

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Michał Zdanowski

**Omówienie wybranych postanowień
Krajowego Standardu Rachunkowości
nr 11 „Środki trwałe”**

Piotr Lewulis

**Procesowe aspekty pozyskiwania
dowodów cyfrowych
w postępowaniu karnym**

Katarzyna Ziółkowska, Michał Nocuń

**Wyzwania dotyczące delegowania
cudzoziemców do Niemiec**

Nr 3 (32) marzec 2021

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

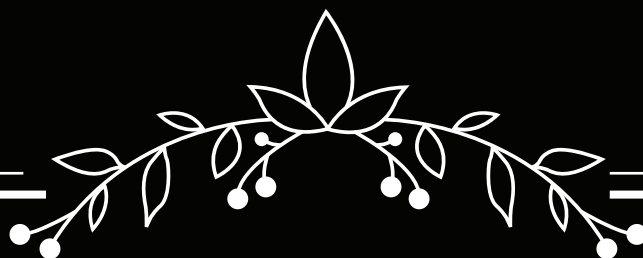


Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool_studio - pl.freepik.com



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl



Russell Bedford

taking you further

*Z ogromnym żalem żegnamy Krzysztofa Liedela,
który współtworzył nasze czasopismo,
zasiadając w Radzie Naukowej RB Biuletynu.
Składamy wyrazy współczucia rodzinie i bliskim.*

Zespół i pracownicy Russell Bedford

Krzysztof Liedel

Urodzony 25 czerwca 1969 roku w Warszawie, zmarły 18 kwietnia 2021 roku – polski prawnik, specjalista w zakresie terroryzmu międzynarodowego i jego zwalczania, doktor nauk wojskowych. Dyrektor Departamentu Prawa i Bezpieczeństwa Pozamilitarnego Biura Bezpieczeństwa Narodowego, dyrektor Centrum Badań nad Terroryzmem Collegium Civitas, kierownik Instytutu Analizy Informacji Collegium Civitas oraz pracownik naukowy Instytutu Badań nad Przestępczością Zorganizowaną i Terroryzmem Wydziału Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Administracji Wyższej Szkoły Policji w Szczytnie, ponadto rugbysta. Redaktor naczelny kwartalnika „Terroryzm: zagrożenia – prewencja – przeciwdziałanie”. Zasiadał w Radzie Naukowej czasopisma Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn.

Polecamy

Spółka nieruchomościowa i opodatkowanie zbycia udziałów w tego typu spółce

Mikołaj Stanisławski

Od 1 stycznia 2021 r. w ustawie o podatku dochodowym do osób prawnych rozszerzono katalog źródeł dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników niemających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu. Wprowadzono nowe źródło dochodów (przychodów) opodatkowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) i tym podobnych praw w spółce nieruchomościowej. W artykule przybliżamy nowe regulacje oraz możliwe do przewidzenia skutki, jakie niesie za sobą ta zmiana dla rynku nieruchomości w Polsce.

Patrz str. 4

Przesłanki stwierdzenia nieważności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Michał Skwarek

Jednym ze sposobów wzruszenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jest stwierdzenie jego nieważności, która może zostać orzeczona wskutek złożenia skargi do sądu administracyjnego lub wskutek wydania rozstrzygnięcia nadzorczego przez wojewodę. Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie przesłanek oraz trybu stwierdzenia nieważności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

Patrz str. 9

Procesowe aspekty pozyskiwania dowodów cyfrowych w postępowaniu karnym

Piotr Lewulis

Zasadniczym celem niniejszego artykułu, pochodzącego z książki „Dowody cyfrowe – teoria i praktyka kryminalistyczna w polskim postępowaniu karnym”, jest omówienie różnych, dostępnych w ramach polskiego postępowania karnego, instrumentów prawnych służących pozyskiwaniu dowodów cyfrowych dla celów procesowych. Umożliwi to sformułowanie i wskazanie właściwych podstaw prawnych pozyskiwania takiego materiału w zależności od określonych sytuacji i z uwzględnieniem związanych z nimi ograniczeń. W następnych numerach biuletynu czytelnicy znajdą kolejne odsłony przedmiotowego problemu.

Patrz str. 15

Wyzwania dotyczące delegowania cudzoziemców do Niemiec

Katarzyna Ziółkowska, Michał Nocuń

Dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady, dotycząca delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, przewiduje udostępnianie pracowników w ramach transgranicznej współpracy unijnych firm – obok delegowania wewnątrz-koncernowego – także formę outsourcingu (podwykonawstwa) i pracy tymczasowej. Autorzy opisują różnice pomiędzy obiema formami prowadzenia działalności w Niemczech i odpowiednio – zatrudnienia pracowników.

Patrz str. 26

Spis treści

NOWOŚCI

Mikołaj Stanisławski

Spółka nieruchomościowa i opodatkowanie zbycia udziałów w tego typu spółce 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Michał Skwarek

Przesłanki stwierdzenia nieważności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych..... 9

Piotr Lewulis

Procesowe aspekty pozyskiwania dowodów cyfrowych w postępowaniu karnym 15

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Michał Zdanowski

Omówienie wybranych postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” 20

ARTYKUŁY I OPINIE

Katarzyna Ziółkowska

Wyzwania dotyczące delegowania cudzoziemców do Niemiec..... 26

Drodzy Czytelnicy

Oddajemy w państwa ręce trzydziesty drugi numer naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn”, który możecie dostać w wersji elektronicznej, jak też w wersji papierowej.

Dowody cyfrowe są coraz powszechniej stosowane w postępowaniach. Jest to nowy zakres, który nieustannie badamy, analizujemy. W niniejszym numerze zamieszczamy omówienie różnych, dostępnych w ramach polskiego postępowania karnego, instrumentów prawnych służących pozyskiwaniu dowodów cyfrowych dla celów procesowych.

Obserwujemy również to, w jaki sposób na kryzys związany z pandemią reaguje rynek nieruchomości. W zakresie zmian w prawie podatkowym mamy do czynienia z nowym instrumentem, jakim jest spółka nieruchomościowa, zdefiniowana w art. 4a pkt 35 znowelizowanej ustawy o CIT. Na łamach miesięcznika analizujemy problem opodatkowania zbycia udziałów w takiej spółce. Pozostając w obszarze tej tematyki, warto zatrzymać się przy tworzącym się prawie ustawy o REIT-ach, czyli spółkach inwestujących w nieruchomości, które przynoszą dochód z najmu. Projekt zarządzenia w sprawie powołania międzyresortowego zespołu pracującego nad ustawą o REIT-ach jest przygotowywany przez Juliusza Tetzlaffa, dyrektora departamentu mieszkalnictwa w Ministerstwie Rozwoju, Pracy i Technologii i wkrótce trafi do podpisu premiera. Wdrożenie takiego rozwiązania w Polsce wymagać będzie określenia najbardziej optymalnej dla REIT-ów formy prawnej. Można przy tej okazji zauważyć, że w zakresie propozycji podatkowych funkcjonowania REIT-ów w Polsce obowiązkowym minimum powinno być wprowadzenie pozytywnych rozwiązań, które zakładał również poprzedni projekt, chociażby zastosowanie 8,5% nominalnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych do dochodów firm inwestujących w nieruchomości, uzyskanych bezpośrednio lub pośrednio z wynajmu nieruchomości; odroczenie płatności podatku dochodowego od osób prawnych przez spółki inwestujące w nieruchomości; a przede wszystkim – zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów spółek zależnych firm inwestujących w nieruchomości, uzyskanych z wynajmu nieruchomości oraz ze zbycia takowych.



*Życzę Państwu dużo zdrowia
i odporności w 2021 roku!*

Dr Andrzej Dmowski

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

Mikołaj Stanisławski

Od 2017 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W 2007 r. ukończył Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2008-2011 r. odbył aplikację adwokacką. Od 2011 r. wpisany na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. W 2016 r. ukończył Podyplomowe Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. Specjalizuje się w sprawach podatkowych oraz karno-skarbowych.

Słowa kluczowe: spółka nieruchomościowa, podatek dochodowy od osób prawnych, prawo spółek, optymalizacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn

SPÓŁKA NIERUCHOMOŚCIOWA I OPODATKOWANIE ZBYCIA UDZIAŁÓW W TEGO TYPU SPÓŁCE

Od 1 stycznia 2021 r. w ustawie o podatku dochodowym do osób prawnych rozszerzono katalog źródeł dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników niemających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu. Wprowadzono nowe źródło dochodów (przychodów) opodatkowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) i tym podobnych praw w spółce nieruchomościowej. Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie tej regulacji oraz możliwych do przewidzenia skutków, jakie niesie za sobą ta zmiana dla rynku nieruchomości w Polsce.

Stan prawny obowiązujący do 31 grudnia 2020 r.

Dotychczas obowiązujące w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) uregulowania dotyczące materii związanej z opodatkowaniem przeniesienia własności udziałów w spółce znajdowały swój wyraz z w art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się dochody (przychody) z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków lub tytułów uczestnictwa – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów takiej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości.

Sposób opodatkowania dochodów (przychodów) nierezydentów, opisany we wskazanym wyżej przepisie ustawy o CIT, pomimo zdawa-

łoby się kompleksowego uregulowania tej materii, w ocenie polskich organów podatkowych nie był w pełni skuteczny. Wynikało to chociażby z faktu, iż podmioty posiadające udziały w tego typu podmiotach, to często inne spółki zarejestrowane w tzw. rajach podatkowych czy jurysdykcjach podatkowych, z którymi współpraca w celu wyegzekwowania należności była utrudniona. Potwierdza to uzasadnienie do ustawy nowelizującej, gdzie jasno wskazano, że trudności egzekucyjne to jedna z przesłanek do wprowadzenia zmian w przepisach ustawy o CIT¹. Taka struktura właścicielska często wiązała się również z tym, iż istniały trudności w wykryciu faktu zaistnienia transakcji na udziałach podmiotu, którego aktywa stanowiły nieruchomości położone w Polsce.

Kwestie dotyczące miejsca opodatkowania akcji, udziałów i podobnych praw w spółkach, których aktywa majątkowe składają się z majątku nieruchomego, uregulowane są również w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakie Polska zawarła z innymi państwami. Jako przykład można wskazać art. 13 ust. 2 Umowy między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i od majątku, z dnia 14 maja 2003 r. Zgodnie z tym przepisem zyski z przeniesienia własności akcji, udziałów lub innych praw w spółce, której aktywa majątkowe

1 Str. 14 uzasadnienia do Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=642>, (dostęp online 06.04)

składają się głównie, bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomości, położonego w umawiającym się państwie lub z praw wchodzących w skład tego majątku nieruchomości, mogą być opodatkowane w tym państwie. Tytułem wyjaśnienia wskazać należy, iż kluczowym dla prawidłowej interpretacji obowiązków wynikających z tego przepisu jest sformułowanie „aktywa majątkowe składają się głównie, bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomości”. Słowo „głównie” interpretowane jest ten sposób, że aktywa stanowiące majątek nieruchomy powinny stanowić więcej niż 50%².

Wszystkie te dotychczasowe uregulowania zdaniem ustawodawcy okazywały się nieskuteczne do wyegzekwowania uiszczenia przez podatników zobowiązania podatkowego powstałego w związku ze sprzedażą udziałów w spółce, której aktywa stanowiły nieruchomości. Aby zagwarantować sobie prawo do uzyskiwania podatku od nierezydenta w sposób skuteczniejszy, ustawodawca postanowił rozszerzyć zakres źródeł dochodów (przychodów), z którymi wiąże się ograniczony obowiązek podatkowy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Dotychczasowe przepisy pozostały w mocy, jednak ustawodawca powołał do życia nową instytucję prawa podatkowego, która po raz kolejny potwierdza całkowitą odmienność prawa podatkowego od pozostałych gałęzi prawa.

Spółka nieruchomościowa – założenia podstawowe

Na mocy Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

oraz niektórych innych ustaw, z dnia 28 listopada 2020 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 2123), wprowadzono do ustawy o CIT nowe źródło dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów, a mianowicie dochodów (przychodów) z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej (art. 3 ust. 3 pkt 4a ustawy o CIT³).

Ustawodawca w art. 4a pkt 35 ustawy o CIT przedstawił obszerną definicję spółki nieruchomościowej. Mianowicie oznacza ona podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,

b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obroto-

wy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.

Kluczowe dla prawidłowego zrozumienia definicji „spółki nieruchomościowej” jest to, że zakres znaczeniowy słowa „spółka” jest bardzo obszerny i nie ogranicza się wyłącznie do spółek w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych. Spółką nieruchomościową może być każdy podmiot (z wyłączeniem osoby fizycznej), który obowiązany jest do sporządzenia bilansu zgodnie z ustawą o rachunkowości. Zgodnie z art. 45 ust 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 września

2 Bezpośrednie odwołanie do wartości aktywów stanowiących więcej niż 50% znajduje się w art. 13 ust. 2 Umowy między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Finlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od odchochów i od majątku, <https://www.podatki.gov.pl/media/1564/finlandia-umowa-2009-pl.pdf>, (dostęp online 06.04.2021).

3 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.), <https://sip.lex.pl/#/act/16794608/2894578/podatek-dochodowy-od-osob-prawnych?keyword=ustawa%20o%20cit&cm=SFIRST> (dostęp: 2021-04-08 10:47)

1994 r. o rachunkowości bilans jest elementem sprawozdanie finansowego. Zgodnie z art. 46 ust 1 ustawy o rachunkowości w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy. Wynika z tego zatem, że o fakcie spełnienia definicji spółki nieruchomościowej, decydować będzie nie forma prawna, jak wskazywałoby na to pierwsze zetknięcie się z tym tworem, ale właśnie aktywa podmiotu. Nazwanie zatem takiego podmiotu „spółką” w sytuacji kiedy spółką nieruchomościową może być fundacja, potwierdza wspomnianą wcześniej odmienność prawa podatkowego od innych gałęzi prawa. Instytucje prawa cywilnego nabierają nowych znaczeń, kiedy zaczynają być regulowane przez przepisy prawa podatkowego.

Kolejnym elementem definicji spółki nieruchomościowej jest rozróżnienie elementów definiujących dla podmiotów rozpoczynających działalność oraz tych, które ją kontynuują.

Podmiot rozpoczynający działalność staje się spółką nieruchomościową, jeśli na pierwszy dzień roku podatkowego (ewentualnie roku obrotowego dla podmiotów niebędących podatnikami CIT), co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio stanowi wartość rynkowa nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości; a jednocześnie wartość tych nieruchomości przekracza 10 mln zł.

W przypadku pozostałych podmiotów ważny jest ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy. Wartość bilansowa nieruchomości bądź praw do nich musi w tym dniu przekroczyć 10 mln zł. Dodatkowo, co jest istotną różnicą w stosunku do definicji dotyczącej podmiotów nowo powstałych, 60 procent przychodów stanowiła wartość przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym tego podmiotu w roku poprzedzającym rok podatkowy z tytułu najmu, pod-

najmu, dzierżawy, poddzierżawy leasingu i innych praw o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości.

Pierwszym problem jaki nasuwa się po zapoznaniu z definicją spółki nieruchomościowej, jest brak wyjaśnienia tego, jak należy rozumieć pojęcie prawa do nieruchomości. Wydaje się, że najtrafniejszą interpretacją będzie przyjęcie, że ustawodawcy chodziło o własność i inne prawa rzeczowe. Nie jest jednak wykluczone, że odkodowanie tego znaczenia zajmie organom podatkowym lata i będzie się wiązało ze sporami z podatnikami. Na uwagę zasługuje również fakt, iż w definicji znajduje się zapis dotyczący pośredniego posiadania aktywów stanowiących nieruchomości położone w Polsce. Może to oznaczać, że spółkami nieruchomościowymi będą podmioty zagraniczne posiadające udziały (akcji) w swoich polskich spółkach zależnych.

Jednocześnie można przyjąć, że przedstawione wyżej definicje wskazują na to, że grono spółek nieruchomościowych nie będzie liczne. Ważne jest jednak, aby dostrzec problemy, które z wiążą się faktem zakwalifikowania podmiotu jako spółki nieruchomościowej.

Spółka nieruchomościowa jako płatnik podatku dochodowego z tytułu zbycia jej udziałów

Dla podmiotu będącego spółką nieruchomościową od 1 stycznia 2021 r. konieczne będzie monitorowanie faktu zbycia jej udziałów (akcji, ogółu praw i obowiązków, tytułu uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze) przez podmiot, który te walory posiada. Zgodnie z art. 26aa ust. 1 ustawy o CIT spółka nieruchomościowa będzie obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek od dochodu z tytułu zbycia z tego tytułu w wysokości 19% w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym powstał dochód jeśli:

1) sprzedającym jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Polski lub

2) sprzedającym jest osoba fizyczna niemająca zamieszkania na terytorium Polski oraz

3) przedmiotem transakcji są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej.

Należy pamiętać, powyższą zasadę stosuje się również w przypadku dokonania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji, itd.), w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie, jeśli są spełnione warunki określone w tym przepisie. W takim wypadku spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo suma ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w okresie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, wyniosła co najmniej 5% (art. 26aa ust 2 ustawy o CIT).

Wskazane wyżej przepisy powodują, iż spółka nieruchomościowa musi stale monitorować czy jej udziały itp. zostały zbyte. W przypadku ich zbycia konieczne jest posiadanie informacji o przychodach jakie podatnik osiągnął z tytułu takiej transakcji oraz o jego kosztach uzyskania przychodów. Wszystko to jest niezbędne do obliczenia podatku we właściwej wysokości.

Co istotne, podatnik powinien przed terminem płatności podatku przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek. Płatnik zaś zobowiązany jest przesłać do podatnika informację o wpłaconej zaliczce sporządzoną według ustalonego wzoru.

Przepis, który niesie ze sobą najwięcej zagrożeń dla osób zarządzających spółkami nieruchomościowymi, znajduje się w art. 26aa ust. 3 ustawy o CIT. Stanowi on, że w przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji zbycia, zaliczkę na podatek ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze. W konsekwencji tego przepisu dla spółki nieruchomościowej może zaistnieć ryzyko związane z możliwą do wystąpienia zaległością podatkową w sytuacji, kiedy zostanie dokonana transakcja zbycia walorów spółki nieruchomościowej, a sama spółka (i jej zarząd czy osoby ją reprezentujące) nie będzie wiedzieć o tym fakcie. Co więcej – spółka może dowiedzieć się o zbyciu jej udziałów, dopiero po upływie jakiegoś czasu od dnia transakcji i po znacznym upływie terminu do uiszczenia zaliczki. Będzie się to wiązało z koniecznością zapłaty odsetek.

Osoby zarządzające taką spółką mogą jednak nie mieć wiedzy o wartości tej transakcji. W takim wypadku, zgodnie z art. 26aa ust. 3 ustawy o CIT, zaliczkę na podatek ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze. Ten przepis może rodzić wiele problemów dla spółki nieruchomościowej, gdyż ustalenie wartości rynkowej zbytych walorów może nie być łatwe. Dodatkowo dochodzi do tego krótki czas na ewentualne przygotowanie wyceny wartości zbywanych udziałów. Wydaje się prawdopodobne, że w tego typu sprawach będzie miała częstsze zastosowanie instytucja czynnego żalu przewidziana przez przepisy kodeksu karnego skarbowego.

Przedstawiciel podatkowy dla spółki nieruchomościowej

Nowelizacja ustawy o CIT w zakresie wprowadzenia do przepisów regulacji dotyczącej spółki nieruchomościowej nałożyła na spółki nieruchomościowe nieposiadające siedziby lub zarządu w Polsce obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego. Art. 26c ust 2 ustawy o CIT stanowi, że przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) ma siedzibę lub zarząd albo miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przez 24 miesiące poprzedzające dzień zawarcia umowy nie posiadała zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach, przy czym udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;
- 3) przez 24 miesiące poprzedzające dzień zawarcia umowy osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi - osoba będąca współnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem organów zarządzających, osobą prowadzącą księgi rachunkowe, nie została prawomocnie skazana na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, 568, 695, 1106 i 2122) za popełnienie przestępstwa skarbowego;
- 4) jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Ustanowienie przedstawiciela podatkowego następuje w formie umowy pisemnej.

W ustawie nie wskazano precyzyjnie kiedy taka umowa powinna zostać zawarta, jednak z uwagi na obowiązki jakie zostały nałożone na spółkę nieruchomościową wydaje się najrozsądniejszym, aby taki przedstawiciel został ustanowiony niezwłocznie. Konieczność ustanowienia przedstawiciela podatkowego i wymagania stawiane potencjalnym przedstawicielom wynikają z faktu, że podmiot taki wiążąc się umową ze spółką nieruchomościową, będzie odpowiadał z nią solidarnie za zobowiązania podatkowe. Jednocześnie dzięki temu polska administracja skarbową będzie znała krajowy podmiot, który będzie zobowiązany do uiszczenia podatku w przypadku dokonania transakcji na udziałach spółki nieruchomościowej. Znacząco zmniejsza się w tym przypadku ryzyko dokonywania transakcji z pominięciem wykonania obowiązków wobec polskiego fiskusa. Warto wspomnieć, że sankcją za niedopełnienie obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego jest kara pieniężna w wysokości do 1 mln zł. Opisanie wyżej obowiązki nie dotyczą jednak spółek nieruchomościowych podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (art. 26c ust 6 ustawy o CIT).

Obowiązki informacyjne

Od 1 stycznia 2021 r. na spółki nieruchomościowe, jak i na podatników posiadających bezpośredni lub pośrednio udziały dające 5% praw głosu (ewentualnie odpowiednik takiego prawa w innych podmiotach), nałożono obowiązek informacyjny polegający na przekazywaniu do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji:

- 1) o podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub pra-

wa o podobnym charakterze, wraz z podaniem liczby posiadanych przez każdego z nich takich praw – w przypadku informacji przekazywanych przez spółki nieruchomościowe,

2) o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze – w przypadku informacji przekazywanych przez podatników będących współnikami spółek nieruchomościowych.

Informację taką należy złożyć do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego (względnie obrotowego jeśli spółka nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych).

Jak wynika z wyjaśnień Ministerstwa Finansów, obowiązek taki powstanie dopiero 2022 r. Informacja powinna zostać sporządzona według stanu na dzień

31 grudnia 2021 r., gdyż dopiero od 1 stycznia 2021 r. przepisy dotyczące spółek nieruchomościowych weszły w życie⁴.

Przepisy nie formułują sankcji za niezłożenie stosownych informacji. Niedopełnienie takiego obowiązku może spowodować popełnienie czynu zabronionego z art. 80 § 1 k.k.s., sankcjonującego niezłożenie wbrew obowiązkowi wymaganej informacji podatkowej w terminie.

Podsumowanie

Wprowadzenie do podatku dochodowego od osób prawnych nowych zasad opodatkowania zbycia udziałów w podmiotach zwanych od 1 stycznia 2021 r. spółkami nieruchomościowymi z pewnością wpłynie na rynek nieruchomości w Polsce. Co prawda liczba tych podmiotów nie będzie wielka (z uwagi na próg 10 mln złotych wartości nieruchomości), jednak te podmioty, które zostaną zakwalifikowane jako spółka nieruchomościowa, czeka rewo-

lucja, jeśli chodzi o rozliczenia podatku. Podejmując decyzje o zbyciu walorów takiej spółki, z pewnością konieczna będzie rozważenie czy bezpieczniejszym z punktu widzenia podatkowego nie będzie zbycie samych nieruchomości, które ta spółka posiada. Pełniąc funkcje zarządcze takiego podmiotu, trzeba będzie mieć teraz na uwadze możliwość solidarnej odpowiedzialności za zaległość podatkową z podatnikiem, który dokonał zbycia udziałów w tym podmiocie. Będzie się to wiązało z koniecznością stałego monitorowania zmian własności udziałów w takiej spółce. Dodatkowo szereg obowiązków informacyjnych związanych z funkcjonowaniem spółki również da się we znaki zarządzającym takim podmiotom. Wszystkie te zmiany mają na celu walkę z optymalizacjami podatkowymi oraz możliwe skuteczne uszczelnienie wpływów do budżetu. O rzeczywistym wpływie tej regulacji na rynek będziemy mogli się przekonać dopiero za jakiś czas.

⁴ Dziennik Gazeta Prawna, 19 stycznia 2021 r., nr 11 (5419), str. B3

Summary

Mikołaj Stanisławski

Real estate company and taxation of the sale of shares in such a company

From January 2021, a regulation on real estate companies has been introduced into the Corporate Income Tax Act. Real estate company is an entity other than a natural person that is required to prepare a balance sheet under accounting regulations in which at least 50% of the market value of the assets was, directly or indirectly, the market value of real estate located in the territory of the Republic of Poland or rights to such real estate and the market value of this real estate exceeded PLN 10,000,000 and (regarding active entities) revenues recognized in net profit, from lease, sublease, tenancy, subtenancy, leasing and other contracts of similar nature or from transfer of ownership and interests in other real estate companies, constituted at least 60% of total revenues. When a non-resident sells at least 5% of the shares of a real estate company, the company acts as the payer and is required to make an advance payment of income tax. The tax is 19% of the gain from the sale of these shares and must be paid by the 20th day of the month following the month of sale. In the event that the real estate company does not have information on the amount of the disposal transaction, the advance tax is set at 19% of the fair market value of the disposed shares. The real estate company is additionally required to provide a range of tax information.

PRZESŁANKI STWIERDZENIA NIEWAŻNOŚCI MIEJSCOWEGO PLANU ZAGOSPODAROWANIA PRZESTRZENNEGO W ŚWIELE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Jednym ze sposobów wzruszenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jest stwierdzenie jego nieważności, która może zostać orzeczona wskutek złożenia skargi do sądu administracyjnego lub wskutek wydania rozstrzygnięcia nadzorczego przez wojewodę. Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie przesłanek oraz trybu stwierdzenia nieważności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

Uchwalenie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego przez gminę stanowi wyraz władztwa planistycznego jednostki samorządu terytorialnego. Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego jest podstawowym instrumentem zagospodarowania przestrzennego, w którym gminy ustalają przeznaczenie i zasady zagospodarowania terenu (art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o zagospodarowaniu i planowaniu przestrzennym – Dz.U.2020.293 t.j. z dnia 2020.02.24, zwana dalej „UPZP”¹). Stanowi on ingerencję w prawo własności, niejednokrotnie istotnie ograniczając sposób jego wykonywania, co może naruszać interesy różnych osób, a tym samym prowadzić do chęci zakwestionowania prawa nadrzędnego. Do stwierdzenia nieważności uchwały w sprawie przyjęcia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, w myśl art. 28 ust. 1 UPZP, dochodzi wskutek wystąpienia istotnego naruszenia zasad sporządzania studium lub planu miejscowego, istotnego naruszenia trybu ich sporządzania, a także naruszenia właściwości organów w tym zakresie.

Wprowadzenie

Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego jest podstawowym instrumentem zagospodarowania przestrzennego, w którym gminy ustalają przeznaczenie i zasady za-

gospodarowania terenu (art. 3 ust. 1 UPZP). Zgodnie z treścią przywołanego artykułu ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego.

Autor publikacji w pierwszej kolejności zwięźle nakreśla charakterystykę miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jako aktu prawnego oraz trybu procedowania przyjęcia uchwały w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, by następnie przyjrzeć się dwóm trybom postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały o miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego – administracyjnemu oraz sądowno-administracyjnemu.

Pierwszy z ich toczy się według przepisów procedury administracyjnej i kończy się wydaniem rozstrzygnięcia nadzorczego przez wojewodę. Natomiast drugi ze wspomnianych trybów zostaje uruchomiony wskutek złożenia przez osobę uprawnioną skargi do sądu administracyjnego.

Finalnie autor poddaje analizie przesłanki stwierdzenia nieważności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w świetle wypowiedzi orzecznictwa sądowno-administracyjnego.

Michał Skwarek

Aplikant radcowski w departamencie prawnym Russell Bedford Poland. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Słowa kluczowe: plan zagospodarowania przestrzennego, prawo własności, orzecznictwo sądów administracyjnych, dokumentacja planistyczna, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn

¹ Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 293 z późn. zm.).
https://sip.lex.pl/?_ga=2.103369280.1585429916.1618224279-808707328.1616065701#/act/17027058/2876523?directHit=true&directHitQuery=Dz.U.2020.293 (dostęp: 2021-04-12 12:45)

Miejskowy plan zagospodarowania przestrzennego – charakterystyka i tryb przyjęcia

Art. 14 ust. 8 UPZP stanowi wprost, że uchwała w przedmiocie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jest aktem prawa miejscowego, a zgodnie z art. 87 Konstytucji RP akty prawa miejscowego stanowią źródła prawa powszechnie obowiązującego na obszarze działania organów, które je ustanowiły.

Plan miejscowy tak jak każdy inny akt prawa powszechnie obowiązującego podlega wykładni prawa, a uprawnionymi do jej dokonywania są organy administracji publicznej i sądy administracyjne.

Tryb sporządzania miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego został uregulowany w art. 17 UPZP i wskazuje jakie czynności ma w obowiązku przeprowadzić organ, aby doprowadzić do uchwalenia planu miejscowego. Procedurę planistyczną rozpoczyna podjęcie przez radę gminy uchwały o przystąpieniu do sporządzenia planu miejscowego, którą to rada gminy podejmuje z własnej inicjatywy lub na wniosek burmistrza.

Finalnie plan miejscowy uchwała rada gminy po stwierdzeniu, że nie narusza on ustaleń studium, rozstrzygając jednocześnie o sposobie rozpatrzenia uwag do projektu planu oraz o sposobie realizacji zapisanych w planie, inwestycji z zakresu infrastruktury technicznej, które należą do zadań własnych gminy, oraz zasadach ich finansowania, zgodnie z przepisami o finansach publicznych (vide art. 20 § 1 UPZP).

Tryb stwierdzenia nieważności uchwały o miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego

Wydanie rozstrzygnięcia nadzorczego przez wojewodę

Pierwszy z trybów stwierdzenia nieważności decyzji znajduje swoje oparcie zarówno w Konstytucji RP, jak i w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U.2020.713 t.j. z dnia 2020.04.21, zwaną dalej „USG”²), toczy się według przepisów procedury administracyjnej i kończy się wydaniem rozstrzygnięcia nadzorczego przez wojewodę.

Działalność samorządu terytorialnego podlega bowiem nadzorowi z punktu widzenia legalności, zgodnie z art. 171 § 1 Konstytucji Rzeczypospolitej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483 z dnia 1997.07.16, zwaną dalej Konstytucją RP).

Organami nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego są Prezes Rady Ministrów i wojewodowie, a w zakresie spraw finansowych – regionalne izby obrachunkowe (art. 171 § 2 Konstytucji RP).

Aby umożliwić organom nadzoru weryfikację działalności jednostki samorządu terytorialnego, ustawodawca w art. 90 ust. 1 USG zobowiązał wójta (burmistrza lub prezydenta) do przedłożenia wojewodzie uchwał rady gminy w ciągu 7 dni od dnia ich podjęcia.

Natomiast zgodnie z art. 91 ust. 1 USG uchwała organu gminy sprzeczna z prawem jest nieważna. Nieważność uchwały lub zarządzenia w całości lub w części orzeka organ nadzoru w terminie nie dłuższym niż 30 dni od dnia doręczenia uchwały lub zarządzenia, w trybie określonym w art. 90 USG. W myśl art. 91 ust. 2 USG organ nadzoru, wszczynając postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały albo w toku tego postępowania, może wstrzymać ich wykonanie.

Rozstrzygnięcie nadzorcze powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne oraz pouczenie o dopuszczalności wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Skarga do sądu administracyjnego

Natomiast drugi ze wspomnianych trybów zostaje uruchomiony wskutek złożenia skargi do sądu administracyjnego przez osobę uprawnioną.

W myśl art. 93 ust. 1 UPZP po upływie terminu wskazanego w art. 91 ust. 1 UPZP organ nadzoru nie może we własnym zakresie stwierdzić nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy i takim przypadku może zaskarżyć uchwałę lub zarządzenie do sądu administracyjnego.

Natomiast zgodnie z art. 101 ust. 1 USG, każdy czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem, podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, może zaskarżyć uchwałę lub zarządzenie do sądu administracyjnego.

Co więcej, zgodnie z art. 101 ust. 2a USG, skargę na uchwałę lub zarządzenie, o których mowa w ust. 1, można wnieść do sądu administracyjnego w imieniu własnym lub reprezentując grupę mieszkańców gminy, którzy na to wyrażą pisemną zgodę.

Przesłanka negatywna stwierdzenia nieważności uchwały

W myśl art. 94 ust. 1 USG nie stwierdza się nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy po upływie jednego roku od dnia ich podjęcia, chyba że uchybiono obowiązkowi przedłożenia uchwały lub zarządzenia w terminie określonym w art. 90 ust. 1, albo jeżeli są one aktem prawa miejscowego.

2 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 z późn. zm.). https://sip.lex.pl/?_ga=2.103369280.1585429916.1618224279-808707328.1616065701#/act/16793509/2805078?directHit=true&directHitQuery=Dz.U.2020.713 (dostęp: 2021-04-12 12:53)

Przesłanki stwierdzenia nieważności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego

Na podstawie art. 28 § 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym istotne naruszenie zasad sporządzania studium lub planu miejscowego, istotne naruszenie trybu ich sporządzania, a także naruszenie właściwości organów w tym zakresie, powodują nieważność uchwały rady gminy w całości lub części.

Przy ustalaniu zakresu pojęcia istotnego naruszenia prawa należy oprzeć się na rozwiązaniach przyjętych w kodeksie postępowania administracyjnego, choć istotne naruszenia prawa powodujące nieważność uchwały organu gminy nie pokrywa się z przesłankami nieważności decyzji w rozumieniu art. 156 KPA³.

Organy gminy przed uchwalaniem MPZP mają bezwzględny obowiązek doprowadzić do zgodności projekt planu miejscowego z ustaleniami studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego. Zarówno naruszenie trybu sporządzania planu zagospodarowania przestrzennego, jak i naruszenia zasad ich sporządzania, może stanowić podstawę nieważności uchwały tylko wówczas, gdy jest istotne.

Zasady sporządzenia planu miejscowego dotyczą zawartości tego aktu planistycznego (części tekstowej i graficznej, załączników), oznaczają jego wartość i merytoryczne wymogi kształtowania polityki przestrzennej, a także standardów dokumentacji planistycznej⁴. W tym pojęciu mieści się ocena projektu planu miejscowego pod względem jego zgodności ze studium. Z kolei pojęcie „trybu sporządzania planu miejscowego” nale-

ży odnieść do procedury poprzedzającej uchwalenie planu.

Przepis art. 28 ust. 1 UPZP stanowi dwie podstawowe przesłanki zgodności z przepisami prawa uchwały o miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego: po pierwsze przesłankę materialnoprawną, a mianowicie uwzględnienie zasad sporządzania planu miejscowego, po drugie przesłankę formalnoprawną, a mianowicie zachowanie procedury sporządzenia planu i właściwości organu.

Dokonując wykładni przesłanki materialnoprawnej, tj. zasad sporządzania MPZP, rada gminy związana jest przepisami prawa, w tym prawa europejskiego, zasadami konstytucyjnymi i przepisami ustaw materialnoprawnych. Tylko w tych granicach można wyznaczyć władztwo planistyczne przysługujące gminie. Interpretując zaś przesłankę istotności naruszenia trybu, w doktrynie zauważa się, że dla jej ustalenia decydujące znaczenie będzie miał wpływ naruszenia na treść planu.

Trzeba przy tym mieć na uwadze, że wolą ustawodawcy było pozostawienie organom gminy uprawnienia do uchwalania miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego (aktów prawa miejscowego), przy jednoczesnym nałożeniu obowiązku przestrzegania reguł stanowienia prawa. Wobec rygorystycznego uregulowania procesu uchwalania planu zagospodarowania przestrzennego, a szczególnie wobec konieczności przestrzegania poszczególnych etapów jego stanowienia, samodzielność gminy doznaje pewnego rodzaju ograniczenia⁵.

Przez istotne naruszenie trybu należy rozumieć takie naruszenie, które prowadzi

w konsekwencji do sytuacji, w których przyjęte ustalenia planistyczne są odmienne od tych, które zostałyby podjęte, gdyby nie naruszono trybu sporządzania aktu planistycznego⁶. Ocena zaistnienia tej przesłanki wymaga zatem odrębnych rozważań w każdym indywidualnym przypadku. Rozważania te winny uwzględniać cel powyższej regulacji, którym jest zagwarantowanie praw podmiotów, jakie mogą zostać naruszone w wyniku sporządzenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

Inne naruszenia prawa, niewymienione w art. 28 ust. 1 UPZP, należy traktować jako nieistotne, w rozumieniu art. 91 ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym, a więc niebędące przyczyną nieważności uchwały o planie⁷.

Przyjmuje się, iż zakres przedmiotowy art. 28 ust. 1 UPZP jest węższy niż zakres art. 91 ust. 1 i 4 ustawy o samorządzie gminnym. Tym samym może mieć on zastosowanie jedynie łącznie z art. 91 ust. 1 i 4 ustawy o samorządzie gminnym. W konsekwencji zarówno przy ocenie studium, jak i planu miejscowego podstawowe znaczenie dla jego kwalifikacji prawnej mają przepisy art. 91 ust. 1 i 4 ustawy o samorządzie gminnym przy czym przepisu art. 28 ust. 1 UPZP. w zakresie, w jakim odnosi się on do zasad sporządzania studium, nie można interpretować w ten sposób, że wyłącza on możliwość stwierdzenia naruszenia prawa przez uchwałę ze skutkiem określonym w art. 91 ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym.

O ile taka byłaby intencja ustawodawcy, powinien on taki przepis zawrzeć *expresis verbis* w art. 28 UPZP jako przepis wyłączający stosowanie art. 91 ust. 4

3 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 lutego 2020 r., sygn. akt IV SA/Po 877/19, LEX nr 2787814.

4 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 17 grudnia 2019 r., sygn. akt II SA/Wr 611/19, LEX nr 2774259.

5 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 listopada 2019 r., sygn. akt II OSK 3184/17, LEX nr 2778517.

6 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 czerwca 2019 r., sygn. akt II OSK 1649/18, LEX nr 2703320.

7 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 5 grudnia 2019 r., sygn. akt II SA/Op 422/19, LEX nr 2763026

ustawy o samorządzie gminnym, w tym przypadku. Interpretacja taka jest wątpliwa także ze względu na brak jasności co do tego, czym w istocie są „zasady sporządzania”, o których mowa w art. 28 ust. 1.

Wykładnia funkcjonalna każe domniemywać, że zasady te tworzą, w świetle podstawowej zasady działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP, wszelkie przepisy prawne, które nie określają trybu sporządzania planu miejscowego (studium).

Pod pojęciem procedury planistycznej należy rozumieć kolejno podejmowane czynności planistyczne określone przepisami ustawy, gwarantujące możliwość udziału zainteresowanych podmiotów w procesie planowania (składanie uwag i wniosków) i kontroli legalności przyjmowanych rozwiązań w granicach uzyskiwanych opinii i uzgodnień. Pojęcie zaś zasad sporządzania miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego wiąże się z merytorycznymi wartościami i wymogami kształtowania polityki przestrzennej. Oceniając procedurę planistyczną w niniejszej sprawie, wskazać należy, iż w rozpatrywanym przypadku sąd nie dostrzegł jej naruszenia.

Odnosząc się do zasad sporządzania planu miejscowego, wskazać należy, iż są to standardy odnoszące się do merytorycznych ustaleń planu, związane z jego treścią oraz parametrami technicznymi i wymaganiami dotyczącymi dokumentacji planu. Dla normatywnego wyznaczenia tych standardów znaczenie mają w szczególności przepisy art. 15, 17 pkt 4 i art. 20 ust. 1 UPZP.

Zatem do kategorii istotnych naruszeń

prawa należy zaliczyć naruszenia znaczące, wpływające na treść uchwały, dotyczące meritum sprawy. Chodzi tu zatem o takie naruszenie prawa, które prowadzi do skutków nieakceptowalnych w demokratycznym państwie prawa. Naruszenie istotne to takie naruszenie, które prowadzi w konsekwencji do sytuacji, gdy przyjęte ustalenia planistyczne są jednoznacznie odmienne od tych, które zostałyby podjęte, gdyby nie naruszono zasad lub trybu sporządzania planu miejscowego⁸⁹.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w uzasadnieniu wyroku z dnia 21 lutego 2020 r., powołując się na głosy doktryny¹⁰, wskazuje że w przypadku odstąpienia w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego od określenia któregośkolwiek z elementów wymienionych w art. 15 ust. 2 UPZP, to na organie planistycznym spoczywa obowiązek wykazania zbędności danej regulacji, a brak któregośkolwiek z wymaganych ustaleń – w tym ustaleń, o których mowa w art. 15 ust. 2 pkt 6 UPZP – jeżeli miał istotny wpływ na treść planu miejscowego może stanowić naruszenie art. 28 UPZP skutkujące stwierdzeniem jego nieważności, gdyż prowadzić może do zaburzenia ładu przestrzennego na całym terenie objętym planem bądź też wręcz do jego niewykonalności.

Na kanwie stanu faktycznego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 września 2019 r. II OSK 2365/18¹¹ NSA wskazał, że „miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego jest aktem prawa miejscowego, którego ustalenia kształtują wraz z innymi przepisami sposób wykonywania praw własności nieruchomości. Plan miej-

scowy w sposób kompleksowy informuje właścicieli nieruchomości o stanie prawnym danego terenu i dopuszczalnym sposobie jego zagospodarowania. Uwzględnienie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego ograniczeń wynikających z utworzenia obszaru ograniczonego użytkowania jest więc konieczne dla zapewnienia zgodności ustaleń planu z uchwałą sejmiku województwa o utworzeniu takiego obszaru oraz dla ustalenia pełnego stanu prawnego nieruchomości znajdujących się na terenie objętym planem”.

Z uzasadnienia przywołanego orzeczenia wynika zatem wnioszek, że jeżeli w planie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego nie oznaczono w części tekstowej i graficznej planu, że obejmuje on tereny będące obszarem ograniczonego użytkowania, to takie uchybienie jest istotnym naruszeniem zasad sporządzania planu miejscowego w rozumieniu art. 28 ust. 1 UPZP.

Naczelnny Sąd Administracyjny podkreślił, że uchwała sejmiku województwa w sprawie utworzenia obszaru ograniczonego użytkowania jest aktem prawa miejscowego, zatem organ planistyczny powinien uwzględnić w planie jej postanowienia z urzędu.

Choć zgodnie z art. 9 ust. 4 UPZP ustalenia studium są wiążące dla organów gminy przy sporządzaniu planów miejscowych, to w praktyce, niejednokrotnie wątpliwości budzi zgodność miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego ze studium.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 30 stycznia 2020 r., Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu¹², sąd zauwa-

8 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 lutego 2020 r., sygn. akt IV SA/Po 846/19, LEX nr 2786075.

9 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 13 listopada 2019 r., sygn. akt II SA/Bd 570/19, LEX nr 2758967.

10 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 21 lutego 2020 r., sygn. akt II SA/Kr 1518/19, LEX nr 2814509 wraz z poglądami przedstawicieli doktryny także przywołanych.

11 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 września 2019 r., sygn. akt II OSK 2365/18, LEX nr 2751355.

12 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. akt IV SA/Po 832/19, LEX nr 2798636.

żył, że ustalenia studium nie muszą być przeniesione wprost do postanowień planu miejscowego, ale nie mogą również być ze sobą sprzeczne.

Studium jest formą realizacji obowiązku prowadzenia polityki przestrzennej przez władze samorządowe i jest nie tylko aktem określającym założenia polityki przestrzennej, lecz zawiera ustalenia wiążące przy sporządzaniu planu miejscowego, a zatem zgodnie z art. 20 ust. 1 UPZP należy przyjąć, że ustalenia studium są wiążące dla organów gminy przy sporządzaniu planów miejscowych i plany te nie mogą naruszać ustaleń studium.

Wojewódzki Sąd Administracyjny podkreślił w przywołanym orzeczeniu, że na gruncie konstrukcji wywodzonej z art. 28 ust. 1 UPZP orzecznictwo wskazuje, że tylko wadliwe zapisy, które dezintegrują postanowienia całego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, skutkują stwierdzeniem nieważności uchwały przyjmującej ten plan w całości. W przeciwnym razie nieważność dotyczyć może tylko części planu.

Jeśli bowiem naruszenia z art. 28 ust. 1 UPZP dotyczą tylko części ustaleń planu, to wystarczające jest wyeliminowanie z obrotu prawnego tylko tej części, jeżeli część niewadliwa może prawidłowo funkcjonować w obrocie prawnym¹³.

Należy mieć na uwadze, że określone obszary gminy mogą mieć określone przeznaczenie w planie miejscowym, jeśli wcześniej w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gmina wskaże taki rodzaj przeznaczenia dla tych terenów.

Uprawnione jest więc stwierdzenie, że ustalenia planu miejscowego są konsekwencją zapisów przyjętych w studium, a plan zagospodarowania przestrzennego ma stanowić uszczegółowienie zapisów zawartych w studium, to plan miejscowy nie może prowadzić do zmiany kierunków zagospodarowania objętych studium, a przyjęcie w planie ustaleń sprzecznych z treścią studium stanowi istotne naruszenie zasad sporządzania miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego prowadzące do nieważności tego aktu¹⁴.

W przypadku gdy uchwała jest oczywiście sprzeczna ze studium, należy zatem uznać, że mamy do czynienia z istotnym naruszeniem zasad sporządzania planu. To zaś skutkować musi stwierdzeniem nieważności uchwały w zaskarżonej części (art. 28 ust. 1 UPZP).

Plan miejscowy ma doprecyzować określone w studium zasady prowadzenia polityki przestrzennej i to w taki sposób, aby nie doprowadzić do ich zasadniczej zmiany lub modyfikacji¹⁵.

Należy także pamiętać, że zmiana przeznaczenia terenów w planie miejscowym, jeżeli nie była przewidziana w studium, może być dokonana przez gminę wyłącznie po uprzedniej zmianie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, z zachowaniem trybu, w jakim studium jest uchwalane (vide art. 27 UPZP).

Niewątpliwie zamieszczenie w treści aktu prawa miejscowego postanowień sprzecznych z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa wyższego rzędu (ustawą) powoduje naruszenie zasad sporządzania planu i jest to naruszenie istotne, powodujące stwierdzenie nieważności uchwały, co najmniej w części¹⁶.

Istotne naruszenie stanowi także wyeliminowanie obligatoryjnego elementu planu miejscowego, jakim jest określenie minimalnej liczby miejsc do parkowania uzasadnia wniosek o stwierdzenie nieważności wszystkich ustaleń przyjętych dla tego terenu¹⁷.

Podsumowanie

W świetle powyższych rozważań należy mieć na uwadze, że do kategorii istotnych naruszeń zasad sporządzania studium lub planu miejscowego, zatem istotnego naruszenia trybu ich sporządzania prawa, należy zaliczyć naruszenia znaczące, wpływające na treść uchwały, dotyczące meritum sprawy.

Istotność naruszenia należy oceniać ad casum, poddawszy uprzednio obiektywnej ocenie ewentualne uchybienia zaistniałe na gruncie konkretnego stanu faktycznego, ponieważ ustawodawca nadał katalogowi naruszeń z art. 28 ust. 1 UPZP charakter niewyczerpujący, posługując się wyrażeniami nieostrymi.

Niemniej jednak na podstawie orzecznictwa możliwe jest wskazanie pewnych przypadków istotnych naruszeń, do których należą między innymi takie naruszenia jak odstąpienie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego od określenia któregośkolwiek z obligatoryjnych elementów wskazanych w art. 15 UPZP bez szczególnego uzasadnienia, nieuwzględnienie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego ograniczeń wynikających z utworzenia obszaru ograniczonego, przyjęcie

13 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 7 lutego 2020 r., sygn. akt IV SA/Po 1188/18, LEX nr 2637332.

14 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 stycznia 2020 r. II SA/Kr 1325/19, LEX nr 2777754.

15 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 kwietnia 2018 r. – sygn. akt II SA/Gd 414/17, LEX nr 2487140.

16 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 16 października 2019 r., sygn. akt II SA/Kr 776/19, LEX nr 2742348

17 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 15 października 2019 r., II SA/Wr 506/19, LEX nr 2739321.

w planie ustaleń sprzecznych z treścią studium stanowi istotne naruszenie zasad sporządzania miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

Finalnie, należy mieć na uwadze, że w przypadku dążenia do wzruszenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, ustawodawca przewiduje dwa tryby umożliwiające stwierdze-

nia nieważności uchwały o miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego – administracyjny oraz sądowo-administracyjny.

Summary

Michał Skwarek

Conditions for declaring a local spatial development plan invalid in the light of the case law of administrative courts.

The local plan of spatial development constitutes an interference with property rights, which can violate the interests of various people and thus lead to a desire to challenge them.

One of the ways of challenging the local of spatial development is to declare it invalid, which may be ruled upon as a result of a complaint to the administrative court or as a result of a supervisory decision issued by the voivode.

The invalidity of the resolution on the adoption of a local spatial development plan, pursuant to art. 28 § 1 of Act of the 27th of March 2003 on Planning and Land Development, is a consequence of a material breach of the rules for the preparation of the study or local plan, a material breach of the procedure for their preparation, as well as a breach of the authorities' competence in this respect.

PROCESOWE ASPEKTY POZYSKIWANIA DOWODÓW CYFROWYCH W POSTĘPOWANIU KARNYM

Polskiej procedurze karnej znane są różne narzędzia prawne służące uzyskaniu materiału dowodowego. Treść dowodu ze źródeł osobowych ujawnia się i zabezpiecza zawsze w toku przesłuchania (odpowiednio: świadka, podejrzanego i oskarżonego, biegłego). Wobec dowodów rzeczowych zastosowanie mogą mieć różne czynności procesowe. W przypadku dowodów cyfrowych możliwości te są bardzo zróżnicowane, zwłaszcza ze względu na dotyczące ich specyficzne uwarunkowania techniczne i organizacyjne. Oczywiście jest, że dążąc do pozyskania dowodu cyfrowego, należy zastosować „odpowiednie” instrumenty procesowe. Dokonując ich wyboru, trzeba mieć na uwadze, jakiego rodzaju dane mają zostać wykorzystane do celów dowodowych, gdzie są zlokalizowane i kto jest ich dysponentem.

Treści pochodzenia cyfrowego można pozyskać dla potrzeb procesowych na kilka zasadniczych sposobów. Po pierwsze, w drodze bezpośrednich czynności kryminalistycznych podejmowanych przez przedstawicieli organów ścigania (zwłaszcza w toku oględzin, przeszukania i zatrzymania rzeczy). Po drugie, pośrednio: dzięki procesowej lub dobrowolnej współpracy z podmiotami zewnętrznymi dysponującymi danymi (w tym z podmiotami świadczącymi rozmaite usługi z tym związane). Może mieć to miejsce np. w przypadku wezwania do dobrowolnego wydania danych czy stosowania podsłuchu procesowego wobec abonenta usług. Po trzecie, w podwójnie pośredni sposób: dzięki współpracy z właściwymi organami innych państw lub osobami trzecimi (czemu służyć mogą m.in. instrumenty międzynarodowej pomocy prawnej lub dobrowolna współpraca).

Rozważania nad procesowymi instrumentami uzyskania treści pochodzenia cyfrowego są przy tym uniwersalne dla wszystkich takich dowodów. Zasadniczym celem niniejszego rozdziału jest omówienie różnych, dostępnych w ramach polskiego postępowania karnego, instrumentów prawnych służących pozyskiwaniu dowodów cyfrowych dla celów procesowych. Umożliwi to sformułowanie

i wskazanie właściwych podstaw prawnych pozyskiwania takiego materiału w zależności od określonych sytuacji i z uwzględnieniem związanych z nimi ograniczeń. W dalszej kolejności pozwoli to także na sformułowanie ewentualnych propozycji zmian w obowiązujących przepisach.

2.2. Procesowe instrumenty pozyskiwania dowodów cyfrowych

2.2.1. Oględziny

Nie budzi wątpliwości ogólna dopuszczalność zabezpieczenia dowodów cyfrowych w toku prowadzonych oględzin. Na podstawie art. 207 § 1 kpk oględzin miejsca, osoby lub rzeczy dokonuje się „w razie potrzeby”. Potrzebą taką może być również dążenie do zabezpieczenia treści cyfrowych z ich fizycznych nośników. Przebieg oględzin nie jest uregulowany ustawowo i wynika z ram taktyczno-technicznych określonych w kryminalistyce. Oględziny polegają więc na zapoznaniu się z miejscem, rzeczą (lub ciałem osoby) w celu poznania ich cech i właściwości w kontekście ich znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy lub dla ujawnienia innego źródła bądź środka dowodowego¹. Cel oględzin sformułowano również w wytycznych wewnętrznych jako „ujawnienie i zabezpieczenie śladów przestępstwa lub ich

Piotr Lewulis

Adiunkt w Katedrze Kryminalistyki Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego i wykładowca Centrum Nauk Sądowych UW. Praktyczne doświadczenia procesowe zdobył w toku ukończonej aplikacji adwokackiej. Jego zainteresowania badawcze skupione są wokół prawa dowodowego i kryminalistyki oraz patologii życia społecznego w przestrzeni cyfrowej.

Słowa kluczowe: delegowanie cudzoziemców, delegowanie pracowników, niemiecki rynek pracy, outsourcing, prawo pracy, praca tymczasowa, legalizacja pracy, prawo imigracyjne, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn

1 A. Sakowicz (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 551. Por. wyrok Sądu Najwyższego z 16 lipca 2009 r., sygn. V KK 20/09, Serwis Informacji Prawnej Wolters Kluwer, LEX nr 51962

nośników znajdujących się na miejscu zdarzenia, osobie lub rzeczy mogących mieć związek z przestępstwem, które mogą służyć jako źródła dowodowe w toku postępowania². Z punktu widzenia organów ścigania niewątpliwą zaletą czynności oględzin jest brak określonych ustawowo gwarancji procesowych, które mogłyby ograniczać działania oględzinowe (tak jak to ma miejsce np. w przypadku czynności przeszukania).

Ustawa procesowa pozwala na przeprowadzenie oględzin: miejsca, rzeczy, osoby lub zwłok. Lista ta jest zamknięta i nie przewiduje możliwości przeprowadzenia oględzin danych cyfrowych rozumianych jako treść oderwana od fizycznego nośnika. W przypadku czynności oględzinowych dane cyfrowe nie mogą być postrzegane jako ich przedmiot, lecz jako ślad kryminalistyczny – cecha elementów poddawanych oględzinom (np. płyty CD/DVD lub dysku twardego). Celem oględzin w takich przypadkach nie powinno być badanie treści danych, lecz jedynie ich zabezpieczenie. Analiza dowodów cyfrowych powinna zostać następczo zlecona do wykonania odpowiednio wykwalifikowanemu biegłemu. Przez pojęcie zabezpieczenia danych cyfrowych w trakcie oględzin należy na ogół rozumieć wykonanie ich kryminalistycznej kopii (chyba że podjęto decyzję o zabezpieczeniu nośnika – wówczas stanowi on przedmiot podlegający zabezpieczeniu). Zasady dotyczące kryminalistycznego zabezpieczania danych opisano w rozdziale trzecim.

Jednakże w rzeczywistości ujawnianie i zabezpieczanie dowodów cyfrowych w toku oględzin miejsca (zwłaszcza miejsca zdarzenia) jest sytuacją niezbyt częstą. Z jednej strony wynika to z charakterystyki czynów zabronionych związanych z przestępczością komputerową: oględziny miejsca zdarzenia

w ogóle prowadzone są w tego typu sprawach stosunkowo rzadko. Z drugiej zaś strony prawidłowe kryminalistyczne zabezpieczenie dowodów cyfrowych wymaga odpowiedniego przygotowania merytorycznego i wyposażenia nienależącego do standardowego ekwipunku oględzinowego. Dlatego w razie ujawnienia sprzętu elektronicznego lub nośników danych częściej zabezpieczane są one w całości i następnie poddawane oględzinom rzeczy lub kierowane bezpośrednio do biegłego. Z procesowego punktu widzenia, pomijając kwestię zasadności zabezpieczania fizycznego sprzętu komputerowego, jest to praktyka dopuszczalna.

Częściej dochodzi do oględzin fizycznych urządzeń komputerowych i nośników danych, wówczas prowadzonych jako oględziny rzeczy. Taka czynność jest jednak w stosunku do nośników danych często realizowana w sposób nieprawidłowy z punktu widzenia kryminalistyki: oględziny fizycznych nośników danych polegają de facto na uruchomieniu nośnika i przejrzaniu (oraz zaprotokółowaniu) wyświetlającej się treści danych. Czynność przeprowadzona w taki sposób nie może być uznana za przeprowadzoną w poprawny kryminalistycznie sposób – co więcej, tego rodzaju ingerencja funkcjonariusza w zabezpieczony sprzęt może, w zależności od uwarunkowań technologicznych, doprowadzić do nieznajdującej uzasadnienia zmiany w strukturze danych.

W kontekście oględzin należy wspomnieć też o odrębnym problemie: potrzebie procesowego zabezpieczenia treści cyfrowych z innych źródeł – np. informacji widniejących na stronach internetowych, stanowiących zawartość dysków sieciowych lub innych zdalnie dostępnych zasobów. W obecnym stanie prawnym nie istnieje specyficzna czyn-

ność procesowa temu służąca, próba zaś dokonania tego w drodze przeszukiwania wiąże się z innymi, specyficznymi dla tej czynności problemami. Być może to właśnie powoduje, że treści stron internetowych są często „zabezpieczane” w trybie oględzinowym. Oględziny są dowodową czynnością procesową (czego nie zapewnia np. opisanie treści strony internetowej w notatce służbowej), jednocześnie ustawowe reguły ich prowadzenia są bardzo uniwersalne.

Takie zastosowanie oględzin nie jest jednak prawidłowe na gruncie obecnie obowiązujących przepisów. Jak już wskazano, oględzinom można poddać wyłącznie miejsce, rzecz, a także osobę (lub zwłoki). Zgodnie z dotychczas stosowaną interpretacją tych pojęć żadnej z tych kategorii nie można odnieść do stron internetowych. Wyświetlana na ekranie treść nie stanowi bowiem „rzeczy” ani tym bardziej „miejsca”, które można poddać oględzinom.

Kategorie te nie są też odpowiednie do przeprowadzenia oględzin treści cyfrowych. Teza ta wydaje się poprawna również w oparciu o systemową wykładnię ustawy procesowej: brak jest w rozdziale 23 kpk przepisu pozwalającego na odpowiednie stosowanie przepisów o oględzinach do danych – tak jak czyni to art. 236a kpk w stosunku do przepisów rozdziału 25 kpk. Gdyby za prawidłowe uznać stanowisko przeciwne – podważałoby to sens istnienia przepisu art. 236a w ogóle, gdyż oznaczałoby to, że jest on zbędny także w kontekście przeszukiwania i zatrzymania rzeczy. Już w połowie lat 90. XX wieku zalecenia Rady Europy obejmowały jednoznaczne stwierdzenie, że dane zapisane na nośniku komputerowym nie są rzeczą i nie spełniają cech przypisywanych przedmiotom, dlatego nie ma podstaw prawnych do stosowania do nich przepisów dotyczą-

2 Par. 42 wytycznych KGP

3 Zalecenie Rady Europy nr R(95)13 o problemach procedury karnej w odniesieniu do technologii informacyjnych z 1995 r

cych przeszukania bądź zatrzymania rzeczy³. Z uwagi na powyższy problem uzasadnione jest sformułowanie odrębnej czynności procesowej, odnoszącej się do zabezpieczania dowodów cyfrowych. Gdyby zaś taki postulat był zbyt daleko idący – uzasadnione byłoby przy najmniej wprowadzenie wyraźnej możliwości prowadzenia oględzin treści cyfrowych w sposób analogiczny, jak to czyni art. 236a w stosunku do przeszukania i zatrzymania rzeczy. Odpowiednie postulaty zmian ustawodawczych zostały przedstawione w podsumowaniu niniejszego rozdziału.

2.2.2. Przeszukanie i zatrzymanie rzeczy

Metody procesowego pozyskiwania dowodów cyfrowych często poddaje się rozważaniom w kontekście przepisów o przeszukaniu i zatrzymaniu rzeczy⁴. Jest to jedna z podstawowych instytucji procesowych pozwalających organom ścigania na bezpośrednie, techniczne zabezpieczenie materiału dowodowego przechowywanego na nośnikach elektronicznych. Jednocześnie podstawy prawne prowadzenia takich działań są, w porównaniu z regulacją dotyczącą oględzin, bardziej skomplikowane i obejmują wiele gwarancji procesowych dla osób trzecich.

W świetle treści art. 236a kpk nie ma najmniejszej wątpliwości, że przepisy rozdziału 25 kpk (zatrzymanie rzeczy i przeszukanie) stosuje się odpowiednio do dysponenta i użytkownika urządzenia zawierającego dane informatyczne lub systemu informatycznego w zakresie danych przechowywanych w tym urządzeniu lub systemie albo na nośniku znajdującym się w jego dyspozycji lub użytkowaniu, w tym korespondencji przesyłanej drogą elektroniczną. Ponownie należy podkreślić istotne dla praktyki

rozdzielenie pomiędzy nośnikami danych (fizycznym sprzętem komputerowym – niezależnie od jego rodzaju) a samymi tylko danymi, postrzeganymi jako materiał od nich oderwany. Te pierwsze są bowiem, w pełnym tego słowa znaczeniu, rzeczami. Ich zabezpieczenie nie wymaga przywołania w podstawie prawnej tej czynności art. 236a kpk. W razie podjęcia decyzji o zatrzymaniu fizycznego sprzętu komputerowego można tego dokonać tak, jak w przypadku każdego innego przedmiotu: zatrzymać po uprzednim zażądaniu dobrowolnego wydania na podstawie art. 217 kpk albo po odnalezieniu w toku przeszukania prowadzonego na podstawie art. 219 kpk lub też, w przypadkach niecierpiących zwłoki, art. 220 § 3 kpk.

Jeżeli jednak zabezpieczeniu mają podlegać same tylko dane w oderwaniu od ich nośnika (np. poprzez wykonanie kopii danych), podstawę prawną należy uzupełnić o związek z art. 236a kpk. Powyższa uwaga ma charakter zasadniczy, a jej wyraźne podkreślenie już w tym miejscu pozwoli na uniknięcie zbędnych powtórzeń. Poniższe rozważania dotyczyć będą pozyskiwania materiałów cyfrowych w drodze przeszukania, a kwestie ich wydania przez dysponenta zostaną omówione w dalszej kolejności.

Cele czynności przeszukania określone w art. 219 kpk wskazują, że może być ono prowadzone m.in. „(...) w celu znalezienia rzeczy mogących stanowić dowód w sprawie lub podlegających zajęciu w postępowaniu karnym”. W odniesieniu do pomieszczeń i innych miejsc, a więc także systemów informatycznych, można dokonać przeszukania, o ile istnieją uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że osoba podejrzana lub wymienione rzeczy się tam znajdują. Poprzez odpowiednie zastosowanie tego przepisu do danych cyfrowych na podstawie art. 236a kpk

dozwolone jest również przeszukiwanie nośników, urządzeń i systemów informatycznych w zakresie przechowywanych tam danych. Przeszukanie nośnika należy rozumieć jako możliwość uzyskania dostępu do treści na nim przechowywanych już w toku czynności podejmowanych na miejscu przeszukania. Przeszukanie co do zasady powinno być prowadzone na podstawie odpowiedniego postanowienia sądu lub prokuratora (art. 220 § 2 kpk). Wyłącznie w przypadkach niecierpiących zwłoki może być prowadzone na podstawie nakazu kierownika jednostki lub po okazaniu legitymacji służbowej – wówczas czynność podlega późniejszemu zatwierdzeniu przez sąd lub prokuratora (art. 220 § 3 kpk). Postanowienie o przeszukaniu powinno wskazywać jasno cel tej czynności oraz możliwie precyzyjnie dookreślić rodzaj poszukiwanych rzeczy. Słusznie wskazuje się, że w uzasadnieniu należy przytoczyć okoliczności dające podstawę do przypuszczenia, że poszukiwane rzeczy znajdują się w danym miejscu⁵. Warto mieć na uwadze, że w polskiej praktyce procesowej wytyczne te nie zawsze są realizowane. Uzasadnienia postanowień o przeszukaniu nazbyt często obejmują jedynie rutynowe stwierdzenia o konieczności prowadzenia przeszukania „w celu znalezienia i zatrzymania rzeczy związanych z przestępstwem lub których posiadanie jest zabronione”. Uzasadnienia zatwierdzające taką czynność na ogół zaś ograniczają się do stwierdzenia, że była ona „zasadna i zgodna z przepisami kpk”. Praktyka taka, choć niezgodna z zasadami procesu karnego, nie wpływa znacząco na przebieg postępowania, gdyż tego rodzaju błąd proceduralny nie stanowi niestety podstawy odwoławczej ani też nie ma znaczenia dla technicznej wiarygodności dowodów zabezpieczonych w toku czynności.

4 A. Lach, *Zwalczanie nielegalnych treści w Internecie*, Toruń 2015, s. 26.

5 D. Świecki (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2018, s. 828.

Nie wolno jednak zapomnieć o warstwie dokumentacyjnej – z przeprowadzonego przeszukania musi być sporządzony protokół (art. 143 § 1 pkt 3 oraz 6 kpk, z uwzględnieniem wytycznych wynikających z art. 148, a także art. 229 kpk). Jego treść może mieć bardzo duże znaczenie dla późniejszej oceny poprawności technicznego zabezpieczenia materiału dowodowego w świetle kryteriów wyszczególnionych w ramach informatyki kryminalistycznej.

Odnosnie do faktycznego przebiegu przeszukania, jeżeli w jego toku odnalezione zostaną nośniki danych, systemy informatyczne lub inne urządzenia elektroniczne – można dokonać ich przeszukania i zabezpieczyć dane poprzez wykonanie ich kopii bądź zatrzymanie nośnika w całości. O możliwości przeszukania systemu informatycznego znajdującego się w dyspozycji osoby, u której prowadzone jest przeszukiwanie, przesądza *expressis verbis* brzmienie art. 236a kpk. Kontrowersje budzi natomiast kwestia stosowania przepisów o przeszukiwaniu wobec rozbudowanych systemów komputerowych. Przy obecnym stanie zaawansowania sieci teleinformatycznych bardzo często zdarza się, że przeszukiwane urządzenie zdalnie połączone jest z innymi, które również mogą zawierać istotne dowodowo dane. W grę wchodzi zarówno lokalne dyski sieciowe, urządzenia znajdujące się w tym samym miejscu, jak i połączenia z oddalonymi systemami informatycznymi czy wręcz (obecnie bardzo już często) z zagranicznymi podmiotami świadczącymi usługi przetwarzania danych (łączącymi się z badanym urządzeniem wyłącznie za pośrednictwem dedykowanej aplikacji lub przeglądarki internetowej)⁶.

W dotychczasowej literaturze formułowanych było kilka potencjalnych propozycji rozwiązania takiego problemu. Opisywano w tym kontekście dwa zasadnicze warianty postępowania oparte na rozszerzającej interpretacji obecnych przepisów. Pierwszy wariant obejmuje koncepcję dopuszczenia do przeprowadzenia tzw. przeszukania rozszerzonego. Miałoby ono mieć miejsce, gdy w trakcie przeszukania systemu informatycznego (pierwotnego) okazuje się, że istotne dowodowo dane znajdują się w innym systemie, do którego dostęp jest możliwy za pomocą systemu pierwotnego. Drugi wariant zakłada przeprowadzenie tzw. przeszukania zdalnego, które przeprowadza się z komputera znajdującego się w siedzibie jednostki policji, ale bez informowania o tym fakcie użytkownika „badanego” systemu informatycznego⁷.

W odniesieniu do koncepcji „przeszukania rozszerzonego” dostęp za pośrednictwem sieci teleinformatycznych do innych, nieznajdujących się w przeszukiwanym lokalu, systemów informatycznych bywa uzasadniany analogią do rozszerzenia „tradycyjnego” przeszukania o kolejne pomieszczenia danego lokalu w razie wystąpienia takiej potrzeby⁸. Należy jednak stanowczo zwrócić uwagę, że procesowa czynność przeszukania została sformułowana w Kodeksie postępowania karnego jako czynność jawna – wymagane jest, co do zasady, nie tylko sporządzenie i doręczenie odpowiedniego postanowienia o przeszukiwaniu, lecz także poinformowanie o tym osoby, u której ma nastąpić przeszukiwanie, jeszcze przed rozpoczęciem czynności (art. 224 kpk). Jeżeli podczas przeszukania systemu informatycznego (pierwotnego) okaże się, że poprzez sieć teleinformatyczną

możliwy jest dostęp do zasobów znajdujących się w innym komputerze (system wtórny), ale osoba, u której prowadzone jest przeszukiwanie, nie jest zarazem dysponentem tego systemu – „automatyczne” rozszerzenie przeszukania nie jest prawnie dopuszczalne. Aby prawidłowo przeprowadzić przeszukiwanie, należy dysponenta „dalszego” systemu informatycznego odnaleźć i zastosować wobec niego odpowiednie przepisy⁹. W świetle treści art. 220 oraz art. 224 kpk osobę, u której przeszukiwanie ma zostać przeprowadzone, należy poinformować o przeszukiwaniu chociażby następnie, nawet w razie wystąpienia sytuacji niecierpiącej zwłoki. Pomijając oczywiste problemy dotyczące możliwego przekroczenia jurysdykcji krajowej¹⁰, problem realizacji takiego obowiązku informacyjnego może być więc co najwyżej odsunięty w czasie. Trudno też w wiarygodny sposób uzasadnić powołanie się na art. 224 § 3 kpk, gdyż pojęcia „domownik” lub „sąsiad”, o których mowa w przepisie, nie będą miały odpowiedników wśród osób obecnych w miejscu prowadzenia czynności wobec pierwotnego systemu informatycznego

Taki stan prawny wywołuje utrudnienia natury praktycznej, w oczywisty sposób ograniczając możliwości działania organów ścigania. W świetle obowiązujących przepisów nie jest dopuszczalne, aby w drodze przeszukania danego systemu informatycznego (np. komputera należącego do osoby podejrzewanej) uzyskać materiały pochodzące z zewnętrznych źródeł (np. serwisów internetowych), z których usług korzysta użytkownik. Nie jest więc dozwolone także procesowe zapoznanie się w toku przeszukania z materiałami przechowywanymi na

6 Por. J. Kosiński, *Paradygmaty przestępczości*, wyd. Difin, 2015, s. 203.

7 Por. J. Kosiński, *Paradygmaty przestępczości*, wyd. Difin, 2015, s. 203.

8 A. Adamski, *Przestępczość w cyberprzestrzeni*, wyd. Dom Organizatora, 2007, s. 81.

9 A. Lach, *Przeszukiwanie...*, *op.cit.*, s. 74

10 Miałoby to miejsce w przypadku, choćby nieświadomego, „rozszerzenia” przeszukania prowadzonego na podstawie polskiej ustawy na system znajdujący się za granicą (np. obejmując w ten sposób serwery przetwarzające dane w ramach „zdalnego dysku” dostępnego w tzw. chmurze).

zewnątrznych serwerach, nawet jeżeli konto użytkownika jest do nich „automatycznie zalogowane”. Nośniki takich danych nie znajdują się bowiem, w rozumieniu art. 236a kpk, w „dyspozycji” osoby, u której prowadzone jest przeszukiwanie.

Sytuacji tej nie zmienia treść art. 19 ust. 2 Konwencji o cyberprzestępczości, zobowiązującego strony do przyjęcia środków prawnych potrzebnych do tego, by umożliwić właściwym organom „niezwłoczne rozszerzenie przeszukiwania lub podobnych metod uzyskania dostępu na inny system, jeżeli podczas dokonywania przez nie przeszukiwania lub uzyskiwania dostępu przy użyciu podobnych metod do konkretnego systemu informatycznego lub jego części (...) organy te mają uzasadnione podstawy by sądzić, że poszukiwane dane są w innym systemie informatycznym lub w jego części na ich terytorium i że do danych tych można legalnie uzyskać dostęp z systemu pierwotnego lub są one dostępne dla tego systemu”. Przepis Konwencji ma charakter jedynie zobowiązujący. Polskie ustawodawstwo zaś nie jest z nim formalnie sprzeczne, choć ograniczone jedynie do zakresu, w którym „rozszerzenie” przeszukiwania następuje na kolejne systemy informatyczne znajdujące się w dyspozycji tego samego podmiotu.

Wracając zatem do drugiej ze wspomnianych koncepcji, również niedopuszczalne jest przeprowadzenie przeszukiwania

„zdalnego”. Opisywane w literaturze przeszukiwanie zdalne polega w istocie na zastosowaniu technik hakerskich przez organy ścigania, bez wiedzy dysponenta danych. Nie ulega wątpliwości, że z kryminalistycznego punktu widzenia takie działanie oferuje wiele korzyści: hipotetycznie umożliwia prowadzącym postępowanie zupełnie nieskrępowany dostęp do danych gromadzonych w systemie informatycznym, bez alarmowania osoby zainteresowanej i z pominięciem stosowanych przez nią środków ochrony danych.

W świetle istniejących przepisów możliwe jest ewentualne zaakceptowanie takich praktyk w charakterze czynności operacyjno-rozpoznawczych (a więc zwłaszcza na podstawie art. 19 ust. 6 pkt 3 ustawy o Policji¹¹)¹². Zagadnienie to wykracza poza kwestię procesowych aspektów dowodów cyfrowych, a więc także poza zakres niniejszej publikacji. Nie ma jednak możliwości stosowania tego rodzaju inwazyjnych technik w ramach czynności przeszukiwania, stąd też na gruncie polskiego ustawodawstwa zwrot „przeszukiwanie zdalne” jest mylący. Nie należy też mylić tak pojmowanego zdalnego dostępu do danych z sytuacją, o której mowa w art. 32 Konwencji o cyberprzestępczości.

Dotyczy on wyłącznie dostępu służb do danych ze źródeł otwartych znajdujących się na zagranicznych serwerach oraz do danych ze źródeł zamkniętych,

lecz udostępnionych za dobrowolną zgodą osoby uprawnionej do dysponowania nimi.

Istniejące ograniczenia instytucji przeszukiwania w kontekście wtórnych systemów informatycznych mogą wymagać interwencji ustawodawczej. W wielu zagranicznych porządkach prawnych (w tym europejskich) obowiązują regulacje umożliwiające prowadzenie różnych, mniej lub bardziej ingerujących w prawa jednostek, form zdalnych przeszukań systemów komputerowych¹³. Polska procedura karna w tym zakresie wciąż udziela dość rozbudowanych gwarancji ochrony praw jednostek, u których prowadzone jest przeszukiwanie. Ewentualną decyzję o zmianie tego stanu należałoby podjąć w drodze rozszerzonej debaty eksperckiej i społecznej. Wymagałoby to zastanowienia nad tym, gdzie powinny przebiegać współczesne granice poszanowania praw jednostek.

Problematiczne kwestie obejmują nie tylko ewentualne ograniczenie gwarancji procesowych, lecz także zagadnienia jurysdykcyjne. Przy rozszerzeniu przeszukiwania na inne dostępne zdalnie systemy informatyczne może się z łatwością okazać, że zasoby dostępne w ten sposób ulokowane są na serwerach zagranicznych. W praktyce jest tak bardzo często – zwłaszcza w kontekście dużej popularności usług sieciowych oferujących przechowywanie danych w chmurze.

¹¹ Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U z 2020 r. poz. 360 ze zm.).

¹² J. Kosiński, *Paradygmaty...*, op.cit., s. 203.

¹³ P. Opitek, *Wybrane aspekty pozyskiwania dowodów cyfrowych w sprawach karnych* [w:] Prokuratura i Prawo 2018, nr 7-8, s. 73.

Artykuł pochodzi z książki Lewulis Piotr, *Dowody cyfrowe – teoria i praktyka kryminalistyczna w polskim postępowaniu karnym*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, 2021, s. 87-95

Michał Zdanowski

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Absolwent Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego, Absolwent Podyplomowych Studiów Rachunkowość i Finanse Przedsiębiorstwa Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawnopodatkowymi. Od września 2013 r. związany jest z kancelarią Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w dokumentowaniu transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Słowa kluczowe: prawo, rachunkowość, Krajowy Standard Rachunkowości, Międzynarodowy Standard Rachunkowości, środki trwałe, inwentaryzacja, sprawozdanie finansowe

OMÓWIENIE WYBRANYCH POSTANOWIEŃ KRAJOWEGO STANDARDU RACHUNKOWOŚCI NR 11 „ŚRODKI TRWAŁE”

Zgodnie z definicją zawartą w ustawie o rachunkowości¹ (art. 3 ust. 1 pkt 15) środki trwałe są to, z zastrzeżeniem pkt 17 (który przedstawia definicję inwestycji), rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Jako przykłady zaliczające się do środków trwałych w szczególności zostały wymienione m. in.: nieruchomości, maszyny, urządzenia, środki transportu, ulepszenia w obcych środkach trwałych, inwentarz żywy. W niniejszym artykule zostaną poruszone niektóre kwestie związane ze środkami trwałymi z punktu widzenia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11², przede wszystkim dotyczące ewidencji oraz ich prezentacji i ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym.

1. Cele Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11.

Celem Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”, jest pomoc w stosowaniu przepisów ustawy o rachunkowości dotyczących środków trwałych, a zwłaszcza zapewnienie jednolitości rozwiązań stosowanych przez jednostki w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym tego składnika aktywów.

Zgodnie z punktem 2.1. KSR nr 11 wyjaśnia zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w księgach rachunkowych, w tym również dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji

o nich w sprawozdaniu finansowym danej jednostki.

Rozwiązania zawarte w KSR nr 11 są w podstawowym zakresie zgodne z postanowieniami odpowiednich Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a przede wszystkim z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Punkt 2.2. przedstawia główne różnice pomiędzy KSR nr 11 a MSR nr 16. Najważniejsze różnice pomiędzy powyższymi dokumentami polegają na tym, że:

- 1) KSR nr 11 dopuszcza możliwość wyceny środków trwałych w wartości przeszacowanej wyłącznie na podstawie odrębnych przepisów;
- 2) KSR nr 11 wprowadza kategorię części

1 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/16796295/2889800?directHit=true&directHitQuery=ustawa%20o%20rachunkowo%C5%9Bci> (dostęp: 2021-04-08 09:48)

2 <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>, (dostęp: 2021-04-08)

3 KSR nr 11, pkt 4.17. – „Część składowa jest to nieodłączny element środka trwałego warunkujący jego użytkowanie (np. silnik w samochodzie, fundament pod budynek, płyta główna w zespole komputerowym), który nie może być od niego odłączany bez istotnego uszczerbku dla zdatności środka trwałego do użytkowania. W przypadku niektórych kategorii środków trwałych regulacje prawne określają wykaz części składowych, które muszą one posiadać, aby można było je uznać za kompletne, a w konsekwencji dopuścić do użytkowania. Część składowa jest powiązana fizycznie (wchodzi fizycznie w skład danego środka trwałego) lub prawnie ze środkiem trwałym”.

4 KSR nr 11, pkt 4.19. – „Częścią dodatkową (dodatkowym wyposażeniem) jest element środka trwałego, który zwiększa jego walory użytkowe, ale nie jest niezbędny do jego funkcjonowania lub nie powoduje ograniczenia w jego użytkowaniu. Część dodatkowa wchodzi fizycznie w skład środka trwałego lub jest z nim w inny sposób trwale związana (fizycznie lub prawnie). Jest ona ujmowana w wartości księgowej brutto środka trwałego, z którym jest związana, gdyż sama nie może być uznana za kompletny składnik aktywów. Przykładem części dodatkowej jest klimatyzacja lub radio zamontowane w samochodzie, koło zapasowe w samochodzie, rolety antywłamaniowe w budynku, itp.

składowych³, części dodatkowych⁴ i części peryferyjnych⁵, które nie stanowią komponentów, o których mowa w MSR nr 16;

3) KSR nr 11 nie przewiduje ujęcia w wartości początkowej środka trwałego kosztów przyszłej rekultywacji lub przyszłego odtworzenia miejsca, w którym znajduje się środek trwały, jak również innych kosztów koniecznych do poniesienia w związku z likwidacją środka trwałego;

4) KSR nr 11 nie zakłada możliwości zmiany metody amortyzacji środka trwałego w okresie jego użytkowania;

5) KSR nr 11 nie przewiduje możliwości stosowania odrębnych metod lub stawek amortyzacji dla części wchodzących w skład środka trwałego, także gdy stanowią one komponenty w rozumieniu MSR nr 16. KSR nr 11 przewiduje natomiast możliwość ustalenia takiej jednej stawki i metody amortyzacji, która uwzględnia różny okres ekonomicznej użyteczności i różny sposób konsumowania korzyści ekonomicznych z części składowych, części dodatkowych i części peryferyjnych środka trwałego;

6) KSR nr 11 przewiduje ujęcie w wartości początkowej środka trwałego kosztów finansowania zobowiązaniami, także innymi niż kredyty i pożyczki, zaciągniętymi w celu pozyskania środka trwałego, jak również różnic kursowych (dodatnich lub ujemnych) wynikających ze zobowiązań w walutach obcych zaciągniętych na ten cel, nie ograni-

czając ich jedynie do różnic kursowych uznawanych za korektę stóp procentowych;

7) KSR nr 11 zakłada, że przekwalifikowanie składnika aktywów z nieruchomości zaliczanych do inwestycji, do środków trwałych następuje w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, z zastrzeżeniem okoliczności wskazanych w punktach 6.26 b⁶ oraz 6.26 c⁷ KSR nr 11;

8) KSR nr 11 nie przewiduje możliwości rozliczenia z kapitałem własnym skutków przeszacowania środków trwałych na moment ich przekwalifikowania do nieruchomości inwestycyjnych, w przypadku, gdy nieruchomość inwestycyjna wyceniana jest w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej;

9) KSR nr 11 nie przewiduje wyłączenia ze środków trwałych obiektów przeznaczonych do sprzedaży lub do zwrotu właścicielom;

10) KSR nr 11 dopuszcza odmienny zakres ujawnień informacji dotyczących środków trwałych.

Zgodnie z punktem 2.3. KSR nr 11 w niektórych kwestiach dotyczących zasad uznawania, wyceny, ujmowania i prezentacji środków trwałych jednostka dokonując wyboru stosowanych zasad rachunkowości uwzględnia postanowienia innych Krajowych Standardów Rachunkowości, w szczególności opisane w niniejszej pracy KSR nr 6, KSR nr 7, KSR nr 8 i KSR nr 10 oraz Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata

wartości aktywów” i Krajowy Standard Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.

KSR nr 11 nie ma zastosowania do aktywów biologicznych, tj. inwentarza żywego oraz sadów i plantacji. Nie omawia również zagadnień związanych z zamianą jednego środka trwałego na inny środek trwały oraz wniesienia środka trwałego w formie aportu.

Zgodnie z punktem 2.9. KSR nr 11 uwzględnia przepisy:

1) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz.290, z póź.zm.);

2) rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. 2016 poz. 1864);

3) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 277),

4) innych aktów prawnych w zakresie, w jakim dotyczą tematyki środków trwałych.

2. Ewidencja środków trwałych według Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11.

O techniczno-organizacyjnych problemach ewidencji środków trwałych mowa jest w Rozdziale X KSR nr 11.

6 KSR nr 11, punkt 6.26., podpunkt b) – „W razie pozyskania środka trwałego przez przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnej, wartość początkową powstałego tą drogą środka trwałego, stanowi jego wartość księgowa netto na dzień przekwalifikowania, ustalona w wartości godziwej; jeżeli nieruchomość była od początku ujmowana w jednostce jako nieruchomość inwestycyjna i wyceniana w wartości godziwej, jednostka na dzień przekwalifikowania nieruchomości wycenia ją w wartości godziwej a zmianę wartości rozlicza zgodnie z zasadami właściwymi dla inwestycji tak ustalona wartość księgowa netto stanowi wartość początkową środka trwałego przyjętego w wyniku przekwalifikowania”.

7 KSR nr 11, punkt 6.26., podpunkt c) – „W razie pozyskania środka trwałego przez przekwalifikowanie z nieruchomości inwestycyjnej, wartość początkową powstałego tą drogą środka trwałego, stanowi jego wartość księgowa brutto pomniejszona o dotychczasowe umorzenie i odpisy aktualizujące o ile kiedykolwiek w okresach wcześniejszych składnik majątku był ujęty jako środek trwały – jeżeli jednostka, zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości wycenia nieruchomości inwestycyjne w cenie rynkowej, bądź inaczej określonej wartości godziwej. Jeśli nie jest możliwe ustalenie historycznej wartości początkowej przekwalifikowywanego składnika majątku, wówczas jego wartość początkową na dzień przekwalifikowania stanowi cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Jednocześnie na dzień przekwalifikowania przeprowadza się zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów” test na utratę wartości środka trwałego dokonując ewentualnego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.”

Został on podzielony na dwie części – „Dokumentacja obrotu” oraz „Specyfika inwentaryzacji środków trwałych”. Zostaną one po kolei omówione.

Przede wszystkim, zdarzenia polegające na pozyskaniu, ulepszeniu, dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych bądź powodowanych utratą wartości, rozchodzie środków trwałych powinny zostać udokumentowane dowodami, które spełniają wymogi formalne dowodów księgowych, o których mowa w art. 21 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z wyżej wspomnianym przepisem:

1. Dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:

1) określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego;

2) określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej;

3) opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych;

4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą - także datę sporządzenia dowodu;

5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów;

6) stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

(...)

1a. Można zaniechać zamieszczania na dowodzie danych, o których mowa:

1) w ust. 1 pkt 1-3 i 5, jeżeli wynika to z odrębnych przepisów;

2) w ust. 1 pkt 6, jeżeli wynika to z techniki dokumentowania zapisów księgowych.

2. Wartość może być w dowodzie pominięta, jeżeli w toku przetwarzania w rachunkowości danych wyrażonych w jednostkach naturalnych następuje ich wycena, potwierdzona stosownym wydrukiem.

3. Dowód księgowy opiewający na waluty obce powinien zawierać przeliczenie ich wartości na walutę polską według kursu obowiązującego w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej. Wynik przeliczenia zamieszcza się bezpośrednio na dowodzie, chyba że system przetwarzania danych zapewnia automatyczne przeliczenie walut obcych na walutę polską, a wykonanie tego przeliczenia potwierdza odpowiedni wydruk.

4. Jeżeli dowód nie dokumentuje przekazania lub przejęcia składnika aktywów, przeniesienia prawa własności lub użytkowania wieczystego gruntu albo nie jest dowodem zastępczym, podpisy osób, o których mowa w ust. 1 pkt 5, mogą być zastąpione znakami zapewniającymi ustalenie tych osób. Podpisy na dokumentach ubezpieczenia i emitowanych papierach wartościowych mogą być odtworzone mechanicznie.

5. Na żądanie organów kontroli lub biegłego rewidenta należy zapewnić wiarygodne przetłumaczenie na język polski treści wskazanych przez nich dowodów, sporządzonych w języku obcym.

Dodatkowo do każdego zdarzenia związanego z obrotem środkami trwałymi, KSR zaleca stosowanie odmiennego typu/oznaczenia dokumentu księgowego. Jako przykładowe są podane oznaczenia: OT – przyjęcie środka trwałego do użytkowania, LT – likwidacja, MT – zmiana miejsca użytkowania środka trwałego oraz PK-AM – księgowanie

amortyzacji. Zgodnie z punktem 10.2 KSR nr 11 takie zróżnicowanie dokumentów księgowych pozwoli na ułatwienie przeprowadzenia analiz związanych z obrotem środkami trwałymi.

Zgodnie z KSR nr 11 dokument OT jest podstawowym dokumentem księgowym pozwalającym na wprowadzenie środka trwałego do ksiąg rachunkowych. Zawiera on istotne informacje na temat środka trwałego, takie jak m. in.: wartość początkowa, oznaczenie dokumentu stanowiącego podstawę jego pozyskania, data pozyskania, data przyjęcia do używania, numer inwentarzowy obiektu, numer Klasyfikacji Środków Trwałych, stawka/stopa amortyzacji. W punkcie 10.4 KSR nr 11 zaleca się prowadzenie kart środków trwałych odrębnie dla każdego obiektu inwentarzowego. Zgodnie z punktem 10.5 KSR nr 11 powinno się również uwzględniać w księgach pomocniczych (ewidencji środków trwałych) odpowiednie przekroje klasyfikacyjne. Jako przykłady wskazano podział obiektów inwentarzowych środków trwałych wg grup Klasyfikacji Środków Trwałych, podział na własne i przyjęte w leasing finansowy, podział według miejsc użytkowania.

Według punktu 10.6. KSR nr 11 jednostka prowadzi ewidencję środków trwałych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o rachunkowości w sposób zapewniający zaspokojenie zarówno jej potrzeb zarządczych, sprawozdawczych (w tym dotyczących ustalania odroczonego podatku dochodowego), jak i wymogów podatkowych.

Druga część Rozdziału X KSR nr 11 traktuje o specyfice inwentaryzacji środków trwałych. O inwentaryzacji w rachunkowości traktuje art. 26 ustawy o rachunkowości:

1. Jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację: (...)

3) środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

2. Inwentaryzacją drogą spisu z natury obejmuje się również znajdujące się w jednostce składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jej do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu. Obowiązek ten nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

3. Termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację:

1) składników aktywów - z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg ra-

chunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym;

2) zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową - przeprowadzono raz w ciągu 2 lat;

3) nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - przeprowadzono raz w ciągu 4 lat;

4) zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki - przeprowadzono raz w roku;

5) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną - przeprowadzono raz w roku.

4. Inwentaryzację, o której mowa w ust. 1, przeprowadza się również na dzień zakończenia działalności przez jednostkę oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości.

4a. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do działalności przedsiębiorstwa w spadku na dzień, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić swą funkcję, albo na dzień wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego.

5. Można odstąpić od przeprowadzenia inwentaryzacji: (...)

2) w przypadku połączenia lub podziału jednostek, z wyjątkiem spółek kapitałowych, jeżeli strony w drodze umowy pisemnej odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji;

3) w przypadku zawieszenia działalności, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3b jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych.

Według punktu 10.7. KSR nr 11 głównymi celami okresowych inwentaryzacji środków trwałych są:

a) weryfikacja poprawności danych ewidencji księgowej drogą ich porównania ze stanem faktycznym oraz przeprowadzenie wynikających z weryfikacji korekt kosztów i przychodów jednostki,

b) wzmocnienie kontroli wewnętrznej majątku jednostki,

c) ocena stanu oraz przydatności objętych inwentaryzacją środków trwałych, co może stanowić przesłankę do dokonania testów na trwałą utratę wartości.

Inwentaryzacja obejmuje również obce środki trwałe użytkowane przez daną jednostkę.

Dodatkowym zaleceniem jest przygotowanie szczegółowych procedur inwentaryzacyjnych, zgodnych z ustawą o rachunkowości, uwzględniających liczbę obiektów i specyfikę środków trwałych; dodatkowo zagadnienia związane z inwentaryzacją powinny zostać uregulowane w formie instrukcji inwentaryzacyjnej.

Punkt 10.11 KSR nr 11 przedstawia specyfikę inwentaryzacji środków trwałych. Została ona przedstawiona w trzech punktach, tj.:

a) inwentaryzację gruntów, praw i obiektów trudno dostępnych oraz jeżeli przeprowadzenie spisu z natury z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - przeprowadza się drogą weryfikacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego (...),

b) inwentaryzację nieruchomości oraz znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie przeprowadza się drogą spisu z natury raz na cztery lata w dowolnym dniu roku (...),

c) w przypadkach nie wymienionych w pkt a i b inwentaryzację przeprowadza się drogą spisu z natury na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

W dalszej części zostały przedstawione obie metody inwentaryzacji. Metoda weryfikacji jest przeprowadzana w następujący sposób: najpierw porównuje się stany wynikające z ksiąg rachunkowych dotyczące poszczególnych obiektów inwentarzowych z danymi wynikającymi ze stosownych dokumentów źródłowych stanowiących podstawę zapisu w księgach; następnie ocenia się rzeczywistą wartość danych obiektów.

Zgodnie z punktem 10.18 KSR nr 11 metodę weryfikacji stosuje się podczas inwentaryzacji:

- gruntów, prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz spółdzielczych praw do lokali mieszkaniowych i użytkowych; weryfikacja polega na sprawdzeniu, czy jednostka dysponuje dokumentami, potwierdzającymi jej tytuł prawny do gruntu o określonej lokalizacji i powierzchni lub tytuł do praw, czy w ciągu okresu nastąpiły zmiany w danym zakresie oraz czy w księgach rachunkowych prawidłowo wykazano wartość gruntu i powyższych praw,

b) środków trwałych trudno dostępnych (zostały wymienione przykładowo: podziemne urządzenia sieciowe, podziemne zbiorniki, kanały, kable, konstrukcje podwodne), w przypadku których ich rodzaj oraz umiejscowienie nie pozwalają na ryzyko zaginięcia lub kradzieży; weryfikacja w tym przypadku polega na potwierdzeniu ich istnienia, przydatności lub dokonanych ulepszeń na podstawie odpowiednich dowodów oraz informacji służb technicznych,

c) środków trwałych w budowie, które należy sprawdzić, czy nie zostały przekazane do użytkowania bez udokumentowania i ujęcia w ewidencji księgo-

wej, albo nie zaniechano ich budowy; powyższe może stanowić przesłankę do dokonania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości,

d) środków trwałych znajdujących się poza jednostką, w przypadku gdy jednostka, w której się aktualnie znajdują, nie potwierdza ich stanu ustalonego drogą spisu z natury (przykładowo zostały wymienione środki trwałe oddane w najem, leasing operacyjny lub do remontu, a także środki trwałe znajdujące się w drodze, przykładowo pojazdy).

Drugą wymienioną metodą jest spis z natury. Polega on na liczeniu oraz pomiarze środków trwałych. Zgodnie z punktem 10.12 KSR nr 11 spisane z natury obiekty inwentarzowe wykazuje się w arkuszach spisowych.

Dodatkowo zaleca się stosowanie specjalistycznych metod pomiaru, przykładowo metody geodezyjnej, przydatnej do oceny stanu technicznego inwentaryzowanego majątku, np. konstrukcji przeciwpowodziowych. Inwentaryzacja metodą spisu z natury powinny przeprowadzać wyznaczone zespoły, powinny one dysponować danymi z ewidencji księgowej.

Pozwala to na ograniczenie ryzyka pominięcia podczas spisu informacji zapewniających ustalenie charakterystyki i kompletności obiektów.

Muszą zostać odnotowane wszelkie niekompletności obiektu inwentarzowego, wyposażenie go w części dodatkowe lub peryferyjne niewykazane w ewidencji, wyłączenie go z użytkowania, uszkodzenia, lub stan odbiegający od stanu jaki jest właściwy dla danego środka trwałego w określonym wieku. Zgodnie z punktem 10.16 KSR nr 11 podczas spisu nie wycenia się ani nie ustala stopnia zużycia środków trwałych.

3. Prezentacja i ujawnienie informacji na temat środków trwałych w sprawozdaniu finansowym.

Rozdział XI KSR nr 11 omawia prezentację i ujawnianie informacji na temat środków trwałych w sprawozdaniu finansowym. Zgodnie z punktem 11.1. KSR nr 11 minimalny zakres informacji na temat środków trwałych prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym określają załączniki nr 1 oraz nr 4, 5 i 6 do ustawy o rachunkowości. W rachunku zysków i strat w pozycji „Zysk /strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych” należy wykazać różnicę między przychodami z rozchodu środków trwałych, w tym w budowie, a ich wartością księgową netto powiększoną o koszty związane z rozchodem.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego należy ujawnić przyjęte zasady rachunkowości stosowane przez jednostkę w odniesieniu do środków trwałych, w tym zasady ich amortyzacji.

KSR nr 11 zaleca również ujawnianie dodatkowych informacji o środkach trwałych, które mogą być przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych. Wymienione przykłady w punkcie 11.3. to:

a) wartość rynkowa lub inaczej określona wartość godziwa środków trwałych (zwłaszcza nieruchomości), o ile różni się ona w sposób istotny od wykazanej w bilansie wartości księgowej netto,

b) wartość początkowa, w pełni zamortyzowanych środków trwałych będących nadal w użytkowaniu; w tym budynków i budowli oraz środków trwałych niskocennych, od których dokonano jednorazowego odpisu amortyzacyjnego,

c) wartość księgowa netto czasowo nieużywanych środków trwałych,

d) wskazanie przyczyn wpływających na zmiany stóp i stawek amortyzacji,

e) wskazanie czynników wpływających na trwałą utratę wartości środków trwałych, czy też czynników powodujących przerwanie lub zaprzestanie budowy nowych środków trwałych.

4. Podsumowanie

Środki trwałe stanowią integralną część wielu przedsiębiorstw, ich majątku. Dlatego też ważne jest, aby przepisy ustawy o rachunkowości stosować wobec nich właściwie. Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 stanowi niezbędne uzupełnienie ustawy o rachunkowości, co bezpośrednio wynika z art. 10 ust. 3 tejże. KSR nr 11

porusza m. in. kwestie związane z uznawaniem, wyceną i ujęciem w księgach rachunkowych środków trwałych. W niniejszym artykule zostały przedstawione niemniej istotne kwestie dotyczące technicznych i organizacyjnych problemów ewidencji środków trwałych oraz prezentacji i ujawnienia informacji na temat środków trwałych w sprawozdaniu finansowym.

Użyte skróty:

KSR – Krajowy Standard Rachunkowości

KSR nr 11 – Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”

Ustawa o rachunkowości – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r., poz. 217)

MSR – Międzynarodowy Standard Rachunkowości

Summary

Michał Zdanowski

Overview of selected provisions of the National Accounting Standard no. 11 „Fixed assets”.

This article presents the issues raised by the National Accounting Standard No. 11, i.e. related to the technical and organizational problems of recording fixed assets and the presentation and disclosure of information on fixed assets in the financial statements.

Katarzyna Ziółkowska

Radca prawny zarządzająca w Kancelarii C&C Chakowski Ciszek działem International Desk. W ramach swojej szerokiej praktyki zajmuje się m.in. problematyką delegowania pracowników w ramach Unii Europejskiej i świadczenia usług, w szczególności w Niemczech. Doradza klientom w różnych branżach (produkcja, logistyka, automotive, branża opiekuńcza, transport). Była wieloletnim szefem zespołu Employment & Pensions w międzynarodowej kancelarii. Autorka publikacji, w tym publikowanych w Niemczech, m.in. z zakresu compliance w Polsce.

Michał Nocuń

Jest prawnikiem z zakresu prawa pracy i problematyki zatrudniania cudzoziemców w Polsce. Specjalizuje się w sprawach obejmujących zatrudnianie cudzoziemców, ze szczególnym uwzględnieniem Ukrainy, oraz delegowaniem pracowników w ramach transgranicznego świadczenia usług.

Słowa kluczowe: delegowanie cudzoziemców, delegowanie pracowników, niemiecki rynek pracy, outsourcing, prawo pracy, praca tymczasowa, legalizacja pracy, prawo imigracyjne, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn

WYZWANIA DOTYCZĄCE DELEGOWANIA CUDZOZIEMCÓW DO NIEMIEC

W 2020 r., pomimo problemów gospodarczych spowodowanych pandemią koronawirusa, łączna wielkość wymiany handlowej pomiędzy Polską a Niemcami wyniosła ok. 123 mld euro, wedle danych stowarzyszenia Komisja Wschodnia Gospodarki Niemieckiej (niem. *Ost-Ausschuss der Deutschen Wirtschaft e.V.*)¹. Jednocześnie według raportu „Barometr wykwalifikowanej siły roboczej ze stycznia 2021”², w pierwszym kwartale 2021 r. ok. 20,6% ogółu przedsiębiorstw niemieckich borykało się z brakiem odpowiednio wykwalifikowanych kadr. Spodziewane jest, że liczba ta będzie szybko rosła, w miarę polepszania się sytuacji gospodarczej w wyniku spodziewanego wygasania pandemii.

Istnienie tak dużego zapotrzebowania na pracowników i ogólna intensyfikacja polsko-niemieckich kontaktów gospodarczych powodują, iż polskie przedsiębiorstwa na coraz większą skalę próbują prowadzić działalność w Niemczech. Konstrukcja niemieckich przepisów oraz podejście niemieckich organów nie zawsze jednak czynią to zadanie łatwym, stąd warto przyjrzeć się głównym wymogom i sposobom prowadzenia biznesu za Odrą.

Punktem wyjścia będzie tu korzystanie z unijnej swobody przepływu usług uszczegółowionej w Dyrektywie 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (dalej Dyrektywa³). Ten akt prawny przewiduje udostępnianie pracowników w ramach transgranicznej współpracy unijnych firm – ob.ok delegowania wewnątrz-koncernowego – także formułę outsourcingu (podwykonawstwa) i pracy tymczasowej.

Zasadą delegowania pracowników do wykonywania pracy w innych krajach UE – i to niezależnie od sposobu jej wykonywania – jest stosowanie lokalnego prawa pracy wła-

ściwego dla miejsca wykonywania pracy. I tak, zgodnie z przepisami niemieckiej ustawy o oddelegowaniu (*Arbeitnehmerentsendegesetz, AEntG*)⁴, która wdrożyła przepisy Dyrektywy do niemieckiego prawa, muszą być zagwarantowane pracownikom minimalne warunki zatrudnienia (ustawowe, względnie określone w układach zbiorowych w szczególnych branżach), o ile są bardziej korzystne od tych wynikających z regulacji kraju oddelegowania, czyli polskich.

W zakresie stawki wynagrodzenia, o ile nie przewidziano innej dla konkretnej branży, bazowo będzie obowiązywała ogólna stawka minimalnego wynagrodzenia, która do końca czerwca 2021 wynosi 9,50 EUR brutto za godzinę, potem do końca 2021 roku – 9,60 EUR brutto⁵. Niemniej jednak stawka ta stanowi jedynie punkt orientacyjny, gdyż od 30 lipca 2020 r. pracownikom delegowanym należy zapewnić wynagrodzenie, jak pracownikom zakładu, do którego zostali oddelegowani⁶.

Różnice pomiędzy obiema formami prowadzenia działalności w Niemczech i odpowiednio zatrudnienia pracowników opisujemy

1 Źródło: Raport „Relacje gospodarcze z Niemcami” (niem. *Wirtschaftsbeziehungen mit Deutschland*), <https://www.ost-ausschuss.de/de/laender/polen>

2 Raport opracowany przez Bank KfW (niem. *KfW-ifo-Fachkräftebarometer: Januar 2021*), https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-KfW-ifo-Fachkr%C3%A4ftebarometer/KfW-ifo-Fachkr%C3%A4ftebarometer_2021-01.pdf

3 Dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. dotycząca delegowania pracowników w ramach świadczenia usług z dnia 16 grudnia 1996 r. (Dz.Urz.UE.L 1997 Nr 18, str. 1)

4 Ustawa o obowiązkowych warunkach pracy dla pracowników delegowanych za granicę i pracowników regularnie zatrudnionych w Niemczech z 20 kwietnia 2009 (BGBl. I S. 799, ze zm. (niem. *Gesetz über zwingende Arbeitsbedingungen für grenzüberschreitend entsandte und für regelmäßig im Inland beschäftigte Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen*))

szczegółowo poniżej.

Odróżnianie outsourcingu usług od pracy tymczasowej

Zanim przejdziemy do szczegółów przyjrzyjmy się temu, gdzie tkwi główna różnica pomiędzy modelami biznesowymi polegającymi na dostarczaniu do Niemiec pracowników tymczasowych od świadczenia transgranicznych usług (outsourcing). Ten ostatni regulowany jest przede wszystkim przepisami dotyczącymi branży, na rzecz której dane przedsiębiorstwo świadczy swoje usługi, np. podwykonawstwo w branży budowlanej będzie podlegało specyfice wynikającej z układu zbiorowego dla tej branży.

Głównym wyzwaniem przedsiębiorstw outsourcingowych, podobnie jak w Polsce, pozostaje ryzyko uznania świadczonych przez nie usług za usługi nie w ramach konkretnej branży, a za usługi użyczenia pracowników objęte przepisami o pracy tymczasowej.

Samo zatrudnienie w formule outsourcingu, niezależnie od obywatelstwa pracowników, jest powszechne zarówno w Niemczech, jak i w Polsce. Należy jednak położyć nacisk szczególnie na ograniczenie ryzyka tego, że umowa o wykonanie usługi lub dzieła (niem. Dienstleistungs- bzw. Werkvertrag) dla niemieckiego zamawiającego może zostać uznana za pozorną i zawartą w rzeczywistości dla ukrycia zatrudnienia w ramach pracy tymczasowej. Granice między takimi umowami a pracą tymczasową mogą okazać się płynne, dlatego kluczowe jest wykonanie usługi w Niemczech przez polską firmę na własne ryzyko, przy użyciu własnych na-

rzędzi i bez integracji oddelegowanych współpracowników z lokalną załogą.

W zakresie rozróżnienia tych form zatrudnienia zachowuje aktualność bogate orzecznictwo niemieckich sądów⁷. Zgodnie z nim zintegrowanie obcych pracowników z własną załogą i wydawanie im bezpośrednich poleceń stanowi właśnie pracę tymczasową. Dopuszczalne jest wyłącznie wydawanie poleceń oddelegowanym pracownikom przez pracodawcę polskiego lub poprzez upoważnione przez niego osoby. Ostatecznie rozstrzygać będzie rzeczywista wola stron, a nie formalna nazwa umowy pomiędzy przedsiębiorcami.

W przypadku błędnie realizowanego outsourcingu problemy będą dotyczyć samej podstawy prawnej współpracy firm oraz charakteru zatrudnienia, ale nie tylko. Przede wszystkim w ramach kontroli niemieckich organów możliwe jest uznanie, że istnieje umowa o pracę pomiędzy podmiotem, który korzysta z pracy danej osoby, a pracownikiem oddelegowanym przez firmę z Polski. Oznacza to, że zatrudnienie takiej osoby powinno podlegać prawu niemieckiemu w całości, a nie tylko w ramach katalogu warunków pracy wynikającego z art. 3 Dyrektywy, które musi zapewnić przedsiębiorca delegujący pracownika do Niemiec. Dalsze konsekwencje obejmą zagadnienia ubezpieczeń społecznych. Jeżeli wykonywana jest w rzeczywistości praca tymczasowa na rzecz niemieckiego kontrahenta, odpowiedzialność za składki na ubezpieczenie społeczne, które powinny być opłacone w Niemczech, ponosi niemiecki podmiot, u którego pracuje oddelegowany pracownik oraz solidarnie podmiot

w rzeczywistości wypożyczający.

Zgodnie ze stanowiskiem reprezentowanym w niemieckiej literaturze⁸ samo zaświadczenie A1 wydane przez polski ZUS i potwierdzające podleganie ubezpieczeniom społecznym w Polsce nie uchroni przed uznaniem danego stosunku za pracę tymczasową. Zaświadczenie może jednak uchronić przed obowiązkiem płacenia składek na ubezpieczenie społeczne w Niemczech, o ile nie zostały przekroczone ramy czasowe pracy tymczasowej, czyli 18 miesięcy na rzecz jednego użytkownika w Niemczech. Ponadto zgodnie z orzecznictwem sądów niemieckich⁹ samo posiadanie zaświadczenia A1 nie wyłącza ryzyka związanych z ukrytą pracą tymczasową: czyli oprócz grzywny za brak pozwolenia na użyczenie pracowników (do 30.000 EUR) możliwe jest także żądanie przepadku korzyści osiągniętych przez „pracodawcę użytkownika” (ze względu na niestosowanie zasady equal pay oraz oszczędności na składkach na ubezpieczenie społeczne wypłacane w Polsce).

Wobec tych zagrożeń zatrudnienie i delegowanie do Niemiec właśnie w ramach pracy tymczasowej jest szczególnie atrakcyjne. Z uwagi jednak na opisane dalej przepisy dotyczące zatrudniania obywateli państw trzecich, będzie ono bardzo trudne w razie, gdyby polska agencja pracy tymczasowej miała zamiar udostępnić w Niemczech obywatela państwa trzeciego.

Podstawowe założenia pracy tymczasowej w Niemczech

Zatrudnienie tymczasowe reguluje niemiecka ustawa o udostępnianiu pracowników (Arbeitnehmerüberlassun-

5 Stawka wynika z III rozporządzenia Ministra Pracy i Spraw Socjalnych z 9 listopada 2020 r. w sprawie dostosowania wysokości płacy minimalnej (MiLoV3 BGBI. I S. 2356).

6 § 2 ust. 1 AEntG

7 Np. orzeczenie Federalnego Sądu Pracy (niem. Bundesarbeitsgericht, BAG) z 18 stycznia 2012r., 7 AZR 723/10, czy wyrok BAG z 6 sierpnia 2003r., 7 AZR 180/03 8 Prof. P. Schüren, Komentarz pod red. P. Schüren i W. Hamman do Ustawy AÜG, wyd. 5, rok 2018, wstęp Rn. 831

9 Postanowienie sądu okręgowego OLG Bamberg z 9 sierpnia 2016r., 3 Ss OWi 494/16 dotyczące właśnie oddelegowania z Polski do Niemiec

gsgesetz, skrót AÜG). W przypadku agencji pracy tymczasowej regulacje obowiązujące w Niemczech przewidują wprost, że unijne firmy mogą delegować pracowników do wykonywania pracy tymczasowej w Niemczech na takich samych warunkach jak firmy z Niemiec (§ 3 ust. 4 AÜG). Agencja pracy tymczasowej z siedzibą w Polsce musi zatem nie tylko spełniać wymogi polskiej ustawy, ale też podlegać ustawodawstwu i wymogom prawa niemieckiego, stosuje niemieckie zbiorowe i indywidualne prawo pracy, stawki godzinowe czy przestrzega zasad legalizacji pobytu i pracy obywateli państw trzecich oraz stosuje się do włączyń poszczególnych branż (w budownictwie i branży mięsnej zatrudnienie w ramach pracy tymczasowej w Niemczech jest zakazane).

W Niemczech udostępnianie pracowników wymaga uzyskania specjalnego pozwolenia (niem. *Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung*), wydawanego przez niemiecką Federalną Agencję Pracy (niem. Bundesagentur für Arbeit) oraz wykazania posiadania odpowiednich środków finansowych. Z § 8 ust. 2 AÜG wynika, że wyjątkowo warunki pracy pracowników tymczasowych, w tym także ich wynagrodzenie, mogą być mniej korzystne (do granicy opisanej poniżej), jeżeli wynikają one z układu zbiorowego pracy, a w umowie między pracownikiem tymczasowym i pracodawcą strony uzgodniły jego obowiązywanie. Zwolnienie obowiązuje przez okres 9 miesięcy świadczenia pracy tymczasowej na rzecz danego pracodawcy użytkownika. Po tym okresie stosuje się zasadę equal pay.

W praktyce niemieckie agencje pracy tymczasowej chętnie korzystają z tej możliwości, dlatego bardzo często umowa z pracownikiem tymczasowym

w Niemczech przewiduje odpowiednie zastosowanie zapisów układu zbiorowego pracy i tam przewidzianych stawek wynagrodzenia. Stawki układowe są regularnie niższe niż te, które przysługiwałyby pracownikom w przypadku obowiązywania zasady equal pay.

Co istotne, na niemieckie układy zbiorowe pracy mogą powoływać się także firmy z siedzibą w Polsce, przy czym wymagane jest przez Federalną Agencję Pracy, aby przedsiębiorcy mający zamiar je stosować, zajmowali się przede wszystkim pracą tymczasową. Istnieje jednak korzystne orzecznictwo, zgodnie z którym każde przedsiębiorstwo mieszane (działające w wielu branżach) może stosować układy zbiorowe bez względu na posiadanie szczególnego oddziału dla pracy tymczasowej lub jego brak¹⁰.

W branży pracy tymczasowej zarówno dla pracodawców niemieckich, jak i tych delegujących pracowników do Niemiec, niezależnie od stosowania branżowego układu zbiorowego, graniczną stawką minimalną jest obecnie na terenie całego RFN 10,45 EUR brutto. Po raz pierwszy od dnia 1 kwietnia 2021 r. zostały zrównane stawki dla landów wschodnich i zachodnich. Stawka ta jest systematycznie stopniowo podwyższana – od 1 kwietnia 2022 r. do końca 2022 r. będzie wynosić zaś 10,88 EUR brutto¹¹.

Od 2017 r. AÜG zawiera szczególne rozwiązania wprowadzone w celu wyeliminowania zjawiska ukrywania rzeczywistej pracy tymczasowej pod zjawiskiem fikcyjnego outsourcingu usług. Doprecyzowano wtedy m.in. samą definicję pracy tymczasowej przyjmując, że występuje ona, gdy pracownik zostaje „włączony do organizacji pracy pracodawcy użytkownika i podlega jego wskazówkom”.

Praca tymczasowa musi być od razu w momencie zawierania umowy jako taka zdefiniowana. W umowie należy także wskazać konkretnego używanego pracownika. Ma to na celu wyeliminowanie często wcześniej spotykanej praktyki uzyskiwania pozwolenia na pracę tymczasową na wszelki wypadek, z którego korzystano tylko w przypadku kontroli przez władze państwowe.

Legalizacja pracy obywateli państw trzecich w Niemczech

W świetle zasady swobody świadczenia usług nie można zakazać obywatelom unijnym prowadzącym przedsiębiorstwo w jednym kraju Unii Europejskiej oferowania swoich usług w innym unijnym państwie. Zasada ta nie rozstrzyga jednak sytuacji obywateli państw trzecich (czyli obywateli państw nienależących do UE, jak np. obywateli Ukrainy), zatrudnionych w jednym unijnym państwie, a chcących podjąć pracę w innym kraju członkowskim.

W art. 1 ust. 3 lit. a Dyrektywy jako jedną z opcji wykonywania pracy w innym państwie UE określono delegowanie pracowników na własny rachunek i pod swoim kierownictwem na terytorium innego państwa członkowskiego, w ramach umowy zawartej między przedsiębiorstwem delegującym a odbiorcą usług, działającym w danym państwie członkowskim, o ile istnieje stosunek pracy pomiędzy przedsiębiorstwem delegującym a pracownikiem w ciągu okresu delegowania. Na jej podstawie polskie firmy mogą delegować pracowników – obywateli państw trzecich – do Niemiec, w celu ograniczonego w czasie świadczenia usług, teoretycznie bez konieczności uzyskiwania dalszych zezwoleń legalizujących zatrudnienie.

10 Wyrok Federalnego Sądu Socjalnego (Bundessozialgericht) z 12 października 2016 r., sygn. akt B 11 AL 6/15 R

11 Zasady te wynikają z IV rozporządzenia Ministra Pracy i Spraw Socjalnych z 20 sierpnia 2020 r. w sprawie dolnej granicy płacy dot. pracy tymczasowej, BAnz AT 31.08.2020 V1

Dodatkowo na mocy orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości rządzi zasada, że państwa unijne nie mogą wprowadzać dodatkowych ograniczeń (jak pozwolenia na pracę) dla pracowników spoza UE legalnie zatrudnionych w jednym państwie członkowskim, a wysłanych do pracy do innego kraju UE¹². Wydaje się więc, że można bez dodatkowych formalności delegować do Niemiec cudzoziemców, których praca została zalegalizowana w Polsce. Realia są jednak inne. Właśnie na tle tego orzeczenia ETS, Niemcy wprowadziły specjalny rodzaj wizy – wizę Vander Elst. Zatem w ramach współpracy z niemieckim kontrahentem, u którego miałyby być świadczone usługi przy pomocy współpracowników pochodzących spoza UE, istotne będą nie tylko polskie przepisy imigracyjne, ale także niemieckie.

Dostęp do niemieckiego rynku pracy jest regulowany przez przepisy Ustawy o pobycie, podejmowaniu aktywności zawodowej i integracji obcokrajowców na terenie Niemiec (niem. Aufenthaltsgesetz, AufenthG) oraz rozporządzenia w sprawie zatrudniania obcokrajowców (niem. Beschäftigungsverordnung, BeschV).

Zasadniczo obywatele państw, które nie są członkami UE lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), muszą posiadać odpowiedni tytuł prawny do legalnego pobytu w Niemczech zawierający zezwolenie na wykonywanie pracy. W świetle regulacji dotyczących prawa pobytu praca jest rozumiana szeroko, jako wszelka działalność wykonywana niesamodzielnie, a więc także na podstawie umów zlecenia (z uwzględnieniem ograniczeń w tym zakresie wynikających z polskiego prawa). Kluczowe jest tu podleganie wskazówkom i włączenie w strukturę przedsiębiorstwa.

Co istotne, samo posiadanie uprawnie-

nia do ruchu bezwizowego dla określonych grup cudzoziemców (np. z Ukrainy) nie oznacza, że obywatele mogą swobodnie podjąć pracę w Niemczech. Ruch bezwizowy dotyczy bowiem, zgodnie z prawem unijnym, tylko prawa wjazdu na 90 dni w ciągu 180 dni do państw strefy Schengen w celach turystycznych lub rodzinnych i nie oznacza automatycznie prawa do podjęcia pracy. Obywatele państw objętych ruchem bezwizowym wjeżdżający w celach zarobkowych do UE nadal muszą ubiegać się o odpowiednie wizy i pozwolenia.

Zgodnie z § 21 BeschV nie jest wymagane uzyskanie pełnego tytułu pobytowego dla osoby, która zatrudniona jest przez przedsiębiorstwo z siedzibą w państwie UE, w celu tymczasowego wykonywania usługi na terenie Niemiec. Na podstawie właśnie tego przepisu wydawana jest szczególna wiza Vander Elst dla oddelegowywanych obywateli państw trzecich.

Rozwiązanie to stanowi o tyle ułatwienie, że otrzymanie tej szczególnej wizy jest uproszczone w stosunku do klasycznego niemieckiego tytułu pobytowego. Osoby oddelegowane posiadają już prawo do pobytu i pracy w innym państwie UE, a więc szczegółowa weryfikacja w Niemczech jest już zbędna.

Bezwzględny wymogiem uzyskania takiej wizy jest zawarcie umowy o pracę, względnie zlecenia, z obywatelem państwa trzeciego oraz jego zatrudnienie w Polsce przez okres co najmniej miesiąca przed podjęciem pracy w Niemczech. Przyznanie wizy jest wykluczone w sytuacji, gdy pobyt danej osoby w Polsce ma na celu tylko przemieszczenie się do Niemiec.

Kolejnym warunkiem jest to, aby świadczenie usług odbywało się na wyłączną odpowiedzialność przedsiębiorstwa delegującego i bez poleceń przedsiębior-

stwa niemieckiego. W praktyce uzyskanie tej wizy wymaga sporego wysiłku, ze względu na bardzo prozaiczny aspekt – trudności w rezerwacji terminu wizowego w Ambasadzie Niemiec w Warszawie. Jest to jedyne miejsce w Polsce, które rozpatruje te wnioski.

Dodatkową komplikacją jest to, że z punktu widzenia legalizacji zatrudnienia pracowników pochodzących spoza obszaru UE w Niemczech, co do zasady, jedyną praktycznie dopuszczalną formą oddelegowania do Niemiec będzie oddelegowanie przez polski podmiot do niemieckiego odbiorcy w ramach usługi niebędącej pracą tymczasową i to niezależnie od branży, w której wykonywana jest praca. Jest to spowodowane kształtem przepisów niemieckiego prawa imigracyjnego, nastawionych na zatrudnianie cudzoziemców do prac nie wymagających wyższego wykształcenia jedynie w drodze wyjątku.

W przypadku zamiaru zatrudnienia obywateli państw trzecich, nie zostanie udzielone prawo do pobytu przez niemiecką Federalną Agencję Pracy – Centralne Biuro Pośrednictwa Pracy (Bundesagentur für Arbeit Zentralstelle für Arbeitsvermittlung, ZAV), jeśli zatrudnienie miałoby charakter pracy tymczasowej.). Co warto podkreślić, praca tymczasowa jest również niedopuszczalna w przypadku ubiegania się o wizę Vander Elst.

Tego rodzaju problemów nie powoduje natomiast zatrudnianie obywateli polskich. Zatrudnianie w ramach pracy tymczasowej może być mniej ryzykownym prawnie sposobem zatrudniania tej grupy pracowników przez polskie przedsiębiorstwa działające na terenie Niemiec, z uwagi na omówione wcześniej ryzyko uznania outsourcingu za ukrytą pracę tymczasową.

12 Wyrok Trybunału z dnia 9 sierpnia 1994 r. w sprawie Raymond Vander Elst przeciwko Office des migrations internationales (C-43/93, Vander Elst)

Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania, należy wskazać, że w przypadku zatrudnienia obywateli państw członkowskich UE (w tym Polski) dopuszczalne jest oddelegowanie zarówno w formule pracy tymczasowej jak i outsourcingu. Natomiast w zakresie zatrudnienia obywateli państw trzecich realnie możliwe wydaje

się tylko zatrudnienie w ramach usług outsourcingu pracowniczego w formule delegowania na teren Niemiec. Podstawowym sposobem legalizacji pracy dla obywateli państw trzecich delegowanych do pracy w Niemczech będzie wiza Vander Elst. W każdej z tych opcji należy zwrócić uwagę na ryzyko związane z ukrytą pracą tymczasową oraz kontrolą niemieckiego urzędu celnego i orga-

nów rentowych w zakresie składek na ubezpieczenie społeczne. Należy jednak wskazać, że podstawowym warunkiem bezpieczeństwa tego rodzaju działań jest prawidłowe przygotowanie i przede wszystkim egzekwowanie umowy z niemieckim odbiorcą usług, tak aby umowa ta nie została uznana za obejście niemieckich regulacji dotyczących pracy tymczasowej.

Summary

Katarzyna Ziółkowska, Michał Nocuń

Challenges related to posting foreigners to Germany

On the German labour market there is a huge demand for work force. The studies show that over 20% of German companies struggle with insufficient numbers of qualified employees. This is a great chance for expanding business for Polish entities and posting its employees to the German clients. Can posting encompass also foreigners, like Ukrainians, who are so often hired by Polish companies, especially as blue collars? The article analyses legal requirements for posting to Germany, including the non-EU citizens.

As a rule in the case of cross-border employment within the EU, based on the Directive 96/71/EC, it is possible to hire and post employees both as temporary workers and as outsourced personnel, who renders given services on behalf of the posting company. In each model it is crucial to be aware of risks related to apparent outsourcing of services and hidden temporary work. This can be revealed during a control proceeding of the German customs and pension authorities, including social security aspects. The basic condition for the safety of the outsourced services is correct wording and, above all, enforcement of the contract with the German client.

However, in terms of employment of third-country nationals in Germany only the second option may be applied, as temporary work is in general excluded for the foreigners. There are a few exceptions, but none of them shall apply to a company seated outside of Germany. Hence, posting of an Ukrainian citizen to Germany shall be possible only in the framework of outsourcing services. This requires however additional legalization measure, a so called "Vander Elst visa". The German authorities claim that work visas issued by another EU member state for a third country citizen are insufficient for legal work in Germany.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Marta Wójcicka – sekretarz redakcji, 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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

Uniwersytet Warszawski



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



C&C CHAKOWSKI & CISZEK

Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



DYMLANG

KANCELARIA PRAWNO-PODATKOWA

www.russellbedford.pl



Russell Bedford
taking you further