalne, co potwierdza art. uchylene „problematycznego” art. 38a ustawy o odpadach czy też zniesienie obowiązku regionalizacji.

Z uwagi na to, że ww. nowelizacja została wprowadzona stosunkowo niedawno to piśmiennictwo oraz orzecznictwo nie wypracowało jeszcze linii interpretacyjnej na gruncie zmienionych przepisów ustawy o odpadach. Z uzasadnienia

<sup>5</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 24.04.2017 r., II SA/GI 168/17, LEX nr 2324294.

do projektu Ustawy zmieniającej (Druk 3495) z dnia 5 czerwca 2019 r. wynika, że:

„Uchylono art. 38a uzależniający użycie wskazanych w tym przepisie decyzji niezbędnych do wybudowania i uruchomienia instalacji od wcześniejszego ujęcia tej instalacji wojewódzkim planie gospodarki odpadami. Ułatwi to powstawanie instalacji, natomiast od ujęcia w wojewódzkim planie gospodarki odpadami będzie zależała możliwość finansowania ze środków publicznych. W związku z uchycieniem art. 38a wprowadzono art. 38b, regulujący proces prowadzenia w Biuletynie Informacji Publicznej listy instalacji komunalnych i ich uzupełniania przez marszałków województw (funkcjonujących na terenie danego województwa instalacji spełniających wymagania dla instalacji komunalnych). Dodatkowo w przepisie uszczegółowiono kwestie zawartości wniosków o wpis na ww. listę”.

Z powyższego można wnioskować, że celem ustawodawcy było dopuszczenie budowy także innych instalacji niż określone w WPGO. Natomiast ujęcie instalacji w WPGO warunkuje możliwość skorzystania z dofinansowania ze środków unijnych lub funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

Wyżej wymieniony wniosek potwierdza także stanowisko Ministra Środowiska przyjęte na etapie procesu legislacyjnego – konsultacji publicznych i opiniowania<sup>6</sup>, tj.

„Określenie instalacji do gospodarki odpadami komunalnymi wynika z WPGO i planu inwestycyjnego. Możliwa jest budowa instalacji innych niewymienionych w art. 38a ustawy z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach, ale ze względu na art. 35

ust. 9 ww. ustawy inwestycje nieujęte w planie inwestycyjnym nie będą mogły być finansowane ze środków UE lub funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej”.

### **Nowelizacja ustawy o odpadach z 2020 r. i uchylenie art. 35b oraz 35c ustawy o odpadach**

Dalszym przejawem liberalizacji przepisów ustawy o odpadach jest najnowszą jej nowelizacja, która weszła w życie z dniem 31 grudnia 2020 r., tj. ustawa o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw z dnia 17 grudnia 2020 r. (Dz. U. z 2020 r., poz. 2361). Ustawa ta wpisuje się w trend zapoczątkowany w 2019 r. i stanowi odpowiedź na wzrastające zapotrzebowanie samorządów, zapewniając szerszy dostęp do instalacji spalających odpady. Z oceny skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (druki nr 723 i 728) wynika, że celem tych zmian jest ułatwienie dostępu do instalacji spalających odpady komunalne oraz obniżenie kosztów funkcjonowania gminnych systemów gospodarki odpadami komunalnymi, a szerszy dostęp do instalacji spalających odpady jest oczekiwany przez samorządy, które dziś często mają problem z zagospodarowaniem nadwyżek palnej frakcji odpadów komunalnych<sup>7</sup>.

W ustawie o odpadach zmiany polegały na uchyleniu art. 35b oraz art. 35c. Pierwszy z nich określał warunki termicznego przekształcania odpadów komunalnych oraz odpadów pochodzących z przetwarzania odpadów komunalnych. Stanowił on, że udział masy termicznie

przekształcanych odpadów w stosunku do masy wytworzonych odpadów komunalnych nie mógł przekraczać 30%, oraz że termicznego przekształcenia można było dokonać wyłącznie w instalacjach ujętych na liście, którą ogłosi w rozporządzeniu minister właściwy do spraw klimatu. Przepis w art. 35c był powiązany z tym pierwszym i określał obowiązki sprawozdawcze nałożone na podmioty prowadzące instalacje ujęte na wspomnianej liście instalacji opublikowanej przez ministra.

Niewątpliwie zniesienie wymogu przekazywania odpadów do termicznego przekształcania jedynie w instalacjach wymienionych w rozporządzeniu ministra ułatwi podmiotom prowadzącym działalność w zakresie przetwarzania odpadów, w szczególności dzięki możliwości uruchamiania nowych instalacji, większej konkurencji na rynku i dostępności instalacji do termicznego przetwarzania odpadów. Większa dostępność instalacji do termicznego przetwarzania odpadów, a także korzystne dla gmin zmiany dotyczące sposobu obliczania poziomów zagospodarowania odpadów w roku 2020 (i wynikająca stąd możliwość uniknięcia kar) będą rzutować na ogólny koszt systemu i tym samym na wielkość opłat ponoszonych przez mieszkańców gminy<sup>8</sup>.

W rozporządzeniu wykonawczym do omawianej ustawy przewidziano rozwiązanie umożliwiające stopniowe dochodzenie do wymaganych poziomów recyklingu, w nadziei, iż rosnące stopniowo zobowiązania będą dla gmin łatwiejsze do spełnienia.

Rozwiązaniem, które będzie miało największe znaczenie dla systemu gospo-

6 Załącznik do Raportu z konsultacji publicznych i opiniowania – „Zestawienie uwag do projektu ustawy o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 28 sierpnia 2018r.) zgłoszonych w ramach konsultacji publicznych i opiniowania”.

7 Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (druki nr 723 i 728), M. Gwiazdowicz - specjalista ds. systemu gospodarczego w Biurze Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, Warszawa, 9 listopada 2020 r.

8 Ibidem.

darki odpadami komunalnymi, jest rezygnacja z ograniczenia (maks. 30%) dotyczącego ilości odpadów kierowanych do termicznego przekształcenia (spalania) oraz rezygnacja z wymogu spalania odpadów wyłącznie w instalacjach ujętych na liście ogłoszonej w rozporządzeniu ministra. Postulat poszerzenia dostępu do instalacji termicznego przetwarzania był zgłaszany przez samorządy od kilku lat. Obecne moce przerobowe istniejących instalacji do termicznego przekształcenia uznawane są za daleko niewystarczające. W tej sytuacji – jak wskazują projektodawcy w uzasadnieniu do projektu ustawy – „wiele samorządów postuluje wprowadzenie rozwiązań umożliwiających budowę niewielkich lokalnych spalarni odpadów, które jednocześnie będą pełnić rolę lokalnych ciepłowni, co w związku z likwidacją starych jednostek węglowych będzie także odpowiedzią na lokalne zapotrzebowanie na ciepło systemowe”. Za możliwością uruchamiania nowych instalacji do termicznego przetwarzania odpadów opowiadają się też przedsiębiorstwa z branży odpadowej<sup>9</sup>. Z informacji medialnych wynika<sup>10</sup>, że art. Grupa Budimex planuje realizację projektów spalarniowych, podobne plany ma firma Remondis, zamierzająca wybudować zakłady w województwie śląskim, łódzkim czy kujawsko-pomorskim. Z drugiej strony trzeba zauważyć, że zwiększanie liczby spalarni i wzrost ilości spalanych odpadów jest przejawem działania coraz mniej pożądanego w świetle unijnej polityki zagospodarowania odpadów (i celów gospodarki o obiegu zamknię-

tym), promującej ponowne wykorzystanie odpadów i recykling. Mowa tu przede wszystkim o Rozporządzeniu 2020/852 w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, który w art. 13 pkt. 1 lit. j mówi wprost o konieczności minimalizacji spalania odpadów. Tego rodzaju działania są też sprzeczne z celami unijnej polityki klimatycznej zorientowanej na redukcję emisji CO<sub>2</sub>. Stąd zapewne nie będzie można liczyć na finansowe wsparcie tego rodzaju projektów z funduszy europejskich<sup>11</sup>.

### **Możliwość budowy spalarni odpadów w razie braku jej uwzględnienia w WPGO**

W procesie przeprowadzenia inwestycji budowy spalarni odpadów kluczowym zagadnieniem jest uzyskanie wymaganych prawem decyzji i pozwoleń, które są wydawane przez właściwe organy administracji publicznej.

Do najważniejszych decyzji jakie będą determinować możliwość budowy i rozpoczęcia eksploatacji spalarni odpadów należy zaliczyć, w szczególności: decyzję o środowiskowych uwarunkowaniach, pozwolenie na budowę, pozwolenie zintegrowane.

### **Czy brak ujęcia planowanej inwestycji w WPGO jest ustawową przesłanką do odmowy wydania wymaganych prawem decyzji? Czy przepisy warunkują wydanie ww. decyzji od ujęcia inwestycji w WPGO?**

W świetle przepisów rozporządzenia

Rady Ministrów z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko kwalifikuje się do przedsięwzięć mogących zawsze znacząco oddziaływać na środowisko. Zgodnie z art. 71 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 247) spalarnia odpadów kwalifikuje się do przedsięwzięć mogących zawsze znacząco oddziaływać na środowisko.

Konsekwencją powyższego jest obowiązek uzyskania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach oraz uprzednie przygotowanie raportu o oddziaływaniu przedsięwzięcia na środowisko (art. 71 ust. 2 pkt 1 Ustawy OOS). Jednocześnie przepisy Ustawy OOS nie odnoszą się do kwestii ujęcia inwestycji w WPGO, ani nie warunkują wydania ww. decyzji od jej zgodności planowanej inwestycji z planami gospodarki odpadami (KPGO i WPGO).

W przypadku decyzji o pozwoleniu na budowę przepisy Prawa budowlanego również nie odnoszą się do planów gospodarki odpadami (KPGO i WPGO).

Jak wynika z praktyki, „problematycznym” przepisem, który dotychczas utrudniał uzyskanie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach oraz decyzji o pozwoleniu na budowę dla instalacji nieujętych w WPGO, był nieobowiązujący już art. 38a Ustawy o odpadach. Od

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> K. Kapczyńska, Boom na spalarnie odpadów [w:] Puls Biznesu, 15 października 2020; źródło: <https://www.pb.pl/boom-na-spalarnie-odpadow-1005600>.

<sup>11</sup> Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (druki nr 723 i 728), M. Gwiazdowicz - specjalista ds. systemu gospodarczego w Biurze Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, Warszawa, 9 listopada 2020 r.



dnia 6 września 2019 r. przepis ten został wyeliminowany z porządku prawnego, co było podyktowane intencją ustawodawcy ułatwienia budowy instalacji przetwarzania odpadów.

Ustawodawca uchylił przepis art. 38a, który uzależniał wydanie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, pozwolenia na budowę, pozwolenia zintegrowanego lub zezwolenia na przetwarzanie odpadów w tej instalacji od „ujęcia” instalacji w WPGO. Przepis ten budził liczne wątpliwości interpretacyjne przez co stanowił utrudnienie dla rozpoczęcia procesu inwestycyjnego budowy instalacji przetwarzania odpadów<sup>12</sup>, które nie zostały wcześniej określone w WPGO z uwagi na brak spójności stanowisk organów administracji.

### Rozpoczęcie eksploatacji spalarni

Do rozpoczęcia eksploatacji wybudowanej spalarni odpadów konieczne jest uzyskanie tzw. Pozwolenia integrowanego. Zgodnie z art. 201 ust. 1 Ustawy POŚ pozwolenia zintegrowanego wymaga prowadzenie instalacji, której funkcjonowanie, ze względu na rodzaj i skalę prowadzonej w niej działalności, może powodować znaczne zanieczyszczenie poszczególnych elementów przyrodniczych albo środowiska jako całości, z wyłączeniem instalacji lub ich części stosowanych wyłącznie do badania, rozwoju lub testowania nowych produktów lub procesów technologicznych.

Instalacje, które mogą powodować znaczne zanieczyszczenie poszczegól-

nych elementów przyrodniczych albo środowiska jako całości zostały wymienione w Rozporządzeniu z dnia 27 sierpnia 2014 r. Spalarnie (Instalacje do termicznego przekształcania odpadów) zostały wymienione w art. 5 ust. 2 lit a-b ww. Rozporządzenia, co oznacza, że aby prowadzić działalność muszą uzyskać takie pozwolenie.

W przypadku uzyskania pozwolenia zintegrowanego ustawodawca przewidział obowiązek badania przez organy administracji „zgodności” z planami gospodarki odpadami (tj. KPGO i WPGO).

W art. 186 ust. 1 pkt 1 Ustawy POŚ ustawodawca wskazał, że organ właściwy do wydania pozwolenia odmówi jego wydania, jeżeli „nie są spełnione wymagania, o których mowa w art. 141 ust. 2, art. 143 i art. 204 ust. 1, a w przypadku pozwolenia na wytwarzanie odpadów, o którym mowa w art. 181 ust. 1 pkt 4, oraz pozwolenia zintegrowanego – także jeżeli zamierzony sposób gospodarowania odpadami jest niezgodny z planami gospodarki odpadami, o których mowa w ustawie z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach”.

Oznacza to, że na etapie wydawania pozwolenia zintegrowanego właściwy organ bada czy sposób zagospodarowania odpadów przywidziany w instalacji, dla której ma być wydane pozwolenie, jest zgodny z zapisami WPGO oraz KPGO i w przypadku stwierdzenia niezgodności jest zobligowany do wydania decyzji odmownej.

### Ograniczenie korzystania ze środków UE

Zmiana przepisów ustawy o odpadach doprowadziła do usunięcia barier prawnych w uzyskiwaniu decyzji administracyjnych w toku procesu inwestycyjnego budowy instalacji przetwarzania odpadów, a obecnie umieszczenie instalacji przetwarzania odpadów w WPGO jest jedynie warunkiem uzyskania finansowania ze środków UE lub funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

Podstawowe ramy prawne systemu gospodarki odpadami w Polsce określa przede wszystkim Ustawa o odpadach z dnia 14 grudnia 2012 r. (tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 2361 „Ustawa o odpadach”). Plany gospodarki odpadami są jednym z prawnych narzędzi realizacji celów określonych w polityce środowiskowej. W 2019 r. ustawodawca uchylił przepis art. 38a ustawy o odpadach, który uzależniał uzyskanie niezbędnych decyzji na budowę i uruchomienie obiektów przetwarzania odpadów od uprzedniego włączenia tych obiektów do wojewódzkiego planu gospodarki odpadami. Nowelizacja ustawy o odpadach doprowadziła do usunięcia barier prawnych w uzyskiwaniu decyzji administracyjnych w trakcie procesu inwestycyjnego dotyczącego budowy zakładów przetwarzania odpadów, a obecnie uwzględnienie zakładów przetwarzania odpadów w planach gospodarki odpadami jest jedynie warunkiem uzyskania dofinansowania z UE funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

<sup>12</sup> Tj. zmieszanych odpadów komunalnych, odpadów zielonych oraz przeznaczonych do składowania pozostałości z sortowania odpadów komunalnych i pozostałości z procesu mechaniczno-biologicznego przetwarzania zmieszanych odpadów komunalnych.

### Summary

Magdalena Mączka

#### **Construction of incineration plants in light of liberalization of waste regulations**

The basic legal framework of the waste management system in Poland is determined primarily by the Waste Act of 14 December 2012 (i.e. Journal of Laws of 2020, item 2361, „Waste Act”). Waste management plans are one of the legal tools for achieving the goals set out in the environmental policy.

In 2019, the legislator repealed the provision of Article 38a of the Waste Act, which made obtaining the necessary decisions for the construction and commissioning of waste processing facilities conditional on the prior inclusion of such facilities in the provincial waste management plan.

The amendment to the Waste Act led to the removal of legal barriers to obtaining administrative decisions during the investment process for the construction of waste processing facilities, and now the inclusion of waste processing facilities in waste management plans is only a condition for obtaining financing from EU funds or environmental protection and water management funds.

## „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

### Redakcja:

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

### Skład i łamanie:

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

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

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

### Wydawca

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

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

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

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

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

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

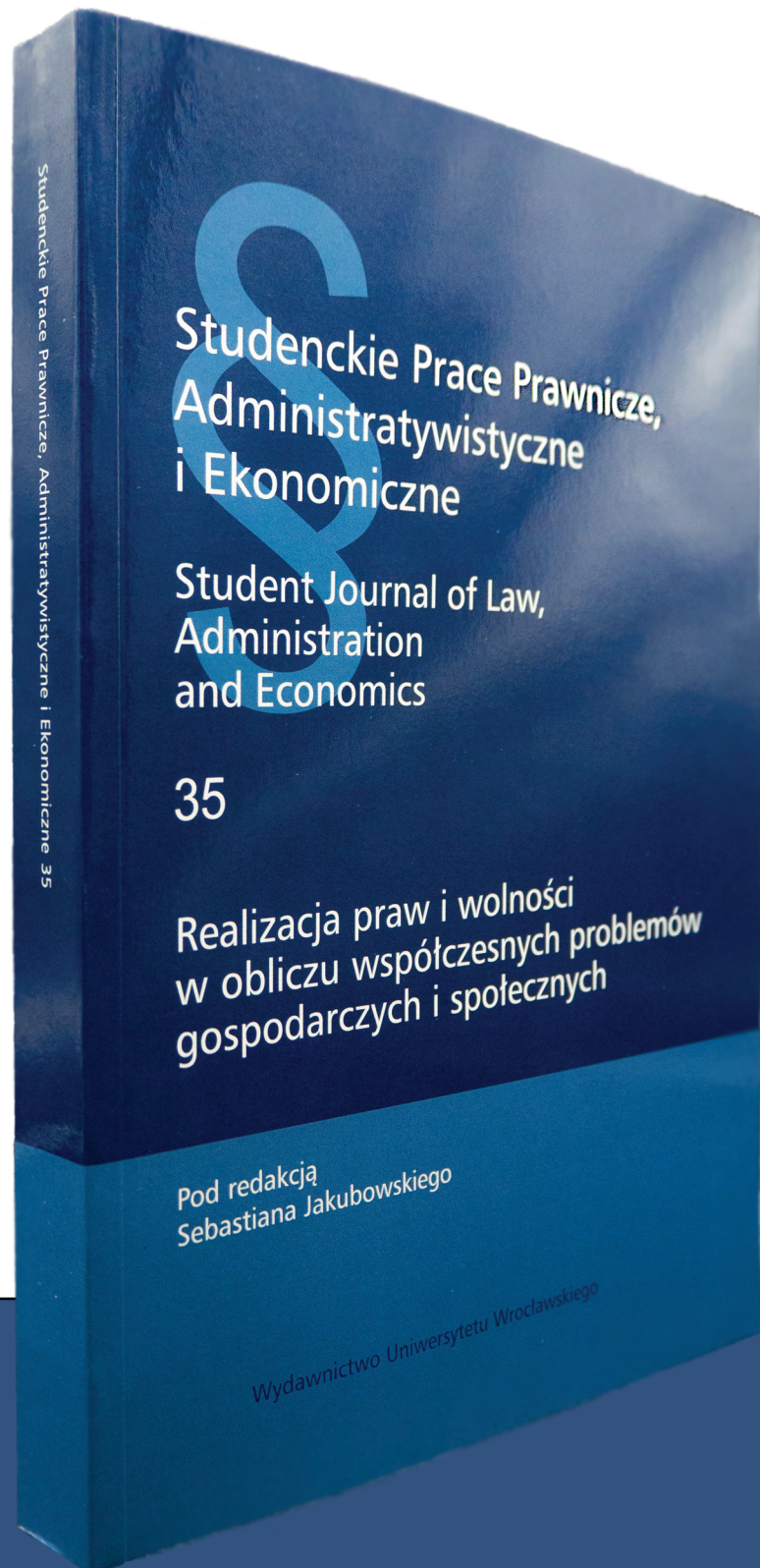
W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza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

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

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



WYDAWNICTWO  
UNIwersYTETU  
WROCLAWSKIEGO



Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne 35

Studenckie Prace Prawnicze,  
Administratywistyczne  
i Ekonomiczne

Student Journal of Law,  
Administration  
and Economics

35

Realizacja praw i wolności  
w obliczu współczesnych problemów  
gospodarczych i społecznych

Pod redakcją  
Sebastiana Jakubowskiego

Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego