

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Milena Hęglewicz

**Bezpieczeństwo przetwarzanych danych  
w dobie pracy zdalnej w aspekcie  
zagrożenia atakami cybernetycznymi  
a potrzeba doprecyzowania przepisów  
w zakresie cyberbezpieczeństwa**

Maksymilian Kulczycki

**Perspektywy rozwoju funkcjonowania  
estońskiego CIT-u w polskim systemie  
podatkowym**

Jan Markowicz

**Zasiedzenie służebności gruntowej  
– istota i przesłanki**

Szymon Łajszczak

**Monitoring legislacyjny i wyszukiwanie  
materiałów legislacyjnych**

Nr 2 (39) kwiecień-czerwiec 2022

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool\_studio - pl.freepik.com



**Russell Bedford**  
taking you further

[www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)



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

2021 r. | 794 str. | 179 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

### Kompleksowe omówienie zmian podatkowych 2021 r.

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

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

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

#### W publikacji omówiono m.in.:

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

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

## Polecamy

### Bezpieczeństwo przetwarzanych danych w dobie pracy zdalnej w aspekcie zagrożenia atakami cybernetycznymi a potrzeba doprecyzowania przepisów w zakresie cyberbezpieczeństwa

Milena Hęglewicz

*Epidemia COVID-19 wymusiła szersze przejście z pracy offline na zdalną, co kolei zwiększyło zakres cyberzagrożeń. Nie ulega wątpliwości, że wzrost cyberataków na dane firmowe ma swoje źródło w nieodpowiednim bezpieczeństwie i braku świadomości pracowników na temat cyberzagrożeń. Nie bez znaczenia jest fakt, że brakuje regulacji prawnych w tym zakresie, gdyż kwestia cyberbezpieczeństwa w dobie epidemii COVID-19 została zepchnięta na dalszy plan w obliczu innych priorytetowych działań antykryzysowych. Autorka zwraca uwagę na potrzebę pozyskiwania wiedzy w tym zakresie, jak też konieczność podjęcia działań legislacyjnych, które te kwestie będą regulować.*

**Patrz str. 25**

### Perspektywy rozwoju funkcjonowania estońskiego CIT-u w polskim systemie podatkowym

Maksymilian Kulczycki

*Estoński CIT wprowadzony do polskiego prawa 1 stycznia 2021 r. nadal ma sporo barier, które warto eliminować. Autor opisuje funkcjonowanie tego narzędzia w polskim porządku prawnym i kreśli jego perspektywy rozwoju. Zwraca uwagę na to, że zaproponowane przez ustawodawcę zmiany w estońskim CIT powinny znacznie zwiększyć zainteresowanie tą formą opodatkowania wśród podatników spełniających wymogi podmiotowe.*

**Patrz str. 4**

### Monitoring legislacyjny i wyszukiwanie materiałów legislacyjnych

Szymon Łajszczak

*W artykule pochodzącym z publikacji Nowe technologie w praktyce prawnika, red. Patryka Ciuraka, Grzegorza Wierczyńskiego, wydawnictwo Arche, Biblioteka Palestry, 2021 r., autorzy zajmują się procesem śledzenia tworzenia prawa. Jest to dziś nie lada wyzwanie. Mamy sporo narzędzi, które mogą uprościć monitoring legislacyjny. W artykule przedstawiono informacje dotyczące tego, skąd brać informacje o aktach prawnych i tego, jak przebiega dany proces legislacyjny na każdym z jego etapów.*

**Patrz str. 12**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Maksymilian Kulczycki*

Perspektywy rozwoju funkcjonowania estońskiego CIT-u w polskim systemie podatkowym..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Szymon Łajszczak*

Monitoring legislacyjny i wyszukiwanie materiałów legislacyjnych ..... 12

*Monika Brzostowska*

Specjalny fundusz inwestycyjny i jego wpływ na rozliczanie amortyzacji w kosztach podatkowych..... 20

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Milena Hęglewicz*

Bezpieczeństwo przetwarzanych danych w dobie pracy zdalnej w aspekcie zagrożenia atakami cybernetycznymi a potrzeba doprecyzowania przepisów w zakresie cyberbezpieczeństwa ..... 25

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Jan Markowicz*

Zasiedzenie służebności gruntowej – istota i przesłanki..... 32

*Paweł Czechowski, Adam Niewiadomski*

Wybrane zagadnienia prawa europejskiego w zakresie nabywania i gospodarowania gruntami rolnymi.....36



## Drodzy Czytelnicy

**Jest to 39. numer kwartalnika „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn”, który możecie Państwo dostać w wersji elektronicznej, jak też w wersji papierowej.**

9 dni – tyle Ministerstwo przewidziało na konsultacje dotyczące Polskiego Ładu. Dalej – Rada Ministrów miałaby przyjąć projekt w połowie kwietnia i w ostatnim możliwym terminie kwietniowym, czyli 27 kwietnia, trafiłby do Sejmu. Wiceminister Finansów Artur Soboń zapowiedział, że w ramach projektu, po między innymi likwidacji ulgi dla klasy średniej, nie są już brane pod uwagę dalsze zmiany w PIT, natomiast przygotowywane są jeszcze modyfikacje CIT-u – tu głównie pod kątem tzw. podatku minimalnego. Wiceminister przyznał, że ulga dla klasy średniej została zlikwidowana na wniosek wielu środowisk, i w rezultacie tego, że w samym Ministerstwie uznano ją za nieprzewidywalną. Złośliwi mogliby w ten sposób określić większość ze zmian Polskiego Ładu, które zgodnie z trybem planowanym przez MF miałyby wejść od lipca bieżącego roku.

Zachęcam do lektury tego numeru naszego biuletynu, w którym przyglądamy się między innymi właśnie podatkowi od osób prawnych, w jego estońskim wydaniu, który estoński jest jednak bodajże głównie z nazwy. Zatrzymujemy się również przy niezwykle ważnym aspekcie prawo a cyberbezpieczeństwo. Naszym czytelnikom polecam też artykuł na zawsze aktualny temat zasiedzenia służebności gruntowej.



*Życzę udanej lektury*

*Dr Andrzej Dmowski*

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

### Maksymilian Kulczycki

Adwokat, członek Okręgowej Rady Adwokackiej w Warszawie, absolwent kierunków Prawo oraz Finanse i Rachunkowość na Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest obsługa korporacyjna spółek, w tym transakcji M&A oraz restrukturyzacji, jak również prawo podatkowe ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego. Posiada praktyczne doświadczenie zawodowe w prowadzeniu spraw sądowych oraz obsługi korporacyjnej spółek. Z Kancelarią Russell Bedford związany od 2021 roku.

**Słowa kluczowe:** Estoński CIT, CIT, podatek dochodowy od osób prawnych, spółka prawa handlowego, spółka kapitałowa, ryczałt, system podatkowy

## PERSPEKTYWY ROZWOJU FUNKCJONOWANIA ESTOŃSKIEGO CIT-U W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

Estoński CIT po zmianach zawartych w Polskim Ładzie stał się atrakcyjnym rozwiązaniem dla dużej grupy podatników. Konieczne są jednak dalsze zmiany, w szczególności dopuszczenie grup kapitałowych i zniesienie obowiązku utrzymywania zatrudnienia na wskazanym poziomie. Przedmiotowa publikacja ma na celu poddanie konstruktywnej krytyce polskiej wersji estońskiego CIT w wersji pierwotnej oraz ocenę zmian zaproponowanych w Polskim Ładzie.

Estoński CIT wprowadzony został 1 stycznia 2021 roku, jako ryczałt od dochodów spółek kapitałowych. Zmiany, które weszły wraz z Polskim Ładem, pociągnęły za sobą wymagania podmiotowe estońskiego CIT, który obecnie stał się ryczałtem od dochodów spółek. Ustawodawca wprowadził korzystne dla podatników modyfikacje w estońskim CIT, które powinny odblokować potencjał tego interesującego rozwiązania. Co więcej estoński CIT może w przyszłości stać się stymulatorem wzrostu dla małych i średnich przedsiębiorstw, pod warunkiem dalszego poszerzenia podmiotów objętych tym narzędziem, jak również przy założeniu, że ustawodawca nie wprowadzi w przyszłości ograniczeń przedmiotowych i podmiotowych.

### Estoński CIT – założenia podatkowego systemu wymyślonego w Estonii

Estoński CIT został wprowadzony w Estonii w dniu 1 stycznia 2000 roku i miał stanowić innowacyjny sposób rozliczeń podmiotów gospodarczych z organami administracji państwa. System ten miał się charakteryzować odejściem od nakładania podatku na dochód już w chwili jego powstania, co w tamtych czasach stanowiło powszechnie stosowaną praktykę na świecie, oraz nałożeniem podatku dochodowego od osób prawnych jedynie na zyski transferowane z przedsiębiorstwa. Miało to maksymalnie uprościć system podatkowy oraz skrócić czas, jaki przedsiębiorcy w Estonii poświęcali na rozliczenia z urzędami skarbowymi.

System prawa podatkowego w Estonii nie przewiduje nakładania na przedsiębiorców obowiązku zapłacenia podatku dochodowego od osób prawnych liczonego od dochodu, który pozostał w przedsiębiorstwie lub został ponownie zainwestowany w celu osiągnięcia przyszłych dochodów. Dotyczy to zarówno spółek, które na terytorium Estonii dokonały rejestracji swojego przedstawicielstwa, jak również oddziału zagranicznego przedsiębiorstwa.

W przypadku transferu dochodu poza przedsiębiorstwo, dochód transferowany podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w wysokości 20% z możliwością obniżenia tej stawki do 14% – w przypadku regularnego wypłacania dywidend. Do wytransferowanych dochodów zalicza się:

- 1) dochody wytransferowane z przedsiębiorstwa w trakcie roku podatkowego m. in w formie dywidendy;
- 2) prezenty, darowizny i wydatki reprezentacyjne;
- 3) wydatki i płatności niezwiązane z działalnością przedsiębiorstwa;
- 4) aktywa przedstawicielstwa lub oddziału zagranicznego podmiotu wytransferowane do tego podmiotu lub do innych podmiotów.

System podatkowy w Estonii przewiduje, że zwolnione z tzw. podatku u źródła „withholding tax” są dywidendy wypłacane przez zarejestrowane w Estonii spółki na rzecz spółek zagranicznych posiadających udziały w spółkach estońskich. Ustawodawca chciał

w ten sposób nałożyć jeden podatek (CIT) na wygenerowany i wytransferowany ze spółki dochód<sup>1</sup>.

Podstawę opodatkowania powiększają korekty cen transferowych, wydatki i płatności, które nie spełniają celu biznesowego, świadczenia dodatkowe, prezenty, darowizny i koszty reprezentacji. Tak skonstruowany system podatkowy miał stanowić zachętę dla zagranicznego kapitału do zainwestowania w Estonii, jak również stymulator wzrostu dla spółek zarejestrowanych w Estonii<sup>2</sup>.

W estońskim systemie podatkowym ewidencja podatkowa na potrzeby podatku od osób prawnych CIT została ograniczona do minimum. Spółki nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji dokonanych odpisów amortyzacyjnych, podziału kosztów na stanowiące i niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Taki stan rzeczy pozwala przedsiębiorcom na przeznaczenie dodatkowego czasu na działalność operacyjną oraz na redukcję kosztów prowadzenia rozbudowanej księgowości<sup>3</sup>.

Należy podkreślić, że estoński podatek dochodowy od osób prawnych wprowadzony został w okresie szczególnie trudnym dla ekonomii Estonii. W latach poprzedzających wprowadzenie zmian podatkowych Estonia wciąż odczuwała skutki kryzysu ekonomicznego w Rosji, który trwał od 17 sierpnia 1998 r. do 15 listopada 1998 i znacznie wpłynął nie tylko na rosyjską gospodarkę,

ale również na gospodarki krajów powiązanych ekonomicznie z Rosją. Co więcej, bezpośrednio przed wprowadzeniem zmian podatkowych w 2000 r. rynki kapitałowe w Estonii były słabo rozwinięte, co przekładało się na trudny dostęp spółek estońskich do finansowania zewnętrznego<sup>4</sup>. W tamtym okresie rozwijające się kraje Europy Środkowo-Wschodniej, w szczególności Czechy, Słowacja, Węgry, Polska, Litwa, Łotwa, Estonia, implementowały do własnego porządku prawnego rozwiązania prawne stosowane w Unii Europejskiej. Dynamiczny rozwój rynków kapitałowych tych krajów, bez względu na stosowane rozwiązania podatkowe, spowodował, że ciężko było dostrzec realną korzyść dla gospodarki Estonii wynikającą ze zmian podatkowych wprowadzonych w 2000 r.<sup>5</sup>.

Do ciekawych spostrzeżeń prowadzi analiza porównawcza liczby zarejestrowanych, aktywnych, przedsiębiorców na Litwie, gdzie obowiązuje standardowy podatek CIT, oraz w Estonii, gdzie system podatkowy jest zdecydowanie bardziej przyjazny przedsiębiorcom. Mianowicie, w okresie od 2014 r. do 2018 r., włączając podmioty z sektora rolnego<sup>6</sup>, oraz finansowego, na Litwie było łącznie zarejestrowanych przedsiębiorców około 211.297 – w 2014 roku, 226.417 w 2015 roku, 236.827 w 2016 roku, 25.413 w 2017 roku oraz 261.036 w 2018 roku<sup>7</sup>. Wzrost zarejestrowanych przedsiębiorców na Litwie wynosił odpowiednio 7,16% w 2015 roku, 4,60% w 2016 roku, 5,74% w 2017 roku i 4,24% w 2018

roku. Średniorocznie w okresie od 2014 roku do 2018 roku liczba zarejestrowanych przedsiębiorców wzrastała o 5,43%.

Dla porównania w tożsamym okresie w Estonii zarejestrowano odpowiednio łącznie około 73.472 w 2014 roku, 78.624 w 2015 roku, 81.837 w 2016 roku, 88.186 w 2017 roku i 91.038 w 2018 roku<sup>8</sup>. Wzrost zarejestrowanych przedsiębiorców w Estonii wynosił odpowiednio 7,01% w 2015 roku, 4,09% w 2016 roku, 7,76% w 2017 roku i 3,23% w 2018 roku. Średniorocznie w okresie od 2014 roku do 2018 roku liczba zarejestrowanych przedsiębiorców wzrastała o 5,52%.

Powyższe porównanie częściowo dowodzi tego, że reforma podatku dochodowego od osób prawnych w Estonii w 2000 roku nie doprowadziła do większego zainteresowania kapitału zagranicznego względem krajów o standardowym podatku CIT.

W ocenie autora korzyści wynikające ze stosowania podatku dochodowego mogą być bardziej zauważalne w przyszłości. Za takim stanowiskiem przemawia postępująca w dalszym ciągu globalizacja, cyfryzacja oraz wprowadzanie ułatwień prawnych dla zagranicznego kapitału. Brak konieczności prowadzenia rozbudowanej rachunkowości i możliwość odłożenia w czasie konieczności rozliczeń z urzędem skarbowym stanowić może atrakcyjne rozwiązanie dla zagranicznych inwestorów.

1 Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with the Community Law by Lasse Lehis, Inga Klauson, Helen Pahapill – Juridica International XV/2008 str. 17

2 Por. Masso, J.; Meriküll, J.; Vahter, P. (2010) Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeringutele ja majandusarengule: Äriregistri andmete analüüs. Tartu Ülikool, mimeo, str. 60-102. [www.fin.ee/doc.php?106865d](http://www.fin.ee/doc.php?106865d)

3 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw) - Druk nr 643.

4 Karsten S., Corporate Income Taxation in Estonia. Is It Time to Abandon Dividend Taxation? TUTECON Research Brief No. RB-2014/1 TUT Economic Research Series, Department of Finance and Economics Tallinn University of Technology ([https://haldus.taltech.ee/sites/default/files/2021-11/ME\\_TUTECON\\_RB\\_2014\\_1.pdf](https://haldus.taltech.ee/sites/default/files/2021-11/ME_TUTECON_RB_2014_1.pdf))

5 Ibidem.

6 Melnikienė R., Kriščiukaitienė I., Namotko V. AGRICULTURAL AND FOOD SECTOR IN LITHUANIA 2018, WILNUS 2019 (Liczby spółek rolnych zaczerpnięte z Tabeli 1.8., str. 26)

7 <https://osp.stat.gov.lt/verslas-lietuvoje-2020/veikiancios-imones> (dostęp na 27 stycznia 2022 r.)

8 [https://andmed.stat.ee/en/stat/majandus\\_\\_ettevetete-majandusnaitajad\\_\\_ettevetete-tulud-kulud-kasum\\_\\_aastastatistika/EM001](https://andmed.stat.ee/en/stat/majandus__ettevetete-majandusnaitajad__ettevetete-tulud-kulud-kasum__aastastatistika/EM001) (dostęp na dzień 27 stycznia 2022 r.)

Aleksander Łżykowski, dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, wskazał w dokumencie *Ocena Skutków Regulacji (OSR) dla estońskiego CIT*, że podobne rozwiązania przyjęły m.in. Gruzja i Łotwa. Kraje te wprowadziły system opodatkowania zakładający odstępnie od nałożenia podatku na zyski zatrzymane w spółce. Tak samo jak w przypadku Estonii, również na Łotwie i w Gruzji opodatkowany jest kapitał wypłacany ze spółek w formie dywidend oraz ekonomicznie podobne płatności<sup>9</sup>.

### Estoński CIT w wersji polskiej 1.0

Polski ustawodawca w z dniem 1 stycznia 2021 roku wprowadził do polskiego systemu prawnego rozwiązanie wzorowanego na estońskim podatku od osób prawnych CIT. Od 1 stycznia 2021 roku przedsiębiorcy w Polsce mieli możliwość wybrania opodatkowania ryczałtem od przychodów spółek tzw. estońskim CIT. Pierwotnie ustawodawca wprowadził stawkę ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 15% dla podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej oraz dla małych podatników, oraz stawkę w wysokości 25% dla pozostałych podatników

W ocenie polskiego ustawodawcy wprowadzenie nowej formy opodatkowania miało przeciwdziałać problemom grupy przedsiębiorców, która z uwagi na słabszą pozycję konkurencyjną i związane z tym m.in. mniejsze możliwości pozyskiwania finansowania zewnętrznego oraz towarzyszący temu niedobór środków pieniężnych na realizację inwestycji, nie może rozwijać się zgodnie ze swoim potencjałem<sup>10</sup>. Ustawodawca zakładał, że

rozwiązaniem problemu braku dostępu do finansowania zewnętrznego będzie umożliwienie spółkom kapitałowym reinwestowania kwoty dotychczasowego podatku CIT, który podmioty te musiałyby ponieść, gdyby estoński CIT nie został wprowadzony.

Należy podkreślić, że ustawodawca w projekcie ustawy wprowadzającej estoński CIT wskazał, że nowa forma opodatkowania ma służyć podmiotom należącym do sektora małych i średnich przedsiębiorstw, prowadzącym rzeczywistą działalność gospodarczą i posiadającym prostą strukturę udziałową. Ustawodawca jednocześnie wprowadził ograniczenie, które umożliwia skorzystanie z estońskiego CIT wyłącznie podmiotom będącym spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółkami akcyjnymi. W tym miejscu należy podkreślić, że ogólnodostępne dane z GUS wskazują, że na koniec 2020 roku w systemie REGON zarejestrowanych było łącznie 457,6 tys. spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz 9,9 tysięcy spółek akcyjnych. Po odliczeniu spółek zatrudniających więcej niż 50 osób zarejestrowanych w Polsce było około 448,0 tys. spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz około 8,0 tys. spółek akcyjnych<sup>11</sup>. Cały sektor małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce składa się z 2.194.244 mikro przedsiębiorstw, 49.514 małych oraz 14.433 średnich przedsiębiorstw<sup>12</sup>. Cały rynek małych i średnich przedsiębiorstw składał się w 2019 roku łącznie z około 2.258.191 przedsiębiorców. Wobec powyższego, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne stanowiły około 20,19% sektora małych i średnich przedsiębiorstw w 2019 roku. Oznacza to, że technicznie kwalifiko-

wać się do nowej formy opodatkowania nie mogło około 80% sektora małych i średnich przedsiębiorstw.

### Estoński CIT nie dla wszystkich spółek kapitałowych

Należy jednak podkreślić, że w ustawie wprowadzającej estoński CIT znalazły się istotne ograniczenia podmiotowe również dla spółek kapitałowych. Mianowicie, możliwości skorzystania z tej formy opodatkowania pozbawione zostały spółki kapitałowe, których wspólnikami/akcjonariuszami są inne spółki kapitałowe. Ustawodawca ograniczył estoński CIT wyłącznie dla spółek kapitałowych, których wspólnikami są osoby fizyczne. Co więcej spółki takie nie mogą być udziałowcami lub akcjonariuszami w innych spółkach kapitałowych<sup>13</sup>.

To jednak nie koniec ograniczeń. Ustawodawca uznał, że należy również pozbawić możliwości zastosowania estońskiego CIT przez spółki kapitałowe, które w okresie do 3 lat wstecz uczestniczyły w szeroko rozumianych transakcjach reorganizacyjnych, tj. połączenia, podziały, przekształcenia, aport<sup>14</sup>. Projekt do ustawy nie zawiera uzasadnienia wprowadzenia takiego wyłączenia, wobec czego zgadywać można, iż ustawodawca obawiał się, że na skutek rewolucji podatkowej dojdzie do masowych przekształceń spółek mających na celu spełnienie wymagań dla estońskiego CIT. Czas pokazał, że ustawodawca nie powinien był tak bardzo się obawiać.

Możliwości skorzystania z estońskiego CIT nie mają również przedsiębiorstwa finansowe – w szczególności banki, fundusze inwestycyjne, firmy inwestycyjne, jak również. Instytucje pożyczkowe

9 <https://pracodawcy.pl/wp-content/uploads/2020/08/OSR-zmiana-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-os%C3%B3b-prawnych-oraz-niekt%C3%B3rych-innych-ustaw.pdf> (dostęp na 8 lutego 2022 r.)

10 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw) - Druk nr 643.

11 *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON*, 2019 r. GUS, str. 14.

12 *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2020 r.* GUS, str. 16.

13 Redakcja, *Estoński CIT w Polsce, czyli nowy ryczałt od dochodów spółek kapitałowych*, LEX/el. 2021.

14 Art. 28k ust. 1 pkt 5 lit a, b i c Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).



i podatnicy osiągający dochody zwolnione z podatku na terenie Specjalnych Stref Ekonomicznych lub Polskiej Strefy Inwestycji oraz podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji.

### **Reinwestycje ceną za nowy podatek**

Ustawodawca wprowadził jednocześnie kryterium przedmiotowe w postaci ponoszenia przez podmiot rozliczający się w ramach estońskiego CIT obowiązku ponoszenia nakładów inwestycyjnych w odpowiedniej wysokości. Wysokość ponoszonych nakładów ustalona została w odniesieniu do stanu składników majątku trwałego na ostatni dzień okresu kontrolnego, który standardowo oznaczono jako dwuletni, a w przypadku podatników realizujących inwestycję znaczącą dla prowadzonej działalności gospodarczej rozliczenie miało się odbywać w okresie czteroletnim. Wzrost wartości stanu składników majątku trwałego w podstawowym okresie dwuletnim musiał wynieść ponad 15%, ale nie mniej niż 20 000 złotych. W przypadku realizacji inwestycji o znaczeniu znacznym dla prowadzonej działalności gospodarczej nakłady inwestycyjne powinny wzrosnąć o 33% w ujęciu czteroletnim o wartość nie mniejszą niż 50 000 złotych<sup>15</sup>.

Jednocześnie ustawodawca umożliwił spełnienie kryterium inwestycyjnego poprzez dokonanie wzrostu wynagrodzeń, o co najmniej 20% – nie mniej niż 30 000 złotych, w odniesieniu do tożsamych wydatków w roku poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania estońskim CIT.

Tak sformułowane wymogi inwestycyjne mogły stanowić istotne ryzyko po stronie tych spółek, które nie posiadając dostępu do finansowania zewnętrznego kumulowały dochody w celu realizacji znacznej inwestycji kapitałowej. W ich przypadku spełnienie wymogu reinwestowania dochodu mogło następować poprzez

zwiększanie wynagrodzeń lub robienie mniej istotnych inwestycji, których zasadność mogła być podważona. W takiej sytuacji spółki mogły zależeć się w sytuacji, w której zbudowanie kapitału wiązałoby się z powstaniem istotnego obciążenia dla budżetu, jakim byłby znaczny wzrost wynagrodzenia pracowników, który po zrealizowaniu inwestycji pozostałby na niezmienionym poziomie. Taki stan rzeczy mógłby prowadzić do utraty płynności finansowej spółek, a w konsekwencji do ich upadłości.

### **Estoński CIT nie dla dochodów pasywnych**

Prawodawca wprowadził dodatkowe kryterium podmiotowe w postaci wyłączenia z estońskiego CIT tych podmiotów gospodarczych, których dochody w większości oparte są na tzw. przychodach pasywnych. W odniesieniu do takich podatników prowadzono wymóg stanowiący, że maksymalnie 50% przychodów podatnika może pochodzić ze źródeł pasywnych, do których zaliczają się m.in. odsetki, prawa autorskie, pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, z części odsetkowej raty leasingowej, z poręczeń i gwarancji, z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT – w przypadku, gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytworzona wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Oznacza to pozbawienie dostępu do estońskiego CIT dla większości spółek z branż – ubezpieczeniowej, finansowej, pożyczkowej, leasingowej.

### **Ustawodawca w walce o zatrudnienie**

Prawodawca wprowadził do ustawy kryterium, na mocy którego skorzystać z estońskiego CIT-u mogą jedynie te spółki, które zatrudniały co najmniej trzy osoby w przeliczeniu na pełne etaty,

niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku, gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym. Wymóg ten uznaje się za spełniony, jeżeli podatnik ponosi wskazane w ustawie wydatki na poczet wypłaty wynagrodzeń na rzecz pracowników zatrudnionych na podstawie innych umów niż umowa o pracę.

Wprowadzono również możliwość skorzystania z estońskiego CIT przez spółki rozpoczynające działalność gospodarczą. W ich przypadku warunek zatrudniania co najmniej trzech osób obowiązuje dopiero w trzecim pełnym roku podatkowym liczącym od roku rozpoczęcia działalności. W tzw. międzyczasie spółki te obowiązuje warunek do corocznego zwiększania zatrudnienia, począwszy od drugiego roku podatkowego, o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia odpowiadającej, co najmniej trzem osobom.

W przypadku małych podatników ustawodawca wprowadził wymóg zatrudnienia, co najmniej jednego pracownika lub wypłacenia, co najmniej kwoty odpowiadającej średniej krajowej w sektorze przedsiębiorstw na rzecz osoby fizycznej zatrudnionej na innej podstawie niż umowa o pracę.

### **Obowiązek zgłoszenia do końca stycznia 2021 r. spółki spóźnione muszą czekać rok**

Istotną kwestią jest wprowadzenie przez prawodawcę obowiązku zawiadomienia właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej formy opodatkowania w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku

<sup>15</sup> R. Kowalski, *Estoński CIT w praktyce*, LEX/el. 2020.



podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem. Tak określony termin na zgłoszenie przy jednoczesnym ogłoszeniu ustawy na dwa miesiące przed upływem terminu, mógł znacząco zmniejszyć zainteresowanie nową formą opodatkowania.

### Rozwój tak, ekonomia skali nie

Ustawodawca uznał, że nowa forma podatkowa powinna być przeznaczona wyłącznie do sektora małych i średnich przedsiębiorstw i w tym celu wprowadził limit, aby łączne przychody podatnika z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 100 000 000 zł lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług.

Wprowadzenie takiego rozwiązania znacząco osłabiło zainteresowanie estońskim CIT w Polsce. Należy zwrócić uwagę na to, że kryterium nieprzekroczenia kwoty 100 000 000 zł przychodu ma odmienny wpływ na postrzeganie estońskiego CIT przez spółki działające w różnych branżach. Inaczej estoński CIT wypada w ocenie początkującej spółki kapitałowej z branży usługowej a inaczej w ocenie spółek m.in., z branży handlowej, gamingowej, nowych technologii lub OZE, dla których przekroczenie progu przychodów na poziomie 100.000.000 złotych jest realne w ciągu kilku lat.

W tym miejscu należy podkreślić, iż nauka ekonomii dostrzega istotne korzyści w tzw. ekonomii skali. Taka polityka przedsiębiorstwa umożliwia działanie

na większych rynkach oraz skutkuje znacznym wzrostem przychodów ze sprzedaży. Dla osiągnięcia ekonomii skali konieczne jest zwiększanie wolumenu produkcji do tego stopnia, by zminimalizować koszty jednostkowe<sup>16</sup>. Taka polityka przedsiębiorstwa, np. w sektorze handlu detalicznego, może polegać na szybkim tworzeniu dużej liczby sklepów i utworzeniu własnej sieci dystrybucji produktów, co miałyby doprowadzić m.in. do minimalizacji kosztów dostawy produktów (brak marży podmiotów zewnętrznych), poprawy pozycji negocjacyjnej z kontrahentami oraz do dużego wzrostu przychodów przedsiębiorcy.

### Fiasko estońskiego CIT-u 1.0?

Wprowadzenie nowej rewolucyjnej formy opodatkowania miało doprowadzić do rewolucji w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw. Ministerstwo Finansów zakładało, że grupą docelową dla nowej formy opodatkowania jest 200 000 spółek kapitałowych<sup>17</sup>. Trudne do spełnienia kryteria podmiotowe doprowadziło do znikomego zainteresowania nowym rozwiązaniem u przedsiębiorców działających w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw.

W konsekwencji przez cały pierwszy rok obowiązywania estońskiego CIT-u na tę formę opodatkowania zdecydowało się jedynie około 367 spółek<sup>18</sup>, co stanowi 0,18% grupy docelowej. Istotny wpływ na taki stan rzeczy miało kilka czynników. W pierwszej kolejności wskazać należy, że ustawodawca źle dopasował estoński CIT do zdiagnozowanych problemów sektora małych i średnich przedsiębiorstw, pośród których najważniejszym miał być brak dostępu do finansowania. W tym miejscu należy poddać

w wątpliwość to, czy zmiana formy opodatkowania jest w stanie rozwiązać problem przedsiębiorstw, które borykają się z brakiem dostępu do kapitału. Ten bowiem zazwyczaj jest potrzebny w konkretnym momencie, w ciągu roku podatkowego, a jego wysokość jest zdecydowanie większa niż ta część dochodów spółki, która pozostała z uwagi na estoński CIT. Realnym rozwiązaniem problemu dostępu do kapitału zewnętrznego mogłoby być wprowadzenie dodatkowych kredytów dla spółek z sektora małych i średnich przedsiębiorstw, na preferencyjnych warunkach, przy jednoczesnym obniżeniu wymagań, jakie musi spełnić spółka wnioskująca o kredyt.

Kolejną przyczyną braku zainteresowania estońskim CIT-em w wersji z początku 2021 r. są warunki podmiotowe dopuszczające do nowej formy opodatkowania jedynie spółki kapitałowe, których większa część również nie spełnia warunków podmiotowych. Należy podkreślić, iż ustawodawca nie przedstawił żadnych racjonalnych podstaw do wykluczenia niekapitałowych spółek handlowych z nowej formy opodatkowania. Ustawodawca uznał, że nie należy zwiększać konkurencyjności przedsiębiorstw należących do grup kapitałowych, ponieważ mają one dostęp do pożyczek i gwarancji wewnątrzgrupowych, oraz że mogą wykorzystać korzyści skali i uzyskać lepsze warunki finansowania<sup>19</sup>. Z takim stanowiskiem ustawodawcy nie sposób się zgodzić. Za niewłaściwe należy uznać podejście, zgodnie z którym sam fakt wystąpienia w strukturze właścicielskiej spółki kapitałowej innej spółki oznacza przewagę konkurencyjną względem spółek, których współnikami/akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne. Co więcej, taka argumentacja nie wytrzymuje krytyki,

16 Por. [https://mfiles.pl/pl/index.php/Ekonomia\\_skali\\_produkcji](https://mfiles.pl/pl/index.php/Ekonomia_skali_produkcji) (dostęp na dzień 31 stycznia 2022 roku).

17 Por. <https://www.rp.pl/podatki/art373021-nie-bedzie-podatku-od-przekształcenia-jesli-spolka-rok-zaczeka> (dostęp na dzień 31 stycznia 2022 roku).

18 <https://podatki.gazetaprawna.pl/cit/artykuly/8132996,estonski-cit-ryczalt-od-dochodow-spolek-kapitalowych-komandytowe.html> (dostęp na dzień 31 stycznia 2022 roku).

19 Por. Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw) - Druk nr 643.

ponieważ posiadanie przez spółkę kapitałową w strukturze właścicielskiej udziałowca lub akcjonariusza będącego inną spółką handlową nie oznacza, że spółki te tworzą grupę kapitałową.

Zgodnie z art. 4 pkt 14 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 275) grupa kapitałowa to grupa wszystkich przedsiębiorców, którzy są kontrolowani w sposób bezpośredni lub pośredni przez jednego przedsiębiorcę, w tym również tego przedsiębiorcę. Z kolei art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.) wskazuje, że ilekroć w ustawie jest mowa o grupie kapitałowej, rozumie się przez to jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi. Wobec powyższego przyjąć należy, iż ustawodawca popełnił błąd, chcąc wykluczyć grupy kapitałowe z opodatkowania estońskim CIT-em, a wprowadzając dużo szersze ograniczenie wykluczające spółki, w których strukturze właścicielskiej występują podmioty prawne. Istnieje bowiem znaczna część spółek, których współnikami/akcjonariuszami są inne podmioty prawne, a mimo to nie istnieje względem nich stosunek dominacji bezpośredniej lub pośredniej. W przypadku takich spółek nie ma żadnej przewagi konkurencyjnej względem spółek, których współnikami/akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne. Na marginesie należy podkreślić, iż nierzadko osoby fizyczne są zamożniejsze od grup kapitałowych i mają od nich lepszą zdolność kredytową, która może pomóc przy ewentualnym podwyższeniu kapitału zakładowego spółki, której współnikami są wyłącznie osoby fizyczne.

Kolejną kwestią, która mogła mieć negatywny wpływ na zainteresowanie ryczał-

tem od dochodów spółek kapitałowych (estoński CIT), jest poziom zaufania przedsiębiorców do ustawodawcy w Polsce. Na taki stan rzeczy wpływ ma zapewne wiele czynników, do których m.in. zaliczyć należy brak stabilności systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce, przejawiający się notorycznymi zmianami, oraz obszerność regulacji prawnych dotyczących tego podatku.

Estoński ustawodawca w okresie od stycznia 2013 roku do 31 stycznia 2022 roku uchwalił łącznie 44 ustaw zmieniających ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>20</sup>. W tym samym okresie polski ustawodawca uchwalił 134 ustawy zmieniające ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych i 7 ustaw wprowadzających tekst jednolity, co razem daje 141 ustaw łącznie. W okresie od 1 stycznia 2000 roku estońska ustawa uległa zmianie łącznie 121 razy. W tym czasie polski ustawodawca uchwalił 239 ustaw zmieniających ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych. Oznacza to, że polski przedsiębiorca w okresie ostatnich 9 lat musiał około trzy razy częściej sprawdzać, czy wdrażane zmiany prawne dotyczą jego sytuacji prawnej od przedsiębiorcy estońskiego.

Kolejną kwestią jest obszerność samej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Estońska ustawa o podatku dochodowym mieści się na 178,18 stronach a4 (53.454 słowa podzielone przez 300 słów na stronę), podczas gdy polska ustawa mieści się na 425,48 stronach (127.645 słów / 300 słów na stronę). Obszerność polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz częstotliwość zmian powodują, że przeciętny polski przedsiębiorca musi obecnie poświęcić około 334 godziny<sup>21</sup> w roku na rozliczenie z urzędem skarbowym. Z kolei przeciętny

estoński przedsiębiorca poświęca około 50 godzin<sup>22</sup> na rozliczenie z urzędem skarbowym. Na marginesie należy dodać, że w ostatnich latach w Polsce istnieje trend wzrostowy o około 24% od 2015 r. (z 269 godzin w 2015 r. do 334 w 2019 r.), podczas gdy a w Estonii istniał w tym okresie trend spadkowy o około 38% (z 81 godzin w 2015 r. do 50 godzin w 2022 r.).

Powyżej zarysowane różnice w sposobie prowadzenia legislacji podatkowej miały na celu przedstawienie tego, w jakich realiach prawnych polscy przedsiębiorcy prowadzą działalność gospodarczą, a w jakich przedsiębiorcy estońscy. Tak duża rozbieżność ma realny wpływ na poziom zaufania przedsiębiorców do polskiego ustawodawcy oraz odległe 40. miejsce Polski w rankingu miejsc przyjaznych do prowadzenia działalności biznesowej<sup>23</sup>. W świetle powyższego istnieje duże prawdopodobieństwo, że polskie spółki kapitałowe podeszły w sposób nieufny do nowej formy opodatkowania i wolały poczekać z podjęciem decyzji o wyborze tej formy opodatkowania. Warto podkreślić, że proces legislacyjny ustawy wprowadzającej estoński CIT zajął niespełna dwa miesiące – 30 września 2020 r. nastąpiło złożenie projektu ustawy, w dniu 28 listopada 2020 r. ustawa została uchwalona, a w dniu 30 listopada 2020 r. ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Oznacza to, iż w trakcie dwóch miesięcy spółki kapitałowe, które spełniały rygorystyczne wymogi, mogły wybrać nową formę opodatkowania. Efektem powyższego nieracjonalnego działania ustawodawcy był znikomy odsetek spółek kapitałowych, które zdecydowały się na nową formę opodatkowania estońskim CIT.

20 <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/531052021003/consolide/current> (dostęp na 31 stycznia 2022 r.)

21 <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=PL> (dostęp na 1 lutego 2022 r.)

22 <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=EE> (dostęp na 1 lutego 2022 r.)

23 <https://www.doingbusiness.org/en/rankings> (dostęp na 1 lutego 2022 r.)

### Estoński CIT 2.0 – czy nowa forma podatku ma drugą szansę?

Polski ustawodawca dostrzegł potrzebę wprowadzenia istotnych zmian w pierwotnej wersji estońskiego CIT, co doprowadziło do dużej nowelizacji przepisów dotyczących ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w ramach ustawy z dnia 23 listopada 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, poz. 2105 zwanej potocznie nową Polską Ład. Wprowadzony został szereg korzystnych dla podatników zmian, które powinny znacząco zwiększyć zainteresowanie estońskim CIT w Polsce.

#### Usunięcie ograniczeń dla pozostałych spółek kapitałowych

W pierwszej kolejności wskazać należy, że ustawodawca umożliwił wszystkim spółką handlowym skorzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek. Jest to znaczne rozszerzenie podmiotowe, ponieważ obecnie możliwość skorzystania z estońskiego CIT-u mają również proste spółki akcyjne, spółki komandytowe oraz spółki komandytowo-akcyjne<sup>24</sup>. Zmiana w powyższym zakresie powinna być oceniana pozytywnie i przyczynić się do większego zainteresowania nową formą opodatkowania osób prawnych. Należy jednak mieć na uwadze, że spółka decydująca się na estoński CIT nie może posiadać:

- i) udziałów lub akcji w kapitale innej spółki,
- ii) tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania,
- iii) ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia, jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, tru-

stu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

Krytycznie należy oceniać pozostawienie kryterium posiadania struktur właścicielskich opartych wyłącznie o osoby fizyczne, jak również zakaz posiadania udziałów lub akcji w innej spółce. Pierwotnie prawodawca uznał, że wyłączone z estońskiego CIT powinny być wszystkie spółki posiadające udziały innych spółek, bądź, w których strukturach właścicielskich widnieją inne spółki. Takie stanowisko nie wytrzymuje krytyki i ograniczenie to powinno zostać zniesione.

#### Zniesienie obowiązku inwestycyjnego

Kolejną istotną zmianą w dobrym kierunku jest zniesienie obowiązku reinwestowania niewypłaconego dochodu. Zobowiązanie podatnika do cyklicznego ponoszenia większych wydatków kapitałowych lub na poczet wynagrodzeń całkowicie nie uwzględniało specyfiki różnych branż. Należy zauważyć, że niekorzystna była sytuacja podatników, którzy chcieli zbudować fundusze na znaczącą inwestycję, a przy tym nie mieli zdolności kredytowej. W ich przypadku spełnienie warunku reinwestowania kapitału byłoby możliwe poprzez zwiększanie wynagrodzenia, co oddalałoby ich od zakupu inwestycyjnego, dla którego budowali oszczędności. Należy więc pozytywnie ocenić nowelizację w tym zakresie, w którym zniesiony został obowiązek reinwestowania dochodu. Decyzje odnośnie do ponoszenia wydatków inwestycyjnych w danych spółkach powinny być ponoszone w oparciu o organy zarządcze tych spółek, które najlepiej wiedzą, jak doprowadzić do stabilnego wzrostu swoich spółek.

#### Zmniejszenie wysokości CIT-u z 15 % do 10% i z 25% do 20%

Kolejną korzystną zmianą jest obniżenie stawki ryczałtu od dochodu spółek z 15% do 10% dla podatników małych i rozpoczynających prowadzenie działal-

ności oraz obniżenie z 25% do 20% stawki podatku dla pozostałych podatników. Co więcej, efektywna stawka podatkowa dla dochodu wspólników uwzględniająca estoński CIT oraz PIT, wynosi obecnie 20% dla małych podatników oraz 25% dla pozostałych podatników.

Jednocześnie istnieje możliwość argumentowania, że wysokość podatku PIT powinna być obliczana z uwzględnieniem zysku pomniejszonego o należny ryczałt. Oznaczałoby to, że efektywna stawka mogłaby wynosić 18,1% dla małych podatników i 21,2% dla pozostałych podatników. Należy jednak potwierdzić powyższe założenia z organem podatkowym, np. poprzez wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej.

#### Likwidacja limitu przychodów do 100.000.000 złotych

Kolejną istotną nowelizacją jest zniesienie limitu przychodów do 100.000.000 złotych. W aktualnym stanie prawnym do estońskiego CIT zostały dopuszczone również spółki, których łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym przekroczyły 100.000.000 złotych lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, przekroczyła 100 000 000 zł. Przedmiotowa zmiana stanowi krok we właściwym kierunku, ponieważ brak kryterium przychodowego powoduje, że spółki z segmentów rynku o silnych możliwościach rozwoju będą mogły korzystać z nowej formy opodatkowania bez konieczności poddania pod rozważenie następstw przekroczenia progu 100.000.000 złotych przychodów w roku podatkowym.

#### Korzystne zmiany

Ustawodawca wprowadził możliwość zgłoszenia wyboru formy opodatkowania estońskim CIT-em w trakcie trwania

24 R. Kowalski, *Polski Ład: Zmiany w estońskim CIT*, LEX/el. 2021.

roku podatkowego. Zniesiony został więc obowiązek dokonania zgłoszenia do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem. Należy uznać, że przedmiotowa zmiana jest korzystna dla przedsiębiorców i może wpłynąć pozytywnie na zainteresowanie estońskim CIT-em w Polsce. Podatnicy z różnych sektorów gospodarki będą mogli w dogodnym dla siebie czasie zweryfikować, jak decyzja o przystąpieniu do estońskiego CIT-u wpłynie na ich biznes.

Obecnie podatnicy chcący rozliczać się w formie ryczałtu od spółek są obowiązani do:

- i) zawiadomienia właściwego organu podatkowego o wyborze tej formy opodatkowania;
- ii) sporządzenia informacji o tzw. różnicach przejściowych,
- iii) opodatkowania rozpoznanego dochodu na zasadach ogólnych.

Ustawodawca wprowadził również korzystną zmianę dla podatników polegającą na zniesieniu obowiązku zapłaty podatku z tytułu korekty wstępnej w zakresie przychodów i kosztów w stosunku do tych podatników, którzy będą korzystali z estońskiego CIT przez okres dłuższy niż 4 lata. Jest to kolejna korzystna zmiana eliminująca regulacje, które mogły negatywnie wpływać na decyzję, co do

wyboru tej formy opodatkowania.

### **Ryzyko po stronie spółki za działania udziałowców i akcjonariuszy**

Należy zwrócić szczególną uwagę na fakt, iż spółka decydująca się na estoński CIT musi spełniać wymóg, aby jej struktura właścicielska była złożona wyłącznie z osób fizycznych. Wymóg ten obowiązuje w całym okresie, w którym spółka korzysta z estońskiego CIT-u. Brak wprowadzenia odpowiednich regulacji do statutu spółki regulujących uzależniających sprzedaż udziałów lub akcji imiennych od uzyskania zgody spółki może skutkować utratą prawa do estońskiego CIT-u w przypadku zbycia udziału lub akcji na rzecz osoby prawnej – zbycie nawet jednej akcji pozbawi spółkę prawa do estońskiego CIT-u. Wprowadzenie stosownych zmian w statucie spółki akcyjnej jest możliwe w oparciu o art. 337 par 2 ksh.

### **Estoński CIT 2.0 jednak korzystny**

Zaproponowane przez ustawodawcę zmiany w estońskim CIT powinny znacznie zwiększyć zainteresowanie tą formą opodatkowania pośród podatników spełniających wymogi podmiotowe. Szczególne znaczenie dla zainteresowanych spółek powinno mieć zniesienie obowiązku reinwestowania dochodów, co pozwoli na podejmowanie decyzji odnośnie do dystrybucji dochodu zgodnie z najlepszym ekonomicznie wyborem organów zarządczych. Taki stan rzeczy powinien

poprawić sytuację finansową spółek oraz zwiększyć ich możliwości pozyskania kapitału zewnętrznego. Potencjalny inwestor lub bank brałby pod uwagę brak obciążeń podatkowych wynikający z reinwestowania lub kumulowania kapitału w spółce.

Istnieje jeszcze wiele nieracjonalnych kryteriów odnośnie do estońskiego CIT, które w najbliższych latach powinny zostać zmienione. Do takich kryteriów zaliczyć należy przede wszystkim wymóg, aby struktura właścicielska spółki oparta była jedynie na osobach fizycznych, co znacząco ogranicza możliwość skorzystania z tej formy opodatkowania przez kapitał zagraniczny. Istotną zaletą estońskiego CIT-u jest również oszczędność czasu, który normalnie spółka musiałaby poświęcić na prowadzenie rozbudowanej księgowości oraz na przygotowanie rocznych rozliczeń z urzędem skarbowym. Taka oszczędność czasu i środków powinna mieć wpływ na wybór podatników do skorzystania z estońskiego CIT. Wartą rozważenia jest kwestia przeprowadzenia reorganizacji struktur właścicielskich, w taki sposób, aby spełnione zostały (już nie tak rygorystyczne) wymagania podmiotowe kwalifikujące podatnika do skorzystania z estońskiego CIT-u. Należy podkreślić, że podatnicy oczekują od ustawodawcy dalszych prac nad estońskim CIT-em i wprowadzenia kolejnych zmian o charakterze poszerzającym krąg odbiorców tego narzędzia.

#### **Summary**

##### **Maksymilian Kulczycki**

Estonian CIT introduced into Polish law on January 1, 2021. Originally it was a lump sum on the income of capital companies. The legislator did not allow all commercial companies to use the new solution, as is the case in Estonia. Estonian CIT could only be used by capital companies, e.g. limited liability companies and joint stock companies. The legislator also excluded capital groups and certain groups of capital companies from the use of Estonian CIT. It resulted in the lack of interest of companies in Estonian CIT - only 367 companies have chosen Estonian CIT in 2021 out of 200.000 (target group).

In 2022, changes to the Estonian CIT in Poland entered into force. The changes made it possible to use the Estonian CIT by any type of commercial companies, if they meet certain conditions, e.g. all shareholders/stock owners must be physical persons.



**Szymon Łajszczak**

Doktor nauk prawnych. Radca prawny.  
Counsel. Dział Korporacyjny i Prawa IT

**Słowa kluczowe:** Compliance,  
monitoring prawa, system informacji  
prawnej, Lex, Legalis, Dziennik ustaw,  
Vigilex

## MONITORING LEGISLACYJNY I WYSZUKIWANIE MATERIAŁÓW LEGISLACYJNYCH

Z roku na rok dynamika zmian prawnych wymusza coraz większe zainteresowanie przepisami, które nie tylko jeszcze nie obowiązują, ale nawet nie zostały jeszcze przyjęte.

Do przeszłości odchodzą czasy, gdy prawnik mógł rzetelnie doradzić klientowi, opierając się jedynie na obowiązującym stanie prawnym. Coraz częściej udzielana porada musi wybiegać w przód, uwzględniać stan prawny, który może zaistnieć dopiero w przyszłości. Silnie przejawia się to w doradztwie dla podmiotów gospodarczych; szczególnie tych działających w branżach regulowanych. Zmiany prawne mogą dla nich oznaczać gwałtowne wyhamowanie biznesu lub przeciwnie – mogą pozwolić na jego wzrost, ekspansję na nowe rynki i dostęp do nowych klientów.

Żeby przygotować się na nadchodzące zmiany prawne, często nie można czekać na uchwalenie przepisów. Dzięki dostosowaniu biznesu do nowych regulacji jeszcze na etapie prac legislacyjnych można obecnie zyskać wiele miesięcy przewagi nad tymi, którzy wiedzę o zmianach prawnych czerpią jedynie z Dziennika Ustaw.

Wszystkie te zjawiska uległy w ciągu ostatnich kilkunastu miesięcy jeszcze dalej idącemu nasileniu. Za sprawą pandemii w ekspresowym tempie uchwalano przepisy wielkiej wagi, pozostawiając ich adresatom niewiele czasu na dostosowanie się do nowych regulacji. W szczycie pandemii, projekty nowych aktów pojawiały się w ostatnim momencie tylko po to, żeby zaraz stać się obowiązującym prawem. Śledzenie procesu legislacyjnego dawało jednak gigantyczną przewagę informacyjną. Analiza projektów związanych z pandemią, przyjmowanych w trakcie jej pierwszej fali pokazała, że średni czas od pojawienia się pierwszej oficjalnej wzmianki o projekcie do jego wejścia w życie wyniósł 18 dni dla ustaw

i 10 dni dla rozporządzeń, natomiast ich średnie *vacatio legis*, odpowiednio, jedynie 0,76 i 1,11 dnia. Aż 103 rozporządzenia weszły w życie w czasie krótszym niż 24h od pierwszej wzmianki o nich, w tym 49 w dniu ogłoszenia<sup>1</sup>. Kto więc czekał z dostosowaniem się do nowych przepisów aż do ich uchwalenia, ten pozbawiał się 90% czasu, którym mógłby dysponować na ten cel, analizując projektowane zmiany i przymierzając je do swojej organizacji.

Wszystkie te zjawiska wpływają obecnie na oczekiwania stawiane prawnikom przez ich klientów. Coraz rzadziej za wystarczającą formę współpracy uznają oni odpowiedzi na kierowane do nich pytania i suche oceny, czy planowane przedsięwzięcia nie są zakazane lub obciążone zbyt dużym ryzykiem prawnym. Coraz popularniejsza staje się współpraca prawnika-doradcy z klientem, którzy wspólnie tworzą plan radzenia sobie z nowymi przepisami. Jest to plan, w którego opracowaniu prawnik musi pełnić kluczową rolę. Nie podoła on jednak temu zadaniu, jeśli nie zacznie aktywnie poszukiwać informacji na temat nadchodzących zmian prawnych.

### Skąd czerpać informacje?

Informacje na temat toczących się prac legislacyjnych są rozproszone między stronami internetowymi wszystkich zaangażowanych w nie instytucji. Żeby śledzić je bez wykorzystania dodatkowych narzędzi, trzeba cyklicznie, najlepiej codziennie, analizować zawartość każdej z nich, sprawdzając, czy w interesujących nas projektach zaszły jakieś zmiany oraz czy nie pojawiły się nowe projekty zawierające ważne dla nas rozwiązania.

1 Sz. Łajszczak, Pandemia legislacji; [https://www.linkedin.com/posts/monitoringregulacyjny\\_legaltech-legislacja-koronawirus-activity-6689469677174865921-ZhiN](https://www.linkedin.com/posts/monitoringregulacyjny_legaltech-legislacja-koronawirus-activity-6689469677174865921-ZhiN) (dostęp: 8.09.2021 r.).



Część potrzebnych informacji znajdziemy w systemach informacji prawnej (SIP). Zarówno LEX, jak i Legalis udostępniają jednak jedynie informacje o projektach ustaw procedowanych w Sejmie, którym nadano już numer druku. W zasadzie pomijają zatem zarówno projekty rozporządzeń, jak i cały rządowy proces legislacyjny. Większość informacji dotyczących aktywności legislacyjnej znajdziemy w serwisie Vigilex<sup>2</sup>. Gromadzi on w jednym miejscu wszystkie najważniejsze informacje na temat każdego procedowanego projektu, w tym:

- wszystkie dostępne wersje tekstu projektu,
- linki do dostępnych wersji uzasadnień i OSR,
- listę nowelizowanych aktów ze wskazaniem przepisów nowelizujących,
- planowany termin przyjęcia przez Rząd,
- planowane vacatio legis,
- organ i osoby odpowiedzialne za opracowanie projektu,
- linki do informacji o projekcie na stronach rządowych i parlamentarnych,
- kompletny harmonogram prac nad projektem.

Wszystkie te informacje są dostępne nieodpłatnie, bez konieczności wykupu abonamentu. Rejestracja w serwisie konieczna jest tylko dla skorzystania z wyszukiwarki projektów.

Monitoring legislacyjny można prowadzić z wykorzystaniem różnych narzędzi. Uwagi i rady przedstawione w tym rozdziale zostały tak pomyślane, aby pomóc w rozwiązaniu problemów związanych z monitoringiem oraz poszukiwaniem ma-

teriałów legislacyjnych niezależnie od tego, jakie rozwiązania mają pomóc w osiągnięciu tego celu. Będą one zatem przydatne zarówno dla tych, którzy chcą korzystać bezpośrednio ze źródeł publicznych, jak i tych, którzy poszukują informacji już częściowo opracowanej i uporządkowanej w SIP lub w Vigilex. W każdym z tych przypadków wiedza na temat pochodzenia informacji towarzyszących im dokumentów oraz instytucjonalnego otoczenia podejmowanych działań stanowi warunek właściwej oceny stanu prac nad projektem oraz dalszych perspektyw jego uchwalenia.

Źródła informacji omówimy odrębnie dla poszczególnych etapów prac nad projektem, wskazując w jaki sposób skutecznie szukać informacji na temat:

- założeń do planowanych projektów,
- projektów procedowanych na etapie rządowym,
- projektów i ustaw procedowanych na etapie parlamentarnym,
- aktów ogłoszonych w Dzienniku Ustaw.

Wstępne informacje o planowanych projektach

Zanim ukaże się pełen tekst projektu, rząd często publikuje podstawowe informacje na jego temat. Obejmują one najczęściej:

- przyczyny i potrzebę uchwalenia,
- istotę planowanych rozwiązań,
- planowany termin przyjęcia projektu,
- etap prac, czy
- wskazanie osób odpowiedzialnych.

Umieszczane są one w odpowiednich wykazach prac legislacyjnych:

- ustawy – w Wykazie Prac Legislacyjnych i Programowych Rady Ministrów udostępnionym online w BIP Kancelarii Prezesa Rady Ministrów<sup>3</sup>,
- rozporządzenia Rady Ministrów – w tym samym wykazie,
- rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów – w Wykazie Prac Legislacyjnych Prezesa Rady Ministrów<sup>4</sup>,
- rozporządzenia poszczególnych ministrów – w wykazach prowadzonych przez każdego z nich.

Wszystkie resorty muszą prowadzić wykazy prac legislacyjnych zgodnie z ustawą o działalności lobbingsowej; nie każdy jednak robi to równie rzetelnie. Część ministerstw faktycznie dokumentuje swoje plany online, jednak część ogranicza się do sporadycznego połączenia dokumentu z aktualnym stanem planu raz lub kilka razy do roku.

### Rządowy proces legislacyjny

Projekty opracowywane w Radzie Ministrów oraz przez organy centralne z chwilą skierowania ich do konsultacji publicznych lub opiniowania powinny zostać udostępnione w BIP Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny<sup>5</sup>. W normalnych przypadkach to tam można odnaleźć pierwsze wersje projektu. Od tej reguły odstępowano jednak już kilkakrotnie pod pozorem tzw. prekonsultacji – zamiast na stronę RCL projekt trafiał wówczas do aktualności jednego z resortów. Wielokrotnie też zamieszczano projekty na stronie RCL ze znacznym opóźnieniem. Jeśli były to ustawy – najpierw pojawiały się w Sejmie, jeśli zaś rozporządzenia – w Dzienniku Ustaw.

2 <https://www.monitoringregulacyjny.pl/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

3 <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjnych-i-programowych-Rady-Ministrow.html#> (dostęp: 8.09.2021 r.)

4 <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjnych-Prezesa-Rady-Ministrow.html?page=1> (dostęp: 8.09.2021 r.)

5 <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjnych-Prezesa-Rady-Ministrow.html?page=1> (dostęp: 8.09.2021 r.)

5 <https://legislacja.rcl.gov.pl/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

Każdemu projektowi w RCL jest poświęcona indywidualna podstrona. Znajdziemy na niej wszystkie dokumenty zgromadzone na poszczególnych etapach rządowego procesu legislacyjnego. Rozpoczęcie każdego etapu inicjowane jest zamieszczeniem nowej wersji projektu, uzasadnienia i oceny skutków regulacji (OSR). Na poszczególnych etapach może być ogłoszona więcej niż jedna wersja tych dokumentów. Jedna wersja będzie np. poprzedzała konsultacje, a druga będzie uwzględniała część zgłoszonych uwag, poddając wprowadzone zmiany ponownej ocenie. Przy każdym dokumencie znajdziemy datę jego zamieszczenia w systemie wskazaną jako „data utworzenia”. Wbrew nazwie nie jest to jednak data opracowania samego dokumentu – tę możemy poznać dopiero po otwarciu pliku. Daty te zazwyczaj różnią się o kilka nawet do kilkunastu dni.

Co do zasady, na każdym etapie tekst, uzasadnienie i OSR powinny być oddzielone od pozostałych dokumentów w części zatytułowanej „Projekt”. W pozostałych sekcjach zamieszczane są np. pisma kierujące projekt do uzgodnień lub konsultacji, stanowiska zgłoszone na danym etapie, czy dokumenty stanowiące odniesienie się wnioskodawcy do zgłoszonych uwag. Niekiedy zdarza się jednak, że nowy tekst projektu trafi do niewłaściwej rubryki, albo że materiał zgromadzony na danym etapie nie zostanie podzielony na sekcje. Warto mieć to na uwadze, śledząc postępy nad opracowaniem kolejnych wersji projektu.

Zanim projekt trafi do Sejmu, musi go zaakceptować Rada Ministrów – na posiedzeniu lub w trybie obiegowym. Plany poszczególnych posiedzeń są zamieszczane zwykle z jednodniowym wyprzedzeniem na stronie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów na podstronie „porządek obrad Rady Ministrów”<sup>6</sup>, in-

formacje o zatwierdzonych projektach są zaś zamieszczane w miarę na bieżąco w rubryce „decyzje rządu”<sup>7</sup>.

### Projekty w Sejmie i Senacie

Wiedza o projektach innych niż rządowe, zanim trafią do Marszałka Sejmu, jest znacznie bardziej ograniczona. Najrzetelniej gromadzona jest na stronie Senatu, gdzie w jednym miejscu możemy znaleźć wszystkie projekty opracowywane przez Senatorów, a każdemu jest poświęcona odrębna podstrona<sup>8</sup>.

Znacznie trudniej odnaleźć informacje na temat projektów opracowywanych przez posłów. Jeśli w ogóle są dostępne – trzeba ich szukać w stenogramach z posiedzeń poszczególnych komisji sejmowych i zespołów parlamentarnych.

Gdy projekty trafią do Marszałka Sejmu informacji o nich można szukać w dwóch miejscach:

- w zakładce „przebieg procesu legislacyjnego”, gdzie znajdują się projekty, którym nadano już numer druku<sup>9</sup> oraz
- w zakładce „projekty wniesione do Sejmu”, gdzie znajdują się projekty oczekujące na druk i skierowanie na pierwsze czytanie<sup>10</sup>.

Projekty, którym zostanie nadany numer są stąd usuwane. Od tego momentu wszystkich informacji o nich należy szukać w odpowiednich drukach. Część projektów (szczególnie inicjowanych przez partie opozycyjne) nigdy nie otrzyma jednak numeru druku, pozostając już w tym miejscu do końca kadencji. Stąd przyłgnęło do niego określenie „zamrażarka”.

Po otrzymaniu numeru druku projekt trafia na własną podstronę, wraz z informacjami na temat postępu prac oraz linkami do wszystkich powiązanych z nim druków.

W Sejmie, w harmonogramie prac są zamieszczane w sumie trzy lub cztery wersje tekstu:

- złożony w Sejmie wraz z uzasadnieniem projektu,
- przyjęty przez komisję podczas II czytania,
- przyjęty przez Sejm i przekazany do Senatu,
- po rozpatrzeniu poprawek Senatu, jeśli zostały wniesione.

Informacja o tym, co się dzieło z projektem pomiędzy tymi punktami musi być rekonstruowana na podstawie protokołów i stenogramów posiedzeń. Trzeba mieć jednak na uwadze, że do Internetu nie trafia komplet informacji dostępnych dla uczestników posiedzeń komisji, w szczególności zaś nie jest udostępniana treść wszystkich zgłoszonych poprawek. Te, które zostaną odrzucone przez posłów często pozostawiają ślad jedynie w postaci numeru w porządku głosowania.

Na stronie Sejmu są również relacjonowane efekty prac w Senacie. Uchwała Senatu otrzymuje swój druk sejmowy i jest zamieszczana w harmonogramie prac nad projektem. Informacje te są jednak publikowane z opóźnieniem, dlatego warto, niezależnie od Sejmu, śledzić również stronę Senatu. Po tym, jak ustawa trafi do izby wyższej, zostaje umieszczona w zakładce „proces legislacyjny w Senacie”<sup>11</sup> i otrzymuje poświęconą sobie podstronę, na której jest zamieszczany harmonogram prac oraz treść podjętych uchwał.

Analogicznie wygląda sytuacja z podpisem Prezydenta. Sejm zamieszcza informację o tym, że ustawa została podpisana, a następnie o jej publikacji. Dzieje się to jednak zwykle dopiero po kilku dniach

6 <https://www.gov.pl/web/premier/porzadek-obrad-rady-ministrow> (dostęp: 8.09.2021 r.).

7 <https://www.gov.pl/web/premier/decyzje-rzadu> (dostęp: 8.09.2021 r.).

8 <https://www.senat.gov.pl/prace/proces-legislacyjny-w-senacie/inicjatywy-ustawodawcze/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

9 <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/proces.xsp> (dostęp: 8.09.2021 r.).

10 <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=9&Kol=D&Typ=UST> (dostęp: 8.09.2021 r.).

od tych zdarzeń. Informacji o podpisanych ustawach lepiej szukać bezpośrednio na stronie głowy państwa<sup>12</sup>.

### Ogłoszone akty normatywne

Ogłoszonych aktów normatywnych możemy natomiast szukać w dwóch publicznych źródłach:

- w Internetowym Systemie Aktów Prawnych (ISAP)<sup>13</sup> oraz
- na oficjalnej stronie Dziennika Ustaw<sup>14</sup>.

Informacje zawarte w ISAP są bogatsze w metadane. Zawierają między innymi odesłanie do projektu na stronie Sejmu, listę nowelizowanych aktów, czy daty obowiązywania aktu. Na stronie Dziennika Ustaw jest zamieszczany w zasadzie tylko tekst aktu, pozycja w publikatorze i data ogłoszenia. ISAP ma jednak jedną kluczową wadę. Jest uzupełniany z opóźnieniem w stosunku do Dziennika, czasem nawet kilkudniowym, co np. w przypadku rozporządzeń wchodzących w życie dzień po ogłoszeniu jest dla tego źródła dyskwalifikujące. Jeśli chcemy być na bieżąco z nowościami, musimy korzystać ze strony Dziennika Ustaw lub aplikacji bazujących na dostępnych tam informacjach (LEX, Legalis, Vigilex).

### Jak wyselekcjonować projekty?

Żeby w gąszczu planowanych zmian prawnych odnaleźć te, które mogą wpłynąć na działalność kancelarii lub jej klientów, trzeba odpowiedzieć sobie na pytanie, jakie kryteria mogą o tym decydować. Najczęściej będą to:

- tytuły nowelizowanych i uchylanych ustaw lub rozporządzeń,
- numery zmienianych przepisów,

- podstawa prawna,
- odniesienie do określonych grup podmiotów, zjawisk lub instytucji,
- dział administracji rządowej,
- resort wnioskodawcy.

Pierwsze trzy kryteria mają charakter formalny, czwarte – językowy, a dwa ostatnie – konwencyonalny. Podział ten przekłada się na ich ostrość. Właściwy dobór kryteriów z pierwszej grupy pozwala na bezbłędne wyróżnienie zmian istotnych z punktu widzenia wybranej branży czy specjalizacji kancelarii. Wyróżnione w ten sposób nowelizacje mogą obejmować również mniej istotne zmiany przepisów, ale bazując na kryteriach formalnych, jesteśmy w stanie określić grupę projektów, które powinny zostać przynajmniej przejrane i ocenione. Kryteria językowe są najbardziej wymagające. Bazują na wyszukiwaniu pełnotekstowym w projektowanych przepisach, uzasadnieniu i opisach projektów. Ich zastosowanie wymaga daleko idącej precyzji, aby ograniczyć konteksty wystąpienia określonych wyrażen jedynie do tych, które mają znaczenie dla obszaru legislacji objętego monitoringiem. Na przykład jednym z kluczy zastosowanych w celu objęcia monitoringiem projektów dotyczących tematyki compliance może być „korupcja/korupcyjny”. Samodzielnie taki klucz wyłapie jednak wszystkie projekty dotyczące tzw. emerytur mundurowych, ponieważ stosują się one do funkcjonariuszy CBA. Żeby tego uniknąć, musimy zastosować dodatkowe kryteria filtrujące – na to jednak nie każde narzędzie nam pozwoli.

Najwięcej kłopotów przysparzają kryteria konwencyonalne. Selekcja projektów ze względu na resort wnioskodawcy rzadko pokrywa się z obszarem zainteresowania jakiegokolwiek branży lub specjalizacji

kancelarii. Teoretycznie pomoc może zawęzenie selekcji do wybranych działów administracji rządowej. Możemy to zrobić np. w wyszukiwarce RCL. Wybór ten nie jest jednak ani wyczerpujący, ani niezawodny. Opiera się na arbitralnym i wymuszonym wyborze nie oddającym złożoności tematycznej procedowanych zmian.

Jak bez zaglądania do projektu ustalić, czy wprowadza on zmiany w konkretnej ustawie? W wielu przypadkach jest to nie możliwe bez skorzystania z SIP lub Vigilex. Wiadomo, że o katalogu nowelizowanych aktów niewiele mówi nam sam tytuł projektu. Często, to co najważniejsze w projekcie ukrywa się za sformułowaniem „i innych ustaw”.

Projekty publikowane na stronie RCL są niekiedy opatrywane listą aktów nowelizowanych. Nie jest to jednak reguła, a lista nowelizowanych ustaw wcale nie jest łatwo dostępna. Musimy jej szukać w metadanych projektów, z których korzysta wyszukiwarka. Możemy je znaleźć w zamieszczonym na stronie każdego projektu rejestrze zmian. Znajdziemy w nim pozycję „Zmieniono atrybut projektu ustawy/ uchwały nowelizowane na:” – tam właśnie znajduje się lista nowelizowanych ustaw lub rozporządzeń (mimo, że rozporządzenia nie zostały wymienione w nazwie atrybutu) oraz „Zmieniono atrybut projektu ustawy/uchwały uchylane na:”, gdzie znajdziemy listę uchylanych aktów normatywnych.

Podobnej funkcjonalności nie oferuje niestety strona Sejmu. Odnalezienie tych informacji w przypadku projektów znajdujących się na etapie prac parlamentarnych jest jednak możliwe w SIP:

- w LEXie dostępne w menu „Dokumenty powiązane” w rubrykach „akty zmieniane” i „akty uchylane”,

11 <https://www.senat.gov.pl/prace/proces-legislacyjny-w-senacie/ustawy-uchwalone--przez-sejm/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

12 <https://www.prezydent.pl/prawo/ustawy/podpisane/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

13 <https://isap.sejm.gov.pl/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

14 <https://dziennikustaw.gov.pl/DU> (dostęp: 8.09.2021 r.).

- w Legalisie jako „projektowane zmiany” oraz „projektowane uchylenia”.

Nawet łącząc te źródła, nie otrzymujemy jednak całościowego obrazu toczących się prac, głównie ze względu na braki w bazie RCL. Jedynie niewielka część projektów posiada uzupełniony atrybut „ustawy /uchwały nowelizowane” lub „ustawy /uchwały uchylane”. Oznacza to, że pozostałych nie znajdziemy, korzystając nawet z zaawansowanej wyszukiwarki zamieszczonych w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Najpełniejsze informacje na temat projektów nowelizujących wybrany akt normatywny, niezależnie od tego, na którym etapie się on znajduje, są dostępne w serwisie Vigilex. Aplikacja ta gromadzi wszystkie dostępne wersje projektów ustaw i rozporządzeń, czyta je i klasyfikuje wszystkie przepisy, tworząc listy aktów nowelizowanych. Po wpisaniu tytułu wybranego aktu otrzymamy listę projektów. W każdym z nich aplikacja oznacza kolorem zmiany odnoszące się do danej ustawy czy rozporządzenia.

Na zbliżonych zasadach Vigilex gromadzi dane na temat podstaw prawnych procedowanych projektów rozporządzeń. Dzięki temu możemy łatwo odszukać wszystkie projekty oparte na określonym przepisie lub ustawie. Vigilex w najdalszym stopniu umożliwia wykorzystanie kryteriów formalnych selekcji. W udostępnionych w nim wyszukiwarkach można również wyselekcjonować projekty na podstawie przypisanych im numerów w wykazach prac legislacyjnych, drukach sejmowych i senackich, wnioskodawcach, osobach odpowiedzialnych oraz na podstawie kryteriów pełnotekstowych odnoszących się zarówno do treści projektowanych przepisów, jak i opisów opracowywanych na kolejnych etapach prac legislacyjnych. Materiał gromadzony w Vigilex obejmuje również te wersje projektów, które zostały zamieszczone w RCL i Sejmie tylko w formie skanów – grafiki bez warstwy tekstowej. Dokumenty takie są podda-

wane optycznemu rozpoznawaniu tekstu (OCR), żeby były dostępne w wynikach wyszukiwania oraz na etapie selekcji do modułów tematycznych. Niezależnie od zastosowanego kryterium, otrzymujemy informacje pochodzące ze wszystkich etapów prac nad projektem.

Te same kryteria są wykorzystywane w serwisie Vigilex do budowy modułów monitoringu: zestawów obejmujących projekty dotyczące wybranej branży czy obszaru specjalizacji. Każdy z takich modułów jest oparty na zestawie kluczy odnoszących się zarówno do tytułów aktów nowelizowanych, podstaw prawnych, opisów, jak i zawartości przepisów. Klucze są dobierane w taki sposób, aby, z jednej strony, objąć wszystkie potencjalnie interesujące projekty, z drugiej zaś, zminimalizować ryzyko objęcia monitoringiem projektów spoza wybranej dziedziny. Co więcej, to użytkownikom aplikacji jest pozostawiony ostateczny wybór, czy chcą utrzymać monitoring wyselekcjonowanych projektów, czy wolą z któregoś zrezygnować. Dzięki temu moduły dynamicznie dostosowują się do ich potrzeb.

### Jak pozostawać na bieżąco?

Samodzielne śledzenie serwisów rządowych i parlamentarnych stanowi nie lada wyzwanie dla każdego, kto chce mieć pewność, że dysponuje kompletem informacji na temat prac legislacyjnych w interesujących go dziedzinach. Żeby ręcznie sprawdzić postęp prac w wybranym przez siebie zakresie, trzeba by codziennie odwiedzić nawet kilkadziesiąt stron i podstron w opisanych wyżej serwisach rządowych i parlamentarnych. Z gąszczu informacji nie jest też łatwo wychwycić zmiany, które zaszły w ostatnim czasie:

- w wykazach prac legislacyjnych zamieszczanych na stronie KPRM jest konieczne sprawdzenie indywidualnie podstrony każdego projektu. Przy każdym z nich jest zamieszczony

rejestr zmian, który pozwala prześledzić chronologię prac nad danym projektem,

- w RCL można uporządkować projekty według kryterium ostatniej zmiany, żeby zobaczyć, czy wśród ostatnich zmian były te, które chcemy monitorować,
- w Sejmie i Senacie trzeba również sprawdzić, czy na stronach interesujących nas projektów nie pojawiły się nowe zdarzenia na osi czasu,
- decyzje rządu są uporządkowane chronologicznie,
- na stronie Dziennika Ustaw możemy uporządkować akty według daty wydania i publikacji, nie możemy jednak skorzystać z kryterium daty wejścia w życie. Dysponujemy nim w ISAP, ale trzeba pamiętać, że projekty są tam zamieszczane z opóźnieniem.

Na szczęście nie trzeba sprawdzać tego wszystkiego ręcznie, strona po stronie. Istnieje kilka rozwiązań, dzięki którym możemy znacznie ułatwić sobie pracę, automatyzując część ze wskazanych czynności lub całkowicie powierzając monitoring legislacyjny wyspecjalizowanym algorytmom. Możemy do tego wykorzystać:

- narzędzia (wtyczki/aplikacje) do monitorowania zmian na stronach internetowych,
- powiadomienia z RCL,
- kanały RSS Sejmu,
- alerty/powiadomienia z SIP,
- aplikację Vigilex.

### Wtyczki śledzące zmiany na stronach internetowych

Wtyczki śledzące zmiany na stronach internetowych to najprostszy sposób, żeby na niezbyt dużą skalę zautomatyzować monitoring legislacyjny. Obecnie dostępnych jest kilkadziesiąt podobnych narzędzi. Do najpo-



pularniejszych należą Distill<sup>15</sup>, Wachete<sup>16</sup>, ChangeTower<sup>17</sup>, Versionista<sup>18</sup> czy Visualping<sup>19</sup>. Każde z nich oferuje bezpłatny plan, w którego ramach z powodzeniem można uruchomić monitoring wybranych stron.

Po uruchomieniu wtyczka będzie cyklicznie sprawdzać, czy od ostatniej wizyty nie zaszły jakieś zmiany na stronie. Może monitorować cały kod albo wybrane fragmenty strony, np. kolumnę z listą procedowanych projektów. Gdy pojawi się na niej jakaś nowa pozycja otrzymamy powiadomienie i będziemy mogli porównać ze sobą stan po i sprzed zmiany. Ważne, żeby zaznaczyć do monitorowania odpowiednie fragmenty stron. W monitorowanym bloku nie może na przykład znajdować się zegarek, data albo dzisiejsze imieniny, bo będziemy informowani o zmianach w tej sekcji przy każdej okazji. W tym celu większość wymienionych narzędzi umożliwia wykluczenie wybranych fragmentów stron z zaznaczenia.

Wykorzystując Distill lub podobne do niego narzędzia, możemy podejść do monitoringu zmian legislacyjnych na dwa sposoby:

- objąć monitoringiem listę najnowszych lub ostatnio zmienionych projektów,
- objąć monitoringiem strony konkretnych projektów.

Oprócz śledzenia powiadomień możemy przejrzeć listę monitorowanych stron, sprawdzić, kiedy zaszły ostatnie zmiany i przejrzeć ich historię. Żeby wybrać narzędzie, które najlepiej odpowiada naszym potrzebom, warto przejrzeć oferowane w ich ramach darmowe plany. Różnią się one przede wszystkim:

- maksymalną liczbą śledzonych stron,

- maksymalną częstotliwością odczytów strony na dobę,
- liczbą archiwizowanych wersji śledzonych stron.

Warto zwrócić uwagę na to, że np. Distill znacznie lepsze warunki oferuje jako wtyczka do przeglądarki niż jako aplikacja w chmurze. Dostęp do śledzonych przez nas danych nie może być wtedy łatwo przekazywany między urządzeniami, ale w zamian otrzymujemy możliwość:

- nieograniczonego śledzenia kilku dziesięciu stron,
- ustawienia częstotliwości odświeżania nawet na kilka sekund,
- pogrupowanie stron według instytucji lub obszarów legislacji poprzez oznaczenie ich wygodnymi tagami.

Tak korzystne warunki otrzymujemy dzięki temu, że użycie aplikacji nie obciąża serwerów usługodawcy, a całą pracę związaną z gromadzeniem danych i otwieraniem monitorowanych stron wykonuje nasz komputer. Mimo to warto rozważyć płatne plany, jeśli zależy nam np. na dzieleniu się wiedzą z innymi osobami w zespole, na powiadomieniach mailowych lub sms-owych, itd.

Wykorzystanie aplikacji lub wtyczek monitorujących zmiany na stronach internetowych pozostawia nas z zadaniem wciąż dość pracochłonnej obróbki otrzymywanych danych. Gdy monitoring wskaże nam nowo dodany projekt ustawy, będziemy musieli do niego zajrzeć, ściągnąć pliki z tekstem planowanych przepisów, itd. Podobnie będzie w przypadku informacji o pojawieniu się nowej wersji projektowanego tekstu na stronie projektu. W każdym z tych przypadków musimy samodzielnie ocenić i opracować informacje wskazane przez aplikację.

Żeby otrzymywać bieżące informacje na temat procedowanych projektów, możemy też wykorzystać rozwiązania oferowane przez twórców stron internetowych RCL i Sejmu.

### Powiadomienia RCL

W RCL będzie to system powiadomień dostępnych dla zarejestrowanych użytkowników. Możemy otrzymać maila z chwilą pojawienia się nowego projektu lub postępu prac nad projektem spełniającym określone kryteria. Problem zastosowanych kryteriów stanowi jednak zawartość bazy danych RCL. Jeśli jako kryterium ustawimy np. tytuł zmienianego aktu nie będziemy mieli gwarancji, że faktycznie dowiemy się o zamieszczeniu jego kolejnej nowelizacji. W efekcie na powiadomieniach z RCL można polegać w bardzo ograniczonym zakresie, ponieważ opierają się one najczęściej na kryteriach konwencjonalnych.

### Kanały RSS Sejmu

Na stronie Sejmu jest udostępnionych kilka kanałów RSS, wśród nich znajdziemy zaś między innymi kanał obejmujący informacje zamieszczone w części „proces legislacyjny”<sup>20</sup>. Kanał ten jest bardzo użyteczny, w przeciwieństwie do samej strony Sejmu, zawiera bowiem informacje uporządkowane według ostatniej zmiany, nie zaś według numeru druku. Dzięki temu pozwala znacznie skuteczniej podążać za najnowszymi postępami procesu legislacyjnego. Niestety kanał RSS udostępniony na stronie Sejmu nie daje żadnych możliwości dostosowania go do swoich potrzeb. Są oczywiście czytniki RSS, które pozwalają na filtrowanie gromadzonych informacji, jednak informacje dostępne w kanale (tytuł, wnioskodawca) to za mało, żeby zbudować sensowne kryteria monitoringu.

<sup>15</sup> <https://distill.io/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

<sup>16</sup> <https://www.wachete.com/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

<sup>17</sup> <https://changetower.com/#features> (dostęp: 8.09.2021 r.).

<sup>18</sup> <https://versionista.com/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

<sup>19</sup> <https://visualping.io/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

<sup>20</sup> <https://www.sejm.gov.pl/rss.nsf/feed.xsp?symbol=PROCES> (dostęp: 8.09.2021 r.).



### Powiadomienia/alerty w SIP

Bardzo obiecujące są wbudowane w SIP systemy informowania użytkowników o zmianach prawnych. W LEXie są to alerty, w Legalisie zaś – powiadomienia. Pozwalają one zaznaczyć wybrane akty lub nawet przepisy, oczekując informacji o wprowadzanych zmianach, które ich dotyczą. Niestety kluczowym ograniczeniem tych funkcjonalności jest obecnie limitowany zasób informacji gromadzonych w obu SIP. Nie możemy w ten sposób uzyskać informacji o nowym projekcie w chwili oddania go do konsultacji, lecz dopiero, gdy zostanie opublikowany, czy nawet ma już zaraz wejść w życie. To zdecydowanie za późno, biorąc pod uwagę potrzeby wynikające ze współczesnej dynamiki zmian prawnych.

### Vigilex – monitoring regulacyjny.pl

Jedynym rozwiązaniem, które zapewnia informacje na temat postępów prac

legislacyjnych od pierwszych założeń w wykazie aż po publikację w Dzienniku Ustaw jest Vigilex. Z każdego uruchomionego modułu monitoringu użytkownicy otrzymują cykliczne raporty, w których są zebrane w jednym miejscu informacje o śledzonych przez nich projektach.

Każdy użytkownik sam ustala częstotliwość raportów. Większość dostaje je codziennie – obejmują wtedy prace legislacyjne z minionego dnia oraz akty wchodzące w życie w dniu otrzymania raportu. Zebrane są one w sześć sekcji obejmujących:

- nowe projekty,
- postęp prac nad projektami, oraz
- nowe wersje tekstu,
- osobno dla ustaw i osobno dla rozporządzeń.

Vigilex może również wysyłać alerty. Informują one użytkowników o projektach objętych monitoringiem. Przyspływają w ciągu godziny od momentu, w którym dany projekt spełni kryteria włączenia go do modułu tematycznego. Zwykle stanie się to z chwilą rozpoczęcia prac legislacyjnych nad projektem, ale może się to zdarzyć na każdym etapie procesu legislacyjnego. Jeśli procedowany od dawna projekt spełni kryteria monitoringu dopiero później – np. w wyniku tzw. wrzutki: zmian dodanych do projektu w obszarze, którego wcześniej nie miał on dotyczyć – użytkownik dowie się o tym z alertu wysłanego przez Vigilex.

Interfejs aplikacji oraz zakres informacji zawartych w raportach i alertach Vigilex zostały pomyślane w taki sposób, aby zapewnić użytkownikom dostęp do bieżących informacji na temat interesujących ich obszarów legislacji, umożliwiając szybkie dopasowywanie katalogu śledzonych projektów do swoich potrzeb.

---

*Niniejszy tekst pochodzi z publikacji *Nowe technologie w praktyce prawnika*, red. Patryk Ciurak, Grzegorz Wierczyński, wydawnictwo Arche, Biblioteka Palestry, 2021 r.*

---

### Summary

#### Szymon Łajszczak

Tracking the law-making process already at the planning stage is a real challenge today. We have quite a few tools that can simplify this process. The article presents information on where to get information about legal acts and how a given legislative process proceeds at each of its stages.

# Nowe technologie w praktyce prawnika

Redakcja naukowa:  
**Patryk Ciurak**  
**Grzegorz Wierczyński**



Książka *Nowe technologie w praktyce prawnika* powinna stać się podręcznikiem codziennego użytku. Publikacja ta z pewnością pomoże Czytelnikom nie tylko odnaleźć się w cyfrowym świecie, ale też zmienić nastawienie do wszechobecnej cyfryzacji.

**adw. Przemysław Rosati**  
Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej

---

**Wydawnictwo Arche**, ul. 3 Maja 8/1, 81-747 Sopot, tel. 608 696 421,  
[www.wydawnictwo-arche.pl](http://www.wydawnictwo-arche.pl)

### Monika M. Brzostowska

Doradca podatkowy, współtworząca i prowadząca kancelarię podatkową KIB (Kubiesa i Brzostowska), praktyk i doświadczona księgowa, wykładowca z zakresu podatków posiadająca bogate doświadczenie dydaktyczne.

### Słowa kluczowe:

PDOPrU, specjalny fundusz inwestycyjny, tarcza anty-kryzysowa, CIT, estoński CIT, podatek dochodowy od osób prawnych, amortyzacja, SSE, specjalna strefa ekonomiczna, środki trwałe

## SPECJALNY FUNDUSZ INWESTYCYJNY I JEGO WPŁYW NA ROZLICZANIE AMORTYZACJI W KOSZTACH PODATKOWYCH

Nowelizacja PDOPrU wprowadziła nowe rozwiązania dla przedsiębiorców. Chcąc wesprzeć rozwój naszej gospodarki, zaproponowano przedsiębiorcom dwie opcje obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych – z możliwością wykorzystania przez podatników uwolnionych w ten sposób środków pieniężnych na innowacyjne inwestycje. Jedną z tych opcji jest ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, a drugą – specjalny fundusz inwestycyjny.

Celem ustawodawcy było przede wszystkim wsparcie mniejszych przedsiębiorstw. Grupą docelową tych nowych przepisów PDOPrU są podmioty dotknięte problemami w zakresie utrzymania płynności i dostępu do źródeł finansowania.

Oprócz estońskiego CIT przedsiębiorcy zyskali możliwość wyboru specjalnego funduszu (rachunku) inwestycyjnego, który umożliwia szybsze, aniżeli miało to miejsce wcześniej rozliczenie inwestycji w kosztach podatkowych przedsiębiorstwa. Innymi słowy, ta nowa zachęta podatkowa pozwala przedsiębiorcom na pozostawienie kapitału na rozwój i zwiększenie nakładów na środki trwałe w ich przedsiębiorstwach. Przedsiębiorcy nie mogą jednocześnie skorzystać z tych dwóch preferencji. Jeżeli spełniają warunki, mogą wybrać jedną z nich. Warto poddać analizie, które rozwiązanie z ekonomicznego punktu widzenia okaże się korzystniejsze.

### W PDOPrU wskazane są dwie możliwości opodatkowania, tj.:

1) w art. 28j–28t PDOPrU: ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, tzw. estoński CIT, a mianowicie system wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na znacznej modyfikacji podstawowych zasad opodatkowania, obowiązujących w PDOPrU,

2) w art. 15 ust. 1hb–1he PDOPrU: specjalny fundusz inwestycyjny, który w sensie ekonomicznym umożliwia szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach

podatkowych z uwzględnieniem dotychczasowych („klasycznych”) zasad opodatkowania, obowiązujących w PDOPrU.

### Podmioty uprawnione do skorzystania ze specjalnego funduszu inwestycyjnego

Podmiot zamierzający skorzystać z udogodnień specjalnego funduszu inwestycyjnego, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb–1hf PDOPrU, musi spełnić łącznie warunki określone w art. 28j ust.1 pkt 2–6 PDOPrU, a mianowicie:

1) mniej niż 50% przychodów, o których mowa powyżej – w pkt. 1, pochodzi:

- a) z wierzytelności,
- b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- c) z części odsetkowej raty leasingowej,
- d) z poręczeń i gwarancji,
- e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
- f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- g) z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;

2) podatnik:

a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub

b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatnika ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w SysUbSpoł;

3) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

4) nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, tru-

stu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

5) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b RachunkU.

### **Podmioty pozbawione możliwości wyboru specjalnego funduszu inwestycyjnego**

Ustawodawca w art. 28k w zw. z art. 15 ust. 1hb PDOPrU wymienia enumeratywnie katalog podmiotów wykluczonych z możliwości skorzystania ze specjalnego funduszu inwestycyjnego. Są nimi:

1) przedsiębiorstwa finansowe:

a) bank krajowy,

b) instytucja kredytowa,

c) spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa,

d) firma inwestycyjna,

e) towarzystwo, zarządzający alternatywną spółką inwestycyjną, spółka zarządzająca oraz zarządzający z UE,

f) krajowy zakład ubezpieczeń oraz zagraniczny zakład ubezpieczeń,

g) krajowy zakład reasekuracji oraz zagraniczny zakład reasekuracji,

h) dobrowolny fundusz,

i) otwarty fundusz,

j) pracowniczy fundusz,

k) towarzystwo,

l) pracodawca zagraniczny,

ł) zarządzający zagraniczny,

m) fundusze inwestycyjne otwarte oraz alternatywne fundusze inwestycyjne,

n) kontrahent centralny,

o) centralny depozyt papierów wartościowych;

2) instytucje pożyczkowe;

3) podatnicy osiągający dochody z dzia-

łalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia oraz dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu;

4) podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji;

5) podatnicy, którzy zostali utworzeni:

a) w wyniku połączenia lub podziału albo

b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 PDOPrU

- w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim



- następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesiące od dnia utworzenia;

6) podatnicy, którzy:

a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo

b) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:

- uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednie przepisy, lub
- składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników
- w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu.

NIKO sp. z o.o. prowadzi działalność gospodarczą na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia. Pomimo że spółka ta spełnia warunki (opisane w pkt 2 niniejszego artykułu) do objęcia specjalnym funduszem inwestycyjnym, to w związku z tym, że jej działalność jest prowadzona w SSE, spółka zostaje

wykluczona z wyboru tej preferencji.

### Cele inwestycyjne

Przez wydatki na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 15 ust. 1hb PDO-PrU, rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:

1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych,

2) opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych

- zaliczonych do grup 3-8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KST), wydanej na podstawie odrębnych przepisów, zwanej dalej „Klasyfikacją”, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym wspólników spółki lub członków ich rodzin.

### Ustalenie kosztów

Podatnicy, którzy wybrali tę preferencję podatkową, mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) fundusz ten jest tworzony z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy;

2) równowartość środków pieniężnych odpowiadająca wartości odpisu na ten fundusz zostanie wpłacona, nie później niż w dniu dokonania tego odpisu, na wyodrębniony wyłącznie w tym celu:

a) rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 PrBank, podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 4 OrdPU albo

b) rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym w rozumieniu art. 119zg pkt 4 OrdPU;

3) środki pieniężne nie pochodzą z pożyczki (kredytu), dotacji, subwencji, dopłat ani innych form wsparcia finansowego;

4) zgromadzone w roku podatkowym środki tego funduszu zostaną wydatkowane na te cele inwestycyjne nie później niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, chyba że:

a) podatnik złoży do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych inwestycjach wskazującą rok wydatkowania środków funduszu na te cele inwestycyjne oraz

b) wydatkowanie tych środków nastąpi nie później niż w trzecim roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, przy czym każdy rok podatkowy z tych 3 lat nie może być dłuższy niż 12 miesięcy.

### Niewłaściwe wydatkowanie środków

Jeżeli w roku podatkowym:

1) podatnik wydatkował środki pochodzące z funduszu na cele inne niż cele inwestycyjne lub środki tego funduszu zostały sfinansowane lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie albo

2) podatnik nie spełnił warunków do skorzystania ze specjalnego funduszu inwestycyjnego albo

3) wydatki funduszu nie zostały wydatkowane zgodnie z przepisami



- począwszy od roku następnego, traci prawo do dokonywania odpisów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów przez okres 3 lat podatkowych, nie krócej jednak niż przez okres 36 miesięcy.

### Powstanie przychodu do opodatkowania

Może zdarzyć się sytuacja, że podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów odpis na cele inwestycyjne, jednakże nie spełnił przewidzianych w PDOPrU warunków. Podatnik powinien wówczas odpowiednio powiększyć swój przychód do opodatkowania. Takie okoliczności reguluje art. 12 ust. 1 pkt 6b–6d PDOPrU. Chodzi o następujące sytuacje:

1) kwoty odpisane lub wypłacone z funduszu zostały przez podatnika przeznaczone na cele inne niż cele inwestycyjne;

2) kwoty odpisane lub wypłacone z funduszu zostały sfinansowane lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie;

3) podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j pkt 2–6 PDOPrU – podatnik powinien, w roku podatkowym naruszenia tych warunków, zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu, z uwzględnieniem, że przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków;

4) środki zostały wydatkowane na cele inwestycyjne później niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano odpisu, a podatnik:

a) nie złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informacji o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne – podatnik powi-

nien zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych w funduszu, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił ww. warunku,

b) podatnik złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne, jednakże środki te zostały wydatkowane później niż w trzecim roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu – w takiej sytuacji podatnik powinien zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu, z uwzględnieniem okoliczności, że przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił warunków określonych w PDOPrU.

Alfa sp. z o.o. zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów w 2022 r. odpis na cele inwestycyjne w wysokości 100 000 zł. W 2023 r. spółka miała dokonać zakupu kompletnej stacji transformatorowej, posiadającą dwa pola rozdzielcze wysokiego napięcia. Jednakże dokonała zakupu tego środka trwałego dopiero w 2025 r. Zatem środki zostały wydatkowane na cele inwestycyjne później niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano odpisu, a podatnik nie złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informacji o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem, co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne. W konsekwencji spółka winna zwiększyć swój przychód o 100 000 zł, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego 2023. Spółka obowiązana jest także uiścić odsetki. Odsetki są należne za okres od dnia zaliczenia do kosztów

uzyskania przychodów odpisów na fundusz na cele inwestycyjne do dnia powstania tego przychodu. Spółka powinna obliczyć odsetki według stawki odsetek za zwłokę właściwej dla zaległości podatkowych, obowiązującej w dniu dokonania odpisu.

### Należne odsetki

Oprócz wykazania przychodów (w opisanych powyżej sytuacjach) podatnik obowiązany jest również – w dniu powstania przychodu – wpłacić do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na fundusz na cele inwestycyjne do dnia powstania tego przychodu. Odsetki powinny być obliczane według stawki odsetek za zwłokę właściwej dla zaległości podatkowych, obowiązującej w dniu dokonania odpisu. Naliczoną kwotę odsetek podatnik wykazuje w rocznym zeznaniu podatkowym.

### Pomoc de minimis

Zgodnie z art. 15 ust. 1h PDOPrU kwota odpisu na fundusz jest pomocą de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa UE dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis. Ta forma wsparcia jest limitowana. Zgodnie z art. 3 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (UE) Nr 1407/2013 z 18.12.2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz.U. UE. L. z 2013 r. Nr 352, s. 1 z późn. zm.). Państwo może udzielić jednemu podmiotowi gospodarczemu w okresie 3 lat pomoc de minimis na poziomie 200 000 euro, zaś dla przedsiębiorców z sektora drogowego transportu towarów kwota ta wynosi maksymalnie 100 000 euro.

### Fundusz inwestycyjny a inne ulgi

Specjalny fundusz inwestycyjny, w przeciwieństwie do estońskiego CIT, można łączyć z innymi ulgami. Podatnik ma prawo odliczać darowizny, ulgę B+R, ulgi na złe długi, IP Box oraz inne odliczenia od podstawy opodatkowania przewidziane w PDOPrU. Przedsiębiorca ma również możliwość odliczania strat poniesionych w poprzednich latach. Ponadto podatnik korzystający z tej preferencji może w dalszym ciągu stosować obniżoną stawkę CIT w wysokości 9%.

### Wydatki wyłączone z kosztów

Do PDOPrU – w związku z wprowadzeniem przepisów o estońskim CIT i specjalnym funduszu inwestycyjnym – zostały dodane nowe włączenia z kosztów uzyskania przychodu. W art. 16 pkt 48a i 48b PDOPrU stanowi się, że nie stanowią kosztów:

1) wydatki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisów z tytułu zużycia środków trwałych dokonywanych na podstawie art. 16a–16m PDOPrU – od tej części ich

wartości, która została sfinansowana ze środków funduszu inwestycyjnego,

2) odpisy na fundusz – w części wydatkowanej na opłaty, prowizje i inne koszty związane z prowadzeniem rachunku inwestycyjnego.

Ustawodawca wskazał, że ww. wyłączenia mają za zadanie zapewnić, że wskazane kategorie wydatków nie będą kilkakrotnie pomniejszać podstawy opodatkowania. W przypadku funduszu inwestycyjnego mogłoby bowiem dojść do ujęcia odpisu w kosztach, a następnie amortyzacji zakupionego środka trwałego. Jeśli środek trwały został jedynie częściowo sfinansowany odpisem z funduszu, ww. ograniczenie dotyczy jedynie tej części, której odpowiada dokonany odpis z funduszu.

### Podsumowanie

Specjalny fundusz inwestycyjny stanowi alternatywny w stosunku do estońskiego CIT model udzielania przedsiębiorcom preferencji podatkowych. Podatnik, który go wybierze,

może – po spełnieniu warunków wskazanych w PDOPrU – rozliczać w kosztach uzyskania przychodu już same odpisy na specjalny rachunek inwestycyjny bez wymogu dokonania fizycznego zakupu środka trwałego. Podatnik będzie mógł zainwestować w maszyny, środki transportu z wyłączeniem samochodów osobowych, aparaturę i inne urządzenia skategoryzowane do grupy 3–8 KŚT. Na wydatkowanie środków pieniężnych na cel inwestycyjny podatnik ma zasadniczo 3 lata. Jeżeli nie dotrzyma tego terminu, będzie obowiązany skorygować swój dochód i zapłacić należny podatek dochodowy wraz z odsetkami za zwłokę. Podatnicy zainteresowani specjalnym funduszem inwestycyjnym są zobowiązani do założenia dedykowanego rachunku bankowego. Jednocześnie należy pamiętać, że fundusz może być tworzony jedynie z zysku spółki za poprzedni rok podatkowy. Na fundusz nie będzie można przekazać pieniędzy z pożyczek, subwencji, kredytów i innych narzędzi finansowania.

### Podstawa prawna:

- art. 12 ust. 1 pkt 6b–6d, art. 15 ust. 1hb–1hf, art. 16 ust. 1 pkt 48a i 48b, art. 28j, art. 28k PDOPrU.

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

### Summary

#### Monika M. Brzostowska

Specjalny fundusz inwestycyjny stanowi alternatywny w stosunku do estońskiego CIT model udzielania przedsiębiorcom preferencji podatkowych. Podatnik, który go wybierze, może – po spełnieniu warunków wskazanych w PDOPrU – rozliczać w kosztach uzyskania przychodu już same odpisy na specjalny rachunek inwestycyjny bez wymogu dokonania fizycznego zakupu środka trwałego.

## BEZPIECZEŃSTWO PRZETWARZANYCH DANYCH W DOBIE PRACY ZDALNEJ W ASPEKcie ZAGROŻENIA ATAKAMI CYBERNETYCZNYMI A POTRZEBA DOPRECYZOWANIA PRZEPISÓW W ZAKRESIE CYBERBEZPIECZEŃSTWA

Wymuszona przez epidemię COVID-19 zmiana trybu pracy ze stacjonarnej na zdalną nie pozostawia złudzeń co do tego, że wzrost liczby cyberataków na przetwarzane dane w przedsiębiorstwach ma swoje źródło w niewystarczających zabezpieczeniach i braku świadomości pracowników odnośnie do zagrożeń cyberprzestrzeni. Niebezznaczenia pozostaje fakt, że brak jest uregulowań prawnych w tym zakresie, jako że kwestia cyberbezpieczeństwa w dobie epidemii COVID-19 została zepchnięta na drugi plan w obliczu innych priorytetowych działań antykrzysowych.

Epidemia wymusiła na większości pracowników zmianę trybu pracy i wykonywanie obowiązków pracowniczych z domu. Taka zmiana niesie ze sobą wiele zalet, ale też uwidacznia negatywne strony pracy poza biurem. Poza oczywistymi zaletami takimi jak elastyczność i oszczędność czasu, brak konieczności przemieszczania się z domu do biura, należy zwrócić uwagę na ryzyko, jakie niesie za sobą taki model pracy. Choć praca zdalna nie jest niczym nowym, to skala na jaką przyjął się ten model spowodowała coraz częstsze i bardziej wyrafinowane ataki hakerów internetowych, i wymusiła konieczność zwiększenia zabezpieczeń przed wyciekiem danych firmy. W obliczu kryzysu wywołanego epidemią COVID-19 początkowo niewiele przedsiębiorstw podjęło kroki w celu przystosowania pracy zdalnej na tak dużą skalę pod kątem zagrożeń w cyberprzestrzeni. Priorytetem było wprowadzenie działań mających utrzymać stabilność finansową firm, co nie do końca się sprawdziło, bo ataki na przetwarzane dane firm powodowały równie znaczące straty finansowe.

### Definicja pracy zdalnej

Pojęcie „praca zdalna” zostało uregulowane

w tzw. Tarczy Antykrzysowej 1.0.<sup>1</sup>, zgodnie z którą pracodawcy zostali uprawnieni do polecenia wykonywania pracownikom pracy określonej w umowie o pracę, poza miejscem jej stałego wykonywania przez czas oznaczony. Powyższe miało służyć tzw. dystansowaniu społecznemu w związku z ograniczeniem kontaktu z osobami podczas wykonywania pracy zdalnej z domu. Dopiero uchwalenie ustawy antykrzysowej<sup>2</sup> uregulowało zasady kierowania pracowników do pracy zdalnej. Na jej podstawie praca zdalna mogła odbywać się, jeżeli pracownik posiada umiejętności, możliwości techniczne oraz lokal do wykonywania takiej pracy. Oczywiście jest, że nie każda praca może być wykonywana w ramach pracy zdalnej, a jedynie taka, która może być wykonywana przy „wykorzystaniu środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość lub dotyczyć wykonywania części wytwórczych lub usług materialnych”.

Choć zasadą jest, że to pracodawca zapewnia narzędzia do pracy, pracownik może używać własnych narzędzi w sytuacji, gdy zapewniają one ochronę informacji poufnych, tajemnicy przedsiębiorstwa i danych osobowych, a nadto chronią informacje, których ujawnienie

**Milena Hęglewicz**

Radca prawny

**Słowa kluczowe:** Praca online, cyberbezpieczeństwo, phishing, pharming, malware, Man In the Middle, system antywirusowy, ransomware

1 Ustawa z 2.3.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. poz. 374 ze zm.

2 Ustawa z 19.6.2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz.U. poz. 1086 ze zm.

mogłoby narazić pracodawcę na szkodę. Świadomość społeczeństwa na temat cyberataków wciąż jest ograniczona, wobec tego pracodawca nie powinien pozostawiać swobody pracownikowi w podejmowaniu decyzji co do tego, czy posiada sprzęt odpowiednio zabezpieczony na poziomie co najmniej takim, jak w przypadku sprzętu znajdującego się w biurze. Taka dowolność decyzyjna może narazić pracodawcę na szkodę, jeżeli decyzja o wyborze własnego sprzętu nie będzie poprzedzona wcześniejszą weryfikacją sprzętu pracownika pod tym kątem.

Jak wskazuje *EY Global Information Security Survey 2021*<sup>3</sup>, pandemia COVID-19 wymusiła na organizacjach pominięcie pewnych etapów kontroli w zakresie bezpieczeństwa w cyberprzestrzeni. Niemniej, równolegle wdrażane były nowe technologie i rozwiązania przeznaczone dla klientów, umożliwiające pracę zdalną. Poprzedzając rozważania na temat sposobów ochrony przez cyberatakami i przepisami w tym zakresie, należy wskazać na istotę i rodzaj najczęstszych zagrożeń w cyberprzestrzeni.

### Rodzaje zagrożeń dla cyberbezpieczeństwa. Statystyki

Najczęściej stosowanymi atakami są:

- 1) boty i wirusy, które mogą instalować się automatycznie lub być wynikiem nieumyślnego zainstalowania przez pracownika takiego złośliwego oprogramowania (tzw. trojany), co jest szczególnie niebezpieczne, bo zmierza do przejęcia kontroli nad systemem i do kradzieży danych;
- 2) hakerzy, czyli osoby atakujące cyberprzestrzeń, szukające luk w zabezpiecze-

niach, aby przedrzeć się do systemów firmowych i przejąć nad nimi kontrolę;

3) phishing i pharming, czyli inaczej podszywanie się pod osobę bądź instytucję, celem wyłudzenia danych; phishing działa przez wykorzystanie poczty elektronicznej, z kolei pharming przekierowuje na fałszywe serwery internetowe;

4) malware, tzw. złośliwe oprogramowanie, którego celem jest przejęcie kontroli nad system bez wiedzy użytkownika; często poprzez złośliwe oprogramowanie atakowane są organizacje rządowe i dokonywane kradzieże danych osobowych potrzebnych do logowania do bankowości internetowej; ransomware, który polega na szyfrowaniu danych użytkownika a następnie w zamian za zapłatę, oddawaniu odszyfrowanych danych;

5) *Man In the Middle*, co oznacza atak z udziałem osoby trzeciej, której celem jest przechwycenie informacji lub środków pieniężnych;

6) ataki typu DDoS (rozproszona odmowa usługi), tj. atak na oprogramowanie lub witrynę internetową pochodzący jednocześnie z więcej niż jednego urządzenia komputerowego, którego celem jest sparaliżowanie działania online.

Według raportu *Verizon 2021 Data Breach Investigations Report (DBIR)*<sup>4</sup>, w którym analizie poddano dane z 29 307 incydentów, potwierdzono 5 258 przypadków naruszenia danych, wśród których, aż 86% było podyktowanych względami finansowymi. Jest to znaczny wzrost w porównaniu do 3,950 potwierdzonych naruszeń (z 32,002 incydentów) z raportu DBIR z roku wcześniejszego.

Phishing jest jedną z najpopularniejszych taktyk hakerów, dlatego stanowi ogromne zagrożenie i z roku na rok staje się coraz bardziej rozpowszechniony. Badanie Tessian<sup>5</sup> z 2021 r. wykazało, że pracownicy otrzymują średnio 14 złośliwych wiadomości e-mail rocznie. W branży handlowej, pracownicy otrzymywali średnio 49 takich wiadomości. Z kolei badania przeprowadzone przez firmę ESET<sup>6</sup> w 2021 r. pokazały, że liczba ataków opartych na wiadomościach e-mail wzrosła o 7,3%. Raport CISCO<sup>7</sup> również potwierdza, że co najmniej jedna osoba w ok. 86% organizacjach kliknęła na łącze phishingowe, a w konsekwencji potwierdza, że właśnie phishing jest przyczyną 90% przypadków naruszenia danych. Powyższe dane dają podstawę do tego, by twierdzić, że właśnie te ataki, które wykorzystują bardziej ludzkie podatności niż techniczne, są najpewniejszą metodą ataku wśród hakerów. Dlatego tak ważne stało się bezpieczeństwo poczty elektronicznej w aspekcie potencjalnych cyberataków.

Od wybuchu pandemii w 2020 r. liczba zgłoszeń dotyczących cyberprzestępczości wzrosła o 300%. Raport opracowany przez firmę Google oraz centrum skarg na przestępstwa internetowe FBI potwierdził znaczący wzrost ataków w cyberprzestrzeni. Dzienna liczba zgłoszeń wynosiła od 3,000 do 4,000, podczas gdy przed wybuchem pandemii wynosiła ona ok 1,000 skarg dziennie.

Badania IBM<sup>8</sup> pokazały, że wraz z pojawieniem się pracy zdalnej wzrósł również koszt naruszenia bezpieczeństwa danych, bowiem szacuje się, że firma może stracić nawet 137,000 XNUMX USD.

3 [https://www.ey.com/en\\_gl/cybersecurity/cybersecurity-how-do-you-rise-above-the-waves-of-a-perfect-storm](https://www.ey.com/en_gl/cybersecurity/cybersecurity-how-do-you-rise-above-the-waves-of-a-perfect-storm)

4 <https://www.verizon.com/business/resources/reports/dbir/2021/masters-guide/>

5 <https://www.tessian.com/blog/phishing-statistics-2020/>

6 [https://www.welivesecurity.com/wp-content/uploads/2021/09/eset\\_threat\\_report\\_t2021.pdf](https://www.welivesecurity.com/wp-content/uploads/2021/09/eset_threat_report_t2021.pdf)

7 <https://umbrella.cisco.com/info/2021-cyber-security-threat-trends-phishing-crypto-top-the-list>

8 <https://www.ibm.com/security/data-breach>



Przeprowadzone badania w zakresie pracy zdalnej i związanymi z nią zagrożeniami cyberbezpieczeństwa<sup>9</sup> pokazują, że pracownicy wykonujący obowiązki poza stałym miejscem pracy stanowią duży problem. Przede wszystkim dlatego, że cyberbezpieczeństwo nie było priorytetem przedsiębiorców przy kierowaniu pracowników do pracy zdalnej, co spowodowało, że przedsiębiorcy ponieśli straty w wyniku ataków złośliwym oprogramowaniem, będąc zmuszonymi do zapłaty, aby uniknąć kradzieży danych z firmy.

W sporządzonym rocznym raporcie internetowym Cisco<sup>10</sup> za lata 2018-2023 wskazuje się, że coraz powszechniejsze stają się ataki DDoS. Co więcej szacuje się, że do 2023 r. będzie miało miejsce aż 15,4 miliona ataków na całym świecie. Liczba ataków zwiększa się co roku o 39%. To pokazuje skalę zagrożeń w cyberprzestrzeni w dobie pracy zdalnej, ale również brak świadomości tych zagrożeń, głównie wśród pracowników.

### **Przepisy dotyczące cyberbezpieczeństwa**

Punktem wyjścia rozważań będzie stwierdzenie, że niewiele jest przepisów odnoszących się bezpośrednio do korelacji pomiędzy pracą zdalną a cyberbezpieczeństwem, co powinno ulec zmianie, biorąc pod uwagę skalę na jaką ten model pracy zaczął funkcjonować, oraz wzrost zagrożeń w cyberprzestrzeni.

Wśród przepisów, o których należy wspomnieć w pierwszej kolejności, jest Rozporządzenie o ochronie danych osobowych (RODO)<sup>11</sup>, które wprowadziło nowe obowiązki na podmioty groma-

dzące i przetwarzające dane osobowe. Miało to związek z tym, że w drugiej połowie 2018 r. weszła w życie ustawa o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa<sup>12</sup>. W tym stanie rzeczy, podmioty zajmujące się przetwarzaniem danych osobowych i administratorzy są obowiązani stosować zarówno przepisy RODO, jak i ustawy o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa. W zakresie przepisów RODO wskazuje się, że administrator i podmiot przetwarzający wdrażają odpowiednie środki techniczne i organizacyjne, aby zapewnić stopień bezpieczeństwa odpowiadający temu ryzyku, w tym między innymi w stosownym przypadku:

a) pseudonimizację i szyfrowanie danych osobowych;

b) zdolność do ciągłego zapewnienia poufności, integralności, dostępności i odporności systemów i usług przetwarzania;

c) zdolność do szybkiego przywrócenia dostępności danych osobowych i dostępu do nich w razie incydentu fizycznego lub technicznego;

d) regularne testowanie, mierzenie i ocenie skuteczności środków technicznych i organizacyjnych mających zapewnić bezpieczeństwo przetwarzania<sup>13</sup>.

Przy ocenie stopnia bezpieczeństwa należy uwzględnić ryzyko wiążące się z przetwarzaniem, ryzyko wynikające z przypadkowego lub niezgodnego z prawem zniszczenia, utraty, modyfikacji, nieuprawnionego ujawnienia lub nieuprawnionego dostępu do danych osobowych przesyłanych, przechowywanych lub w inny sposób przetwarzanych. Administrator i przetwarzający

dane mają zapewnić, żeby każda osoba, która ma dostęp do danych osobowych i działa z ich upoważnienia, przetwarzała je wyłącznie na polecenie administratora, chyba że wymaga tego od niej prawo Unii lub prawo państwa członkowskiego.

Rozporządzenie Rady Ministrów wprowadzające Krajowe Rady Interoperacyjności<sup>14</sup> odnosi się co prawda bezpośrednio do pracy zdalnej, ale stosuje się do podmiotów realizujących zadania publiczne. Rozporządzenie nakazuje stworzenie podstawowych zasad gwarantujących bezpieczną pracę przy przetwarzaniu mobilnym i pracy na odległość, zabezpieczenia informacji w sposób uniemożliwiający nieuprawnionemu jej ujawnienie, modyfikację, usunięcie lub zniszczenie, ustalenia zasad postępowania z informacjami, zapewniających minimalizację wystąpienia ryzyka kradzieży informacji i środków przetwarzania informacji, w tym urządzeń mobilnych, czy zapewnienia odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa w systemach teleinformatycznych, polegającego w szczególności na:

a) dbałości o aktualizację oprogramowania,

b) minimalizowaniu ryzyka utraty informacji w wyniku awarii,

c) ochronie przed błędami, utratą, nieuprawnioną modyfikacją,

d) stosowaniu mechanizmów kryptograficznych w sposób adekwatny do zagrożeń lub wymogów przepisu prawa,

e) zapewnieniu bezpieczeństwa plików systemowych,

9 [https://www.malwarebytes.com/resources/files/2020/08/malwarebytes\\_enduringfromhome\\_report\\_final.pdf](https://www.malwarebytes.com/resources/files/2020/08/malwarebytes_enduringfromhome_report_final.pdf)

10 <https://www.cisco.com/c/en/us/solutions/collateral/executive-perspectives/annual-internet-report/white-paper-c11-741490.html>

11 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.4.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE

12 Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa, Dz.U. z 2020 r. poz. 1369 ze zm.

13 Art. 32 RODO

14 Rozporządzenie Rady Ministrów z 12.4.2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych, t. jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 2247 ze zm.

f) redukcji ryzyk wynikających z wykorzystania opublikowanych podatności technicznych systemów teleinformatycznych,

g) niezwłocznym podejmowaniu działań po dostrzeżeniu nieujawnionych podatności systemów teleinformatycznych na możliwość naruszenia bezpieczeństwa,

h) kontroli zgodności systemów teleinformatycznych z odpowiednimi normami i politykami bezpieczeństwa.

Rozporządzenie mówi również o konieczności zapewnienia aktualizacji regulacji wewnętrznych w zakresie dotyczącym zmieniającego się otoczenia oraz organizacji szkoleń osób zaangażowanych w proces przetwarzania informacji. Można więc uznać, że przepisy te mogą stanowić bazę dla przedsiębiorców, którzy nie podlegają temu Rozporządzeniu, przy tworzeniu wytycznych dotyczących pracy zdalnej i jej wpływu na bezpieczeństwo przetwarzanych danych w firmie. Szczególną rolę powinny tutaj odgrywać regularne szkolenia dla pracowników, bowiem to oni pracując z domu i nie mając bezpośredniego kontaktu z działami IT, powinni mieć świadomość istniejących zagrożeń i wypracować pewne zachowania im przeciwdziałające. Statystyki pokazują, że to czynnik ludzki i błąd jaki może popełnić człowiek niemający odpowiedniej wiedzy, może narazić firmę na duże straty. Może się to odbyć np. poprzez klikanie w niezaweryfikowany link czy korzystanie z niezabezpieczonej sieci, co stwarza przyjazne warunki do ataków na przetwarzane dane firmy.

W większym zakresie omawianą problematykę regulują przepisy unijne. I tak wskazać należy na uchwaloną w 2016 r.

przez Unię Europejską Dyrektywę NIS<sup>15</sup> z dnia 6 lipca 2016 r., która zobowiązywała państwa członkowskie do wprowadzenia w ustawodawstwie krajowym odpowiednich środków i mechanizmów dążących do zapewnienia bezpieczeństwa cyfrowego sieci i systemów informatycznych. Dyrektywa jest pierwszym prawem europejskim w zakresie cyberbezpieczeństwa. Nałożyła na państwa członkowskie nowe obowiązki, w tym obowiązek powołania konkretnych instytucji i wprowadzenia pewnych mechanizmów współpracy. Miało to doprowadzić do wypracowania pewnej świadomości i nabycia zdolności radzenia sobie z zagrożeniami w cyberprzestrzeni. W Polsce dyrektywa NIS została implementowana ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa<sup>16</sup>.

Rozwój cyfryzacji i potrzeba zwiększenia ochrony cyberprzestrzeni w państwach członkowskich spowodowała, że Komisja Europejska 16 grudnia 2020 r. zaprezentowała projekt nowej dyrektywy NIS 2<sup>17</sup>, mający zastąpić dyrektywę NIS. Uzasadniono, że nowy projekt dyrektywy jest odpowiedzią na potrzebę zmiany przepisów unijnych w związku z pandemią COVID-19 oraz zwiększoną liczbą ataków w cyberprzestrzeni. Nowa dyrektywa zakłada rozszerzenie zakresu podmiotowego m.in. o administrację publiczną, przemysł czy zarządzanie odpadami i przestrzeń kosmiczną. Celem nowej regulacji jest przede wszystkim zapewnienie współpracy pomiędzy państwami członkowskimi oraz zagwarantowanie prawidłowego przepływu informacji. Słabą stroną dyrektywy NIS był brak ujednoliconego sposobu implementacji dyrektywy do państw członkowskich,

co ma wyeliminować dyrektywa NIS 2. Dyrektywa przewiduje również zwiększone wymagania w kwestii zarządzania, testowania poziomu cyberbezpieczeństwa oraz bardziej efektywne zabezpieczenia danych informatycznych. Wprowadzono również obowiązek przygotowania planu reagowania na kryzysy i incydenty bezpieczeństwa o dużej skali, tzw. incident and crisis response plan, który powinien obejmować swym zakresem m.in. sposób przepływu informacji oraz środki, których celem jest przygotowanie państw członkowskich w sytuacji zagrożenia cyberbezpieczeństwa.

### Zabezpieczenie danych w cyberprzestrzeni

Jak wynika z przeprowadzonego raportu „2021 Global Security Insights”, 76% globalnych specjalistów ds. cyberbezpieczeństwa stwierdziło, że ataki nasiliły się z powodu pracowników pracujących zdalnie<sup>18</sup>. W związku z tym przed przedsiębiorcami stanęły wyzwania wynikające z przeorganizowania samego podejścia do bezpieczeństwa i stworzenia nowych skutecznych rozwiązań chroniących przed atakami na przetwarzane dane w firmie. W przypadku skutecznego ataku, przedsiębiorca jest narażony na utratę wrażliwych danych, straty finansowe w wyniku kradzieży, duże koszty związane z odzyskaniem skradzionych danych, czy utratę dobrej reputacji. W związku z tym należy podjąć działania mające na celu ograniczenie ryzyka znalezienia się w gronie ofiar cyberprzestępstw, gdyż samych ataków nie jesteśmy w stanie wyeliminować, możemy jedynie je ograniczyć poprzez indywidualne działania.

15 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/1148 z dnia 6 lipca 2016 r. w sprawie środków na rzecz wysokiego wspólnego poziomu bezpieczeństwa sieci i systemów informatycznych na terytorium Unii (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 194)

16 Dz. U. z 2020 r. poz. 1369 z późn. zm.)

17 Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on measures for a high common level of cybersecurity across the Union, repealing Directive (EU) 2016/1148, COM/2020/823 final, dostępny pod adresem: [https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc\\_id=72166](https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=72166)

18 <https://www.vmware.com/resources/security/global-security-insights-report-2021.html>

Wśród zabezpieczeń sieci możemy wyróżnić:

- 1) stworzenie polityki bezpieczeństwa informacji,
- 2) VPN (Virtual Private Network) czy Citrix, tj. prywatna sieć, umożliwiająca bezpieczne łączenie się z Internetem przez użytkowników,
- 3) uwierzytelnianie dwuskładnikowe (2FA), czyli weryfikacja dwuetapowa, polegająca na uwierzytelnieniu korzystania z zasobów poprzez weryfikację na dwóch różnych urządzeniach, np. komputer i telefon,
- 4) tworzenie kopii zapasowych i przechowywanie danych na chmurze,
- 5) szkolenia, mające na celu wypracowanie świadomości na temat zagrożeń ataków w sieci i wyposażenia pracowników w wiedzę niezbędną do rozpoznawania zagrożeń, w tym szkolenia anty phishingowe z udziałem specjalistów IT,
- 6) wykupienie odpowiedniego ubezpieczenia, które w przypadku ataku hakerskiego, pozwoli pokryć jego straty oraz zapewni odpowiednie wsparcie PR.

Na początku pandemii, kiedy praca zdalna nie była jeszcze stosowana na tak dużą skalę, Urząd Ochrony Danych Osobowych przedstawił listę rekomendacji mogących przyczynić się do zwiększenia bezpieczeństwa przetwarzania danych<sup>19</sup>. Wyszczególnił ochronę samego urządzenia oraz poczty e-mail. W zakresie urządzenia przedstawił rekomendacje:

- 1) urządzenia i oprogramowanie przekazane przez pracodawcę do pracy zdalnej służą do wykonywania obowiązków służbowych; należy postępować zgodnie z przyjętą w organizacji procedurą bezpieczeństwa,

2) nieinstalowania dodatkowych aplikacji i oprogramowania niezgodnych z procedurą bezpieczeństwa organizacji,

3) należy upewnić się, że wszystkie urządzenia z jakich korzysta się podczas pracy, mają niezbędne aktualizacje systemu operacyjnego (iOS lub Android), oprogramowania oraz systemu antywirusowego,

4) wydzielenie odpowiedniej przestrzeni, tak aby ewentualne osoby postronne, nie miały dostępu do dokumentów, nad którymi się pracuje; odchodząc od stanowiska pracy każdorazowo należy blokować urządzenie, na którym się pracuje,

5) należy zabezpieczyć komputer poprzez używanie silnych haseł dostępu, wielopoziomowe uwierzytelnianie, co pozwoli na ograniczenia dostępu do urządzenia, a jednocześnie na ograniczenia ryzyka utraty danych w przypadku kradzieży lub zagubienia urządzenia,

6) należy podjąć środki, aby urządzenia z których korzysta się podczas pracy, szczególnie te wykorzystywane do przenoszenia danych, jak dyski zewnętrzne nie zostały zgubione,

7) w przypadku zagubienia urządzenia, wykorzystywanego do pracy lub w przypadku kradzieży należy podjąć odpowiednie kroki, aby o ile to możliwe, zdalnie wyczyścić jego pamięć<sup>20</sup>.

Odnosnie korzystania z poczty elektronicznej przedstawił rekomendacje:

- 1) należy postępować zgodnie z obowiązującymi zasadami w organizacji dotyczącymi korzystania ze służbowej poczty elektronicznej (e-mail),
- 2) należy używać przede wszystkim służbowych kont e-mail,

3) w przypadku korzystania z prywatnego e-maila, należy się upewnić, że treść i załączniki są właściwie szyfrowane; należy również unikać używania danych osobowych lub poufnych informacji w temacie wiadomości,

4) należy upewnić się, że wysyła się e-maile do właściwego adresata, zwłaszcza jeśli wiadomość zawiera dane osobowe lub dane wrażliwe,

5) należy sprawdzić nadawcę maila i nie otwierać wiadomości od nieznanego adresatów, a zwłaszcza nie otwierać żadnych załączników oraz nie klikać w linki zawarte w takiej wiadomości,

6) nie przysyłać e-mailem informacji zaszyfrowanej razem z hasłem, nawet w osobnej wiadomości. Ten kto ma dostęp do poczty, bez problemu odszyfruje wiadomość.

W zakresie korzystania z sieci i chmury:

1) korzystanie tylko z zaufanego dostępu do sieci lub chmury oraz przestrzeganie wszelkich zasad i procedur organizacyjnych dotyczących logowania i udostępniania danych,

2) gdy nie mamy dostępu do sieci lub chmury dbanie, aby przechowywane dane były w bezpieczny sposób zarchiwizowane<sup>21</sup>.

Pożądane jest również podczas pracy zdalnej zapewnienie bezpiecznych wideokonferencji, używanie oprogramowania firmowego jedynie za pomocą zaszyfrowanych kanałów (SSL, VPN, IPSec) i w miarę możliwości – zapewnienie natychmiastowej asysty działu IT w razie zagrożenia cyberatakiem.

<sup>19</sup> <https://uodo.gov.pl/pl/138/1459>

<sup>20</sup> ibidem

<sup>21</sup> ibidem

### Analiza i propozycje zmian

Z przeprowadzonego przez HP Wolf Security raportu<sup>22</sup> wynika, że praca zdalna jest rekomendowana tylko w przypadku zapewnienia odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa w sieci. Raport przedstawia wyniki z globalnej ankiety online YouGov, która obejmowała 8443 pracowników biurowych wykonujących pracę zdalną w czasach pandemii, oraz prezentuje dane z ankiety przeprowadzonej przez Toluna obejmującej 1100 decydentów ds. IT. Analizując dane wynikające z raportu, należy zwrócić uwagę na kilka wniosków z niego płynących. Przede wszystkim, co wysuwa się na pierwszy plan, to fakt, że pandemia spowodowała, że temat bezpieczeństwa nie był tak istotny jak zapewnienie ciągłości biznesowej w czasach epidemii. Prawie połowa badanych pracowników biurowych w wieku od 18 do 24 lat przyznała, że środki bezpieczeństwa traktowało jako przeszkodę, a jedna trzecia z nich omijała zasady bezpieczeństwa ustanowione w firmie. Badania pokazały, że dla pracowników większe znaczenie ma dotrzymywanie terminów w pracy niż przestrzeganie zasad bezpieczeństwa i narażenie się na wyciek danych z firmy. Co istotne, 39% badanych nie ma w ogóle świadomości tego, jak kształtuje się polityka bezpieczeństwa w ich firmie.

To powoduje, że praca zdalna z domu stanowi realne zagrożenie dla pracodawcy w zakresie ataków hakerskich z powodu ignorancji i niewiedzy swoich pracowników. Można domniemywać, że kluczową rolę w tej sytuacji odgrywa zespół ds. bezpieczeństwa, mający za zadanie zapewnić bezpieczeństwo danych poprzez aktualizację zasad bezpieczeństwa, biorąc pod uwagę wzrost liczby osób pracujących z domu, a tym samym wzrost liczby ataków

hakerskich. Pracownicy wykonujący pracę zdalną często twierdzą, że nowe środki bezpieczeństwa są zbyt restrykcyjne, a nadto skarżą się na wzmożoną kontrolę ich pracy z domowego biura. Znaczenia nabiera więc wzajemna współpraca pomiędzy specjalistami w zakresie bezpieczeństwa a pracownikami, obowiązującymi do stosowania się do zaleceń w zakresie ochrony danych pomimo, iż często są one ignorowane.

Z przedstawionych rozważań wynika, że niski poziom świadomości istnienia zagrożeń, w połączeniu ze wzrostem ataków, w szczególności ataków typu phishing i ransomware, powodują, że firmy są coraz bardziej podatne na takie zagrożenia. Przyczyną jest np. wykorzystywanie jednego komputera do celów zarówno prywatnych jak i służbowych, korzystanie z wi-fi z niezabezpieczonymi danymi fabrycznymi czy niezabezpieczonej sieci. Należy zatem edukować, szkolić i angażować pracowników w temacie zagrożeń cyberprzestrzeni, uświadamiając im, iż jest to realne zagrożenie, zwłaszcza w dobie pracy zdalnej. Oczywiście jest, że pracownik kierowany do pracy zdalnej ma taki sam obowiązek dbania o dobro zakładu pracy jak w przypadku pracy stacjonarnej. Tym samym musi dbać o bezpieczeństwo przetwarzanych danych i korzystać z zabezpieczonych łączy. Musi zachować też zwiększoną czujność i ostrożność podczas korzystania z poczty elektronicznej i nie klikać w linki nieznanego pochodzenia.

Nie sposób również zaprzeczyć, że regulacje w Polsce nie sprostają problemowi wywołanemu epidemią i nagłej potrzebie wprowadzenia pracy zdalnej na tak dużą skalę, w kontekście bezpieczeństwa przetwarzanych danych. Co prawda przepisy wskazują, że można wykonywać pracę zdalną, mówią

kiedy, natomiast cały czas są to rozwiązania tymczasowe. Brak jest regulacji mówiącej o wejściu pracy zdalnej na stałe do systemu pracy, a jest to wysoce pożądane, gdyż trudno wyobrazić sobie, żeby ten model przestał funkcjonować. Z pewnością byłoby to impulsem do stworzenia regulacji w zakresie cyberbezpieczeństwa w odniesieniu stricte do pracy zdalnej, która byłaby doprecyzowaniem dotychczasowych przepisów pośrednich w tym zakresie. Należałoby określić, w jakich warunkach praca zdalna powinna być wykonywana, na jakim sprzęcie, jakim warunkom powinien odpowiadać, kto powinien to ocenić. Należałoby również poświęcić uwagę samemu audytowi systemów na poziomie dostosowanym do potrzeb firmy, obowiązkowym i regularnym szkoleniom pracowników i osób mających do czynienia z przetwarzaniem danych, weryfikacją poziomu wiedzy oraz kontrolowaniem zgodności działań tych osób z przepisami i wytycznymi w zakresie bezpieczeństwa danych firmy. Należałoby wprowadzić również regulacje dla pracy zdalnej w zakresie określania zasad ochrony danych przetwarzanych przez pracowników poza lokalem przedsiębiorstwa. Choć przed wybuchem epidemii COVID-19 praca zdalna występowała sporadycznie, to przez ten czas nie wprowadzono przepisów regulujących tę kwestię poprzez wprowadzenie tego modelu pracy na stałe, w przeciwieństwie do telepracy. To na bazie właśnie tych przepisów pracodawcy tworzyli wewnętrzne procedury dotyczące pracy zdalnej.

Należy pamiętać, że to pracodawca ponosi odpowiedzialność za naruszenie zasad cyberbezpieczeństwa, dlatego tak istotna powinna być kontrola pracowników i dbanie o ich przeszkolenie oraz weryfikacja tego, czy korzystają ze

<sup>22</sup> <https://threatresearch.ext.hp.com/wp-content/uploads/2021/10/HP-Wolf-Security-Threat-Insights-Report-Q3-2021.pdf>



środków technicznych przystosowanych do aktualnych zagrożeń w cyberprzestrzeni. Wysoce prawdopodobne jest bowiem, że większości ataków można by zapobiec, gdyby firmy poświęciły więcej czasu na szkolenia pracowników, zwłaszcza że duży odsetek ataków spowodowanych jest właśnie błędem ludzkim, co z kolei wynika z nieświadomości i braku wiedzy w tym zakresie.

### Podsumowanie

Pomimo rosnących zagrożeń i ataków hakerskich na bezpieczeństwo w sieci, nic nie wskazuje na to, że praca zdalna straci swoją popularność i zostanie ponownie zastąpiona pracą stacjonarną. Wręcz przeciwnie, coraz więcej organizacji bazuje na takim modelu pracy, co nie pozostaje również bez znaczenia dla osób poszukujących nowej pracy. Zachowanie takiego modelu pracy przy jednoczesnej świadomości tego, że zagrożeń ze strony cyberprzestępców będzie coraz więcej, stanowi wy-

zwanie zarówno dla pracodawców, jak i pracowników. Bazą jest stworzenie odpowiedniego systemu zabezpieczeń poprzez zbudowanie kompletnej infrastruktury informatycznej oraz opracowywanie strategii działań na wypadek wycieku danych z firmy. To w połączeniu z bieżącymi szkoleniami pracowników powinno stanowić podstawę działania każdej firmy w dobie rozwoju cyfryzacji. Jak pokazały statystyki, temat cyberbezpieczeństwa nie powinien być bagatelizowany. Brak jednak szczegółowych uregulowań w tym zakresie powoduje, że przedsiębiorcy sami muszą wypracować zasady postępowania oraz plan reagowania w przypadku wycieku danych firmy. Niemniej, pożądane jest wprowadzenie regulacji, które będą bezpośrednio odnosiły się do cyberbezpieczeństwa w kontekście pracy zdalnej i które doprecyzują istniejące

w tym zakresie przepisy pośrednie.

Do tego czasu, należy pamiętać o tym, że cyberbezpieczeństwo firmy zależy w dużej mierze również od zaangażowania i odpowiedzialności każdego z pracowników, który przede wszystkim musi wypracować pewną świadomość zagrożeń i nawyk stosowania się do zasad bezpieczeństwa opracowanych w firmie oraz procedur przetwarzania danych. Dlatego warto inwestować w tworzenie nowych systemów pod kątem różnego ryzyka ataków oraz dostosowywać swoje zabezpieczenia do coraz to nowych rodzajów zagrożeń oraz przeprowadzać szkolenia pracowników. Elastyczność, kreatywność oraz zapobiegliwość to klucz działania dla pracodawców i specjalistów IT do stworzenia warunków umożliwiających pracę w każdych warunkach, w tym pracę z domowego zacisza.

### Summary

#### Milena Hęglewicz

The COVID-19 epidemic's forced shift from onsite to offsite operations leaves no doubt that the rise in cyber attacks on corporate data has its roots in inadequate security and lack of employee awareness of cyber threats. The fact that there are insufficient regulations in this area is not insignificant, as the issue of cyber security in the era of the COVID-19 epidemic has been pushed to the background in the face of other priority anti-crisis actions.

Jan Markowicz

Adwokat, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach na kierunku Prawo. W praktyce zawodowej skupia się na prawnej i podatkowej obsłudze podmiotów gospodarczych oraz osób fizycznych. Autor publikacji i artykułów z zakresu prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** Służebność gruntowa, prawo cywilne, hipoteka, zasiedzenie nieruchomości, zasiedzenie służebności gruntowej

## ZASIEDZENIE SŁUŻEBNOŚCI GRUNTOWEJ – ISTOTA I PRZESŁANKI

Służebność gruntowa jako ograniczone prawo rzeczowe nie jest instytucją nową, bo jako prawne narzędzie służące do normowania zasad korzystania z cudzych nieruchomości funkcjonowała już za czasów rzymskich<sup>1</sup>. Nie zmienia to faktu, że również w czasach obecnych omawiana instytucja odgrywa niezwykle doniosłą rolę w regulowaniu stosunków terenowoprawnych, zarówno w obrocie nieprofesjonalnym, jak również w relacjach między przedsiębiorcami.

Jeżeli chodzi o polski porządek prawny w okresie powojennym, służebność gruntowa znalazła odzwierciedlenie już w Dekrecie – Prawo rzeczowe<sup>2</sup> (Tytuł VI, art. 167-175 Dekretu), który obowiązywał do dnia 1 stycznia 1965 r., a więc do dnia wejścia w życie Kodeksu cywilnego<sup>3</sup>. Warto zauważyć, że od tego czasu normatywny kształt omawianej instytucji nie uległ zmianie, o czym świadczy fakt, że przepisy dotyczące służebności gruntowej jako takiej nie zostały ani razu znowelizowane. Świadczy to również o ich uniwersalności i ponadczasowości, a zarazem o znacznym kunszcie ówczesnych kodyfikatorów, których owoc pracy przetrwał w niezmiennym kształcie prawie 60 lat, w trakcie których w Polsce doszło do rewolucyjnych zmian ustrojowych, w tym zmian zasad rządzących strukturą własności nieruchomości (zniesienie zasady jednolitego funduszu własności państwowej)<sup>4</sup>.

### Istota i treść służebności gruntowej

Przechodząc do merytorycznej analizy służebności gruntowej, w pierwszej kolejności należy zauważyć, że podobnie jak służebność osobista, użytkowanie, zastaw, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu czy hipoteka, została ona wymieniona w zamkniętym katalogu ograniczonych praw rzeczowych, o którym mowa w art. 244 § 1 k.c.

Normatywna treść omawianego prawa została uregulowana w art. 285 § 1 k.c. Zgodnie z tym przepisem nieruchomość można obciążyć na rzecz właściciela innej nieruchomości (nieruchomości władnącej) prawem, którego treść polega bądź na tym, że właściciel nieruchomości władnącej może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej<sup>5</sup>, bądź na tym, że właściciel nieruchomości obciążonej zostaje ograniczony w możliwości dokonywania w stosunku do niej określonych działań, bądź też na tym, że właścicielowi nieruchomości obciążonej nie wolno wykonywać określonych uprawnień, które mu względem nieruchomości władnącej przysługują na podstawie przepisów o treści i wykonywaniu własności. Z powyższego wynika, że treść służebności gruntowej polega albo na obowiązku znoszenia ingerencji innej osoby w prawo własności nieruchomości obciążonej, albo na obowiązku zaniechania wykonywania przez właściciela nieruchomości obciążonej określonych uprawnień wynikających z jej własności. Służebność gruntowa nie może natomiast polegać na obowiązku czynienia po stronie właściciela nieruchomości obciążonej. Co więcej, zgodnie z § 2 omawianego przepisu, służebność gruntowa może mieć jedynie na celu zwiększenie użytecz-

1 Z. Gołba, *Rozdział I Służebności Gruntowe* [w:] *Służebności gruntowe, drogowe, osobiste i przesyłu*, Warszawa 2016

2 Dekret Prezydium Krajowej Rady Narodowej z dnia 11 października 1946 r. – *Prawo rzeczowe* (Dz.U. 1946 nr 57, poz. 319)

3 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny* (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.)

4 Wynikającej z uchylonego z dniem 1 lutego 1989 r. art. 128 k.c.

5 M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz do art. 1–352*. Wyd. 3, Warszawa 2021

ności nieruchomości władnącej lub jej oznaczonej części. W wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r.<sup>6</sup> Sąd Najwyższy doprecyzował, że przy ocenie dopuszczalności ustanowienia służebności gruntowej o określonej treści zawsze należy mieć na względzie cel w postaci zwiększenia użyteczności nieruchomości władnącej, a nie zabezpieczenie interesów aktualnego jej właściciela. Parafrazując konkluzję przywołanego judykatu, należy stwierdzić, że służebność gruntowa jest prawem związanym z nieruchomością władnącą w tym sensie, że nie może dojść do jej ustanowienia, jeżeli skutkiem takiej czynności nie będzie faktyczne zwiększenie użyteczności nieruchomości władnącej, a wyłącznie korzyść jej właściciela. Jedynie na marginesie należy zaznaczyć, że prawną konsekwencją wspomnianego „związania” jest fakt, iż służebność gruntowa stanowi część składową nieruchomości władnącej, przez co, w związku z treścią art. 50 k.c., „dzieli los” nieruchomości władnącej (podmiotem uprawnionym do wykonywania służebności jest każdorazowy właściciel nieruchomości władnącej).

### Sposoby nabycia służebności gruntowej

#### a. Ustanowienie służebności gruntowej w drodze umowy

Z przepisów ogólnych dotyczących ograniczonych praw rzeczowych wynika, że służebność gruntowa, podobnie jak każde inne ograniczone prawo rzeczowe, może powstać (zostać ustanowiona) w drodze umownej. Na mocy art. 245 § 1 k.c. do umowy tej stosuje się przepisy o przeniesieniu własności, z zastrzeżeniem wynikającym z treści § 2 z którego wynika, że służebność może zostać ustanowiona pod warunkiem lub z terminem, a forma aktu notarialnego jest wy-

maga wyłącznie do oświadczenia woli składanego przez właściciela. Poza tym służebność gruntowa może zostać ustanowiona na mocy orzeczenia sądowego, w ramach działu spadku, czy też decyzji administracyjnej.

Dodatkowym wymogiem warunkującym skuteczność ustanowienia służebności gruntowej jest konstytutywny wpis tego prawa do księgi wieczystej, o czym mowa w art. 2451 k.c.

#### b. Nabycie służebności gruntowej w drodze zasiedzenia

Należy jednak zauważyć, że szczególnym sposobem nabycia służebności gruntowej, jest jej zasiedzenie (a więc nabycie ex lege – z mocy ustawy), do którego na mocy art. 292 k.c., stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące zasiedzenia nieruchomości (art. 172-176 k.c.). Przyjmuje się, że sens instytucji zasiedzenia polega na usankcjonowaniu długotrwałego stanu faktycznego, który nie znajduje odzwierciedlenia w sferze stosunków prawnorzeczowych. Utrzymywanie przez dłuższy czas rozdziewięku między rzeczywistym stanem posiadania a formalnym stanem własności byłoby sprzeczne z interesem porządku publicznego. Zasiedzenie jest instrumentem korekty stosunków własnościowych, polegającym na nadaniu charakteru prawa zadawnionym stanom faktycznym. W instytucji zasiedzenia przejawia się zatem prawokorygująca funkcja posiadania<sup>7</sup>. Innymi słowy, nabycie prawa rzeczowego (co do zasady własności, ale również właśnie służebności gruntowej, w tym służebności przesyłu) może nastąpić w drodze długotrwałego i nieprzerwanego posiadania, które w odniesieniu do służebności musi przybrać postać korzystania z trwałego i widocznego urządzenia.

#### c. Posiadanie służebności jako przesłanka zasiedzenia

Już z samej treści przywołanego art. 292 k.c. wynika, że podstawową przesłanką nabycia służebności w drodze zasiedzenia jest jej posiadanie. Odmienne jednak niż w przypadku zasiedzenia własności nieruchomości, przesłanką zasiedzenia omawianej służebności nie jest posiadanie samoistne (faktyczne posiadanie jak właściciel – art. 336 k.c.), a posiadanie służebności, o którym mowa w art. 352 k.c., a więc korzystanie z cudzej nieruchomości w zakresie odpowiadającym treści służebności. Przyjmuje się, że owo posiadanie musi charakteryzować się stałością (trwałością), co zaakcentował w wyroku z dnia 31 stycznia 1967 r.<sup>8</sup> Sąd Najwyższy zauważając, że posiadanie służebności musi wykazywać się pewnym poziomem stabilności. W przypadku, gdy akty faktycznego wykonywania służebności są całkowicie pozbawione tejże stabilności, nosząc charakter przypadkowości, to nie są one przejawem posiadania i nie prowadzą do ochrony posesoryjnej.

#### d. Trwałości i widoczność urządzeń

Urządzenie będące przedmiotem służebności ma być wytworem celowego działania człowieka, przybierającym materialną postać. Za niewystarczające uważa się stworzenie „urządzenia” poprzez zaniechanie określonych działań, w szczególności powstanie drogi na skutek niedokonywania nasadzeń czy zasiewów na pewnym obszarze<sup>9</sup>. W orzeczeniu z dnia 26 listopada 1959 r.<sup>10</sup> Sąd Najwyższy stwierdził, że zwykła polna droga powstała wskutek stałego przejeżdżania pewnym szlakiem i zaznaczona na gruncie jedynie koleinami oraz śladami przepędzania była nie

6 wyrok Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 15 kwietnia 2021 r., sygn. akt I CSKP 86/21

7 K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), Kodeks cywilny. Komentarz. Wyd. 29, Warszawa 2021

8 wyrok Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 31 stycznia 1967 r., sygn. akt III CR 270/66

9 E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Wyd. 10, Warszawa 2021

10 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 listopada 1959 r., sygn. akt I CR 516/59

jest tym trwałym i widocznym urządzeniem, o którym mówi art. 184 Prawa rzeczowego<sup>11</sup>, i z którego długoletnie korzystanie może doprowadzić do nabycia służebności przejazdu i przechodu przez zasiedzenie. Ciekawym przykładem „trwałego” urządzenia, a za co tym idzie – służebności gruntowej, jest służebność okna, która może zostać nabyta przez zasiedzenie na podstawie art. 292 k.c., (uprzednio również na kanwie Prawa rzeczowego), jeżeli okno otwierane jest na zewnątrz, tak że sięga w przestrzeń nad gruntem sąsiednim<sup>12</sup>.

Jak wspomniano powyżej, przedmiotem posiadania służebności prowadzącego do jej zasiedzenia musi być urządzenie trwałe, ale również widoczne. W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że urządzenie jest widoczne w rozumieniu art. 292 k.c., gdy jest postrzegalne dla każdego przeciętnego uczestnika obrotu cywilnoprawnego. Widoczny charakter urządzenia można stwierdzić nie tylko wtedy, gdy właściciel nieruchomości służebnej może je zobaczyć bezpośrednio, lecz również wtedy, gdy możliwe jest niewątpliwie ustalenie jego istnienia na podstawie łatwo dostępnych danych<sup>13</sup>. Pewne kontrowersje odnośnie do widoczności urządzenia jako przesłanki zasiedzenia służebności ujawniły się po wprowadzeniu do Kodeksu cywilnego szczególnego rodzaju służebności gruntowej, za jaki należy uznać służebność przesyłu. Niejednokrotnie urządzenia przesyłowe, o których mowa w art. 49 § 1 k.c. (służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne np. linie elektroenergetyczne, ciepłownicze,

gazownicze, wodociągowe), zlokalizowane są pod powierzchnią gruntu, a tym samym ich widoczność, w potocznym znaczeniu tego słowa, jest co najmniej ograniczona. W tej kwestii Sąd Najwyższy uznał, że podziemne urządzenia przesyłowe również spełniają przesłankę widoczności, jeżeli z innych łatwo dostępnych danych wynika niewątpliwie, że istnieją. Urządzenie, którego ma dotyczyć posiadanie, powinno stanowić dla właściciela wyraźne ostrzeżenie przed działaniem podmiotu, który korzystając z urządzenia przesyłowego umiejscowionego pod powierzchnią gruntu może doprowadzić do uzyskania odpowiedniej służebności gruntowej, i dlatego każdorazowy właściciel nieruchomości powinien mieć zapewnioną możliwość uzyskania wiedzy o usytuowaniu na jego nieruchomości urządzenia przesyłowego. W konsekwencji przyjąć należy, że w przypadku braku takiej wiedzy u kolejnego właściciela, przesłanka widoczności urządzenia zostanie zrealizowana, jeżeli urządzenie zostało tak oznakowane, że właściciel obiektywnie oceniając mógł i powinien taką wiedzę posiadać, stwierdzając istnienie na gruncie oznaczeń wymaganych właściwymi przepisami dla danego rodzaju urządzenia podziemnego<sup>14</sup>. W innym orzeczeniu Sąd Najwyższy uznał jednak, że samo oznaczenie urządzeń na stosownych mapach nie jest wystarczającym przejawem widoczności urządzenia, prowadzącego do zasiedzenia służebności. Zgodnie z przywołanym judykatem, przyjęcie koncepcji, że dla spełnienia warunku widoczności urządzenia przesyłowego wystarczające jest, aby do mapy zawie-

rającej oznaczenie podziemnych urządzeń przesyłowych istniał powszechny dostęp, byłoby sprzeczne zarówno z brzmieniem, jak i z celem art. 292 k.c.. Okazałoby się bowiem, że do zasiedzenia służebności gruntowej może dojść nie tylko wtedy, gdy jej posiadacz korzysta z widocznego urządzenia, ale także wówczas, gdy właściciele nie poszukiwali tego urządzenia w sytuacji, gdy takie poszukiwanie nie było usprawiedliwione okolicznościami. Brak okoliczności uzasadniających wgląd do mapy obrazującej przebieg podziemnego urządzenia przesyłowego powoduje, że urządzenie to obiektywnie nie było widoczne dla właścicieli nieruchomości obciążonej<sup>15</sup>.

Kończąc wywód dotyczący istnienia trwałych i widocznych urządzeń na nieruchomości obciążonej, wypada wspomnieć, że w orzecznictwie zawiśł spór w zakresie przesądzenia, czy owo urządzenie powinno zostać wniesione przez posiadacza służebności, czy też wystarczającym jest, aby korzystał on z urządzenia wniesionego przez właściciela nieruchomości obciążonej. Tytułem przykładu można wskazać jedno z orzeczeń Sądu Najwyższego<sup>16</sup>, przetwarzające jak się wydaje dotychczasową linię orzecniczą, w którym stwierdzono, że zasiedzenie służebności nie jest wyłączone tylko z tego powodu, że urządzenie to zostało wykonane przez właściciela nieruchomości obciążonej. W piśmiennictwie wskazuje się<sup>17</sup>, że owego sporu nie rozstrzygnęło orzeczenie Sądu Najwyższego<sup>18</sup>, który w uchwale opowiedział się za pierwszym z przywołanych stanowisk.

11 Obecnie art. 292 k.c.

12 Por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 1980 r., sygn. akt III CZP 83/79

13 K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), Kodeks cywilny. Komentarz. Wyd. 29, Warszawa 2021

14 Postanowienie Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 15 kwietnia 2016 r., sygn. akt I CSK 226/15

15 Postanowienie Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 29 maja 2019 r., sygn. akt III CSK 87

16 Postanowienie Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 27 stycznia 2006 r., sygn. akt III CSK 38/05

17 H. Ciepla, 20.3. *Ustanowienie służebności gruntowej* [w:] H. Ciepla, S. Brzeszczyńska, *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, S. Brzeszczyńska, Warszawa 2020

18 Uchwała Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 9 sierpnia 2011 r., sygn. akt III CZP 10/11



e. Upływ czasu i dobra wiara posiadacza. Ostatnią z przesłanek ustawowych zasiedzenia służebności gruntowej jest upływ czasu, a dokładniej posiadanie służebności przez odpowiednio długi okres czasu. W związku z odesłaniem do odpowiedniego stosowania przepisów o zasiedzeniu własności nieruchomości, o którym mowa w art. 292 k.c., terminy zasiedzenia wynoszą odpowiednio 20 lat – w przypadku dobrej wiary posiadacza i 30 lat w przypadku złej wiary. Należy przy tym zauważyć, że w związku z treścią art. 172 k.c., posiadanie służebności przez wskazane wyżej okresy musi być nieprzerwane. W tej mierze na korzyść posiadacza służebności działa domniemanie ciągłości posiadania, o którym mowa w art. 340 k.c., co oznacza, że to właściciel nieruchomości obciążonej, a nie posiadacz służebności musi wykazać w razie ewentualnego procesu, że posiadanie służebności nie miało charakteru ciągłego.

W doktrynie prawa pojawiają się dwie główne koncepcje dobrej wiary. Zgodnie z koncepcją „tradycyjną”, dobra wiara polega na błędnym, ale w danych okolicznościach usprawiedliwionym przekonaniu posiadacza nieruchomości, że przysługuje mu wykonywane przez

niego prawo. Druga koncepcja dobrej wiary zwana „liberalną” zakłada, że dobra wiara posiadacza jest równoznaczna z jego przekonaniem, opartym na obiektywnych przesłankach, wywodzących się ze stosunku będącego podstawą i przyczyną konkretnego stanu faktycznego, że wykonując w swoim imieniu prawo własności niczyjego prawa nie narusza. Wydaje się, że w orzecnictwie Sądu Najwyższego ostatecznie przeważała koncepcja tradycyjna, czego odzwierciedleniem jest np. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 6 grudnia 1991 r.<sup>19</sup> wydana na kanwie dość często zachodzącej ówczesnie problematyki, w ramach której strona domagała się stwierdzenia zasiedzenia własności nieruchomości, która była uprzednio przedmiotem nieformalnego obrotu (zbycia na podstawie umowy zawartej bez zachowania formy aktu notarialnego).

Warto zauważyć, że momentem relevantnym z punktu widzenia ustalenia dobrej lub złej wiary posiadacza jest moment objęcia służebności w posiadanie. Późniejsza zła wiara posiadacza nie ma wpływu na wydłużenie okresu niezbędnego do nastąpienia skutku zasiedzenia. W postanowieniu z dnia 29 maja 2020 r.<sup>20</sup>, Sąd Najwyższy potwierdził, że ocena dobrej wiary jako przesłanki zasiedze-

nia następuje według momentu objęcia w posiadanie, co wynika z art. 172 § 1 in fine k.c.. Na dobrą wiarę posiadacza, wynikającą z uzyskania posiadania w dobrej wierze, nie rzutują zatem zdarzenia następne, które mają miejsce w czasie biegu terminu zasiedzenia (*mala fides superveniens non nocet*).

Nie należy przy tym tracić z pola widzenia tego, że w polskim porządku prawnym funkcjonuje domniemanie dobrej wiary zawarte w art. 7 k.c. Jedynie na marginesie należy wskazać, że istnienie owego domniemania zmienia ciężar dowodu, co ma niebagatelny wpływ na proceduralny aspekt w postępowaniu sądowym prowadzonym w przedmiocie stwierdzenia zasiedzenia służebności (lub postępowaniu w którym podniesiony został procesowy zarzut zasiedzenia). Innymi słowy, podmiot który z faktu posiadania służebności w dobrej wierze wywodzi określone skutki prawne (np. nabycie służebności w drodze zasiedzenia w terminie 20-letnim), nie ma obowiązku dowodzenia tej okoliczności, wręcz przeciwnie – to na właścicielu nieruchomości obciążonej ciąży obowiązek wykazania, że posiadacz służebności, w momencie objęcia posiadania, pozostawał w złej wierze.

19 Uchwała Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 6 grudnia 1991 r., sygn. akt III CZP 108/91  
20 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 maja 2020 r., sygn. akt IV CSK 661/19

## Summary

### Jan Markowicz

An easement is a tool for regulating neighborhood relations of real property. This article explains the possibility of acquiring the easement by way of acquisitive prescription provided by the Polish Civil Code, in addition to the traditional - contractual way of acquiring the easement. The article analyzes acquisitive prescription as a result of using fixed and visible facilities for a sufficiently long period of time, the length of which is conditioned by the existence of good faith of the holder at the moment of taking possession of the easement.

**Paweł Czechowski,**

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski e-mail: p.czechowski@wpia.uw.edu.pl ORCID: 0000-0002-7124-5780

**Adam Niewiadomski**

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski e-mail: a.niewiadomski@adm.uw.edu.pl ORCID: 0000-0002-0838-2686

### Słowa kluczowe:

nieruchomość rolna, soft law, obrót nieruchomościami rolnymi

## WYBRANE ZAGADNIENIA PRAWA EUROPEJSKIEGO W ZAKRESIE NABYWANIA I GOSPODAROWANIA GRUNTAMI ROLNYMI

Przedmiotem artykułu jest problematyka związana z kształtowaniem nowych tendencji w sferze unormowań organów Unii Europejskiej w zakresie nabywania i gospodarowania gruntami rolnymi. Zachodzące zmiany gospodarcze i klimatyczne<sup>1</sup> wymuszają poszukiwania nowych rozwiązań prawnych w celu ochrony rolnego charakteru gruntów. To innowacyjne, ale prowadzone na nieruchomościach rolnych rolnictwo ma stać się wyznacznikiem przyszłej Wspólnej Polityki Rolnej po 2020 r. W tym celu następują poszukiwania rozwiązań prawnych zarówno na poziomie europejskim, jak i krajowym zmierzające do zachowania rolnego charakteru ziemi.

Celem artykułu jest ocena aktów prawnych przyjmowanych przez organy Unii Europejskiej w zakresie tzw. prawa soft law<sup>2</sup>, które mają wpływać na kształt obrotu nieruchomościami rolnymi, chronić zawód rolnika, a przede wszystkim zachować rolny charakter gruntu, a przez to przyczynić się do ochrony klimatu. Wprowadzane akty prawne oddziałują na sferę regulacji krajowych, stanowiąc dla nich pewien wyznacznik. Dostrzegalnym jednak problemem jest niejednorodność stanowisk Komisji Europejskiej i Parlamentu Europejskiego co do stosowanych mechanizmów prawnych i możliwości oddziaływania na rynek nieruchomości rolnych. Jednocześnie proponowane mechanizmy prawne dość znacznie ingerują w prawo własności nieruchomości<sup>3</sup>. Nie jest to zjawiskiem nowym<sup>4</sup>, ale w obecnym stanie prawnym dość mocno eksponującym nadrzędną rolę interesu publicznego w obrocie nieruchomościami rolnymi<sup>5</sup>. Wyważenie pomiędzy przeciwdziałaniem spekulacjom

a prawem własności staje się dość trudnym do zrealizowania wyzwaniem dla prawa europejskiego oraz krajowego.

Główną hipotezą artykułu jest potwierdzenie, że akty prawne o charakterze soft law wpływają na stanowione prawo w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Już dziś można zaobserwować istotny wpływ omawianych w artykule dokumentów Parlamentu Europejskiego czy Komisji Europejskiej i ich oddziaływanie na regulacje w poszczególnych państwach w sferze obrotu nieruchomościami rolnymi.

Problematyka nabywania i gospodarowania gruntami rolnymi stanowi od niedawna przedmiot zainteresowania organów Unii Europejskiej. Wywołany on został procesem masowego wykupu i dzierżawienia ziemi powodującego nadmierną koncentrację gruntów nieznaną w poprzednich dziesięcioleciach państwom członkowskim Unii Euro-

1 A. Niewiadomski, *Rodzinne gospodarstwo rolne wobec ochrony środowiska w prawie polskim i europejskim*, (w:) P. Liwtiniuk (red.), *Prawne mechanizmy wspierania i ochrony rolnictwa rodzinnego w Polsce i innych państwach Unii Europejskiej*, Warszawa 2015, s. 141–151; P. Litwiniuk, *Program Rozwoju Obszarów Wiejskich jako dokument programowy i źródło prawa rolnego*, Warszawa 2018, rozważania dotyczące kwestii płatności rolno-środowiskowych.

2 A. Jurcewicz, *Soft law w prawie Wspólnot Europejskich*, „Przegląd Legislacyjny” 1997, nr 4, s. 31–44; J. Barcz, *Traktat z Lizbony. Wybrane aspekty prawne działań implementacyjnych*, Warszawa 2012; idem, *Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego w świetle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2004, nr 2.

3 A. Stelmachowski, *Treść i wykonywanie prawa własności*, (w:) T. Dybowski (red.), *System Prawa Prywatnego. Tom 3. Prawo rzeczowe*, Warszawa 2007, s. 187–314.

4 A. Jurcewicz, *Własność w ujęciu prawa wspólnotowego – zarys*, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. V.

5 Czechowski, A. Niewiadomski, *Tendencje rozwoju polskiego prawa rolnego w związku z nabyciem członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VII, s. 30–45.

pejskiej. Proces ten nasilił się po 2004 r. i wystąpił w nowych krajach członkowskich Unii Europejskiej, takich jak: Węgry, Słowacja, Łotwa, Litwa, Bułgaria, Rumunia oraz Polska. W krajach tych w wyniku wprowadzonych zmian ustrojowych znaczna ilość gruntów rolnych będących dotychczas w zarządzie publicznym została poddana procesom prywatyzacji. Spowodowało to wystąpienie i utrzymywanie się spekulacyjnej tendencji na rynku ziemi, w szczególności w wielu nowych państwach członkowskich. Powodem tego było przejmowanie ziemi (wykup lub długoterminowa dzierżawa) przez podmioty gospodarcze, często spoza obszaru rolnictwa.

Należy nadmienić, że proces wykupu ziemi i jej koncentracji był znany wcześniej w krajach „trzeciego świata”. Wykupywanie ziemi następowało przez kapitał pochodzący z innych bogatych państw w celu gromadzenia bazy żywnościowo-surowcowej. Zjawisko to znane w literaturze pod nazwą „grabieży ziemi” (ang. land grabbing)<sup>6</sup> nieoczekiwanie pojawiło się w nowych krajach członkowskich Unii Europejskiej z obszaru Europy Środkowo-Wschodniej.

Proces transgranicznego zawłaszczania ziemi w krajach pozaeuropejskich dokonywany jest w celach produkcji żywności, pasz i biopaliw na rzecz państw bogatszych. Do głównych inwestorów obecnie należą: Malezja, USA, Wielka Brytania, Singapur, Arabia Saudyjska, Holandia, Indie, Hongkong, Chiny

i Argentyna<sup>7</sup>. Problematyka transgraniczna zawłaszczania ziemi wzbudziła również zaniepokojenie organizacji międzynarodowych. Komitet do spraw Światowego Bezpieczeństwa Żywności (CFS) w dniu 12 maja 2012 r. wydał tzw. „dobrowolne” wytyczne w zakresie odpowiedzialnego zarządzania tytułami prawnymi do gruntów, łowisk i lasów. Również Organizacja Narodów Zjednoczonych do Spraw Wyżywienia i Rolnictwa (FAO) wydała w 2012 r. „dobrowolne” wytyczne skierowane do państw w celu zapewnienia odpowiedniego zarządzania prawami dotyczącymi własności gruntów, łowisk i lasów w kontekście krajowego bezpieczeństwa żywnościowego.

Problem dotyczący zawłaszczania ziemi rolniczej charakterystyczny dla krajów „trzeciego świata” dostrzeżono również w części krajów Unii Europejskiej i wzbudził on zaniepokojenie administracji unijnej<sup>8</sup>. Spekulacja gruntami stała się dość dochodowym biznesem dla funduszy inwestycyjnych. Nie mają one na celu utrzymania rolnego charakteru gruntów, lecz przede wszystkim osiągnięcie szybkiego zysku, który umożliwi ponowne inwestycje. Lokata kapitału w ziemię stała się jednym z wyznaczników współczesnej gospodarki.

Pogodzenie swobody przepływu kapitału z ochroną gruntów rolnych i ich rolnego charakteru stało się nie tylko głównym wyzwaniem dla polityki rolnej, lecz także dla krajowego i unijnego

prawodawstwa. Powstało pytanie, jak nie ingerując w swobodę przepływu kapitału, czyli jeden z fundamentów Unii Europejskiej, wprowadzić ograniczenia w obrocie nieruchomościami. Ograniczenie to ingerowałoby w prawo własności, które co do zasady nie jest przedmiotem wspólnotowej regulacji<sup>9</sup>.

21 stycznia 2015 r. Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny stanowiący organ doradczy Rady i Komisji Unii Europejskiej wydał opinię „Masowy wykup gruntów rolnych – dzwonek alarmowy dla Europy i zagrożenie dla rolnictwa rodzinnego (opinia z inicjatywy własnej)”<sup>10</sup>. Jest to jeden z pierwszych aktów prawnych typu soft law uwzględniający problematykę gospodarowania nieruchomościami rolnymi i przyszłości europejskiego rolnictwa.

Parlament Europejski, uwzględniając powyższą dokumentację, a także skierowaną do niego petycję<sup>11</sup>, wystrzegając się odwołania do rezolucji w dniu 27 kwietnia 2017 r. w sprawie aktualnego stanu koncentracji gruntów rolnych w Unii Europejskiej: jak ułatwić rolnikom dostęp do gruntów rolnych<sup>12</sup>. Rezolucja w pewnym sensie koresponowała z niektórymi zmianami prawnymi w państwach członkowskich, takich jak Polska czy Węgry. Określone w niej mechanizmy prawne mają wyznaczać możliwe instrumenty prawne, które mają ograniczyć spekulacje gruntami, a jednocześnie zachować jej rolny charakter. Rekomendowane w rezolucji

6 R. Pastuszko, *Land grabbing*. Podstawowe zagadnienia prawne, „Studia Iuridica Lubinensia” 2017, t. XXVI, s. 147–156.

7 Do państw, w których dokonano inwestycji transgranicznych, należą: Indonezja, Ukraina, Rosja, Papua Nowa Gwinea, Brazylia, Argentyna, Etiopia, Sudan Południowy, Maroko – podajemy za: R. Pastuszko, *Land grabbing...*, s. 148 i n. Por. także szeroki międzynarodowy kontekst powyższego problemu zawarty w monografii R. Pastuszko, *Dostęp do zasobów gruntów rolnych w procesie globalizacji. Zagadnienia prawne*, Lublin 2019, s. 68–109.

8 K. Marciniuk, *Pojęcie nieruchomości rolnej jako przedmiotu reglamentacji obrotu własnościowego*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2017, t. XXVI, s. 94–114.

9 P. Liwtiniuk, *O wybranych problemach dotyczących zakresu wyłączeń spod nowego reżimu prawnego obrotu nieruchomościami rolnymi w Polsce*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2017, t. XXVI, s. 256–269.

10 Dz.Urz. UE C nr 242 z 2015 r., s. 3. Powyższa opinia zbiega się z opracowanymi przez Komisję Rolnictwa i Rozwoju Wsi Parlamentu Europejskiego badaniami „Extent of Farmland Grabbing in the UE” (Skala masowego wykupu gruntów rolnych w UE), s. 24 (PES 40.369).

11 Petycja nr 187/2015 w sprawie ochrony europejskich gruntów rolnych i zarządzania nimi jako majątkiem wspólnym: apel organizacji społeczeństwa obywatelskiego o sprawdzenie zrównoważonej i sprawiedliwej unijnej polityki gruntów.

12 Zob.: [https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2016/2141\(INI\)](https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2016/2141(INI)) (dostęp: 1.04.2020 r.)

mechanizmy mają także służyć poprawie klimatu i zachowaniu odpowiedniego stopnia bioróżnorodności na obszarach wiejskich.

W rezolucji Parlamentu problematyka nadmiernej koncentracji<sup>13</sup> gruntów jest powiązana z problematyką nadmiernego wykupu ziemi i przejmowania kontroli nad zarządzaniem nią przez nie liczną grupę przedsiębiorców, niekiedy niezwiązanych z działalnością wytwórczą lub gospodarczą w rolnictwie. Nabywanie tej ziemi odbywa się w celach spekulacji gruntami.

Parlament zwraca uwagę, że proces koncentracji oraz rozdysponowania ziemi, zwłaszcza ze sfery własności państwowej, jest sprzeczny z europejskim modelem zrównoważonego, wielofunkcyjnego rolnictwa, którego ważny element stanowi gospodarstwo rodzinne. Przyczyny takiego procesu rozdysponowania są wieloaspektowe. Dotyczą one wzmożonego popytu na żywność, pasze, komponenty dla celów przemysłowych produkowanych przez rolnictwo, w tym biopaliw, biogazu itp. Kolejny podniesiony w rezolucji Parlamentu Unii Europejskiej czynnik stanowi Wspólna Polityka Rolna, która sprzyja odłogowaniu gruntów oraz zmianie sposobu użytkowania ziemi. Czynniki urbanizacyjne sprzyjają także zmianie przeznaczenia gruntów rolnych na nierolne. Brak ziemi pod nowe budownictwo zmusza do sięgania po grunty rolne, które tracą prawie nieodwracalnie swoje znaczenie dla rolnictwa.

Dalszy czynnik dotyczy wykupywania

gruntów rolnych oraz długoterminowej dzierżawy, które sprzyjają nadto występowaniu procesów spekulacji. Powyższe czynniki, których intensywność nasiliła się zwłaszcza we wspomnianych powyżej nowych państwach członkowskich przyjętych do Unii Europejskiej w 2004 r., doprowadziły do sytuacji, że w państwach tych wprowadzono działania ochronne mające ograniczyć koncentrację gruntów i ich masowy wykup. Wprowadzony system ochrony podczas nabywania gruntów rolnych został poddany kontroli przestrzegania prawa i jego zgodności z prawem Unii Europejskiej przez Komisję Europejską. Wdrożona procedura badania prawa przez Komisję Europejską dotyczyła uchybień w odniesieniu do nowo przyjętych państw członkowskich.

Wspomnieć w tym miejscu należy, że Unia Europejska nie posiada kompetencji wyłącznych ani dzielonych odnoszących się do regulacji obrotu własnościowego nieruchomościami, w tym nieruchomościami rolnymi. Jednakże klauzulę wyłączności dotyczącą stanowienia prawa własności przez państwa członkowskie sformułował art. 345 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)<sup>14</sup>. Otóż państwa członkowskie są zobowiązane do respektowania określonych w Traktatach zasad: swobodnego przepływu kapitału i płatności wyrażonej w art. 63 TFUE. Należy podkreślić, że prawo do zakupu, użytkowania lub zbycia nieruchomości (gruntów rolnych) wchodzi w zakres stosowania zasady swobodnego przepływu kapitału<sup>15</sup>.

Drugą zasadą, którą są zobowiązane respektować kraje członkowskie m.in. w obrocie nieruchomościami, jest zasada swobody przedsiębiorczości wyrażona w art. 49 TFUE. Powołane powyżej zasady prawa unijnego w sposób niebudzący wątpliwości wpływają na funkcjonowanie prawa krajowego dotyczącego własności i obrotu nieruchomościami, w tym rolnymi. Wskazują one na konieczność wyważenia proporcji w sferze regulacyjnej prawa krajowego, która zobowiązana jest uwzględniać regulacje wiodących zasad prawa unijnego. Obie zasady powołane powyżej wskazują wyraźnie na zakaz wprowadzania wszelkich ograniczeń w odniesieniu do obywateli (osób prawnych lub osób fizycznych) państwa członkowskiego oraz terytorium innego państwa w zakresie prowadzenia działalności na własny rachunek w rolnictwie.

Istotnym i nieodłącznym elementem związanym z zasadami prawa unijnego jest przestrzeganie przez państwa Unii Europejskiej zasady niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Związane jest to z zakazem bezpośredniej, jak również pośredniej, utajnionej formy dyskryminacji. Pośrednią dyskryminację należy rozumieć jako stosowanie prawa krajowego, które doprowadza do wystąpienia nierównoważnego skutku prawnego.

W świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości ukształtował się jednoznaczny pogląd, który potwierdza na mocy powoływanego art. 345 TFUE kompetencje państw członkowskich

<sup>13</sup> Według bazy danych Land Matrix ([www.landmatrix.org](http://www.landmatrix.org)) od 2004 r. inwestorzy zagraniczni nabyli prawa do wykorzystania lub kontrolowania ok. 68 000 ha w Bułgarii, 8000 ha na Litwie i 84 000 ha w Rumunii. Stanowi to 1,3% całkowitej powierzchni gruntów ornych w Bułgarii, 2,3% na Litwie, 0,4% w Rumunii. Natomiast w Słowacji, na Łotwie, Węgrzech, w Polsce obcokrajowcy nabyli lub kontrolują 1% powierzchni gruntów ornych. Por. także dokument Parlamentu Europejskiego. Dyrektywa Generalna ds. Polityki Wewnętrznej. Zakres masowego wykupu gruntów rolnych w UE (Extent of Farmland Grabbing in the EU, badania z 2015 r., s. 19–20, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/540369/IPOL\\_STU\(2015\)540369\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/540369/IPOL_STU(2015)540369_EN.pdf) (dostęp: 1.04.2020 r.).

<sup>14</sup> Dz.Urz. UE C nr 202 z 2016 r., s. 47 (wersja skonsolidowana). A. Jurcewicz, *Traktatowe podstawy unijnego prawa rolnego w świetle orzecznictwa*. Zagadnienia wybrane, Warszawa 2012, s. 145 i n.

<sup>15</sup> Znalazło to także potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Por. przykładowo orzeczenia TS: sprawa C-370/05, Festersen, pkt 21–23, sprawa C-452/01, Ospelt, pkt 24. Por. także A. Jurcewicz, P. Popardowski, *Własność w ujęciu prawa polskiego i prawa UE*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX, s. 130–153.



do kształtowania zasad prawa własności. Jednak tworzona legislacja w tym zakresie musi być zgodna z wymogami prawa Unii Europejskiej<sup>16</sup>. Pod wpływem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości ugruntował się także pogląd, że odstępstwo w regulacji krajowej od zasady swobodnego przepływu kapitału nie może naruszać pewnych kryteriów. Otóż nie mogą one mieć charakteru dyskryminacyjnego oraz muszą służyć interesowi publicznemu, a także muszą uwzględniać zasadę proporcjonalności oraz być zgodne z prawami podstawowymi, jak również zasadami prawa Unii Europejskiej. Dotyczy to także zasady pewności prawa i uzasadnionych oczekiwań<sup>17</sup>. Brak uwzględnienia powyższych kryteriów przez legislację państw członkowskich będzie powodować uznanie ich za sprzeczne z prawem Unii Europejskiej.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dopuszcza w sprawach dotyczących nabywania nieruchomości uwzględnianie celów publicznych dla wprowadzenia ograniczeń dotyczących obrotu gruntami rolnymi. Powyższe cele muszą jednak być spójne z celami Wspólnej Polityki Rolnej<sup>18</sup>.

Ocena i możliwość uzasadnienia dla wprowadzenia ograniczeń dotyczących obrotu gruntami rolnymi z punktu widzenia wspomnianych zasad prawa europejskiego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości niewątpliwie przeszła określoną ewolucję<sup>19</sup>. Polegała ona na stopniowym akceptowaniu wprowadzanych ograniczeń obrotu nieruchomości rolnymi ze względu na określone cele polityki publicznej.

W linii orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wyodrębniły się poglądy, które w ocenie Trybunału w płaszczyźnie przedmiotowej są spójne z celami Wspólnej Polityki Rolnej<sup>20</sup>.

Wprowadzenie w regulacjach prawa krajowego ograniczeń jest akceptowane, gdy dotyczy:

- zwiększenia powierzchni gospodarstw rolnych; jednocześnie mają one służyć produkcji rolnej, co z kolei ma przeciwdziałać spekulacji gruntami rolnymi;
- ochrony ludności wiejskiej poprzez utrzymanie rozproszenia własności gruntu;
- zachowania tradycyjnych form uprawy gruntów rolnych poprzez ochronę nieruchomości rolnych mających na celu utrzymanie stałej populacji środowisk wiejskich;
- zachowania w regionach turystycznych tradycyjnej działalności rolniczej sprzyjającej ochronie populacji rolniczej;
- ochrony terytorium i integralności państwa, w tym ochrony terenów o znaczeniu militarnym i ochrony tych interesów przed narażeniem ich na poważne zagrożenia.

Wspomnianą rezolucją Parlamentu Europejskiego z dnia 27 kwietnia 2017 r. wezwano Komisję Europejską i kraje członkowskie do podjęcia monitorowania procesu nadmiernego przejmowania ziemi w drodze nabycia i długoterminowej dzierżawy. Rezolucja wzywa do wzmożenia kontroli rozdysonowa-

nia zasobów gruntów, w tym zwłaszcza ze sfery publicznej z uwzględnieniem celu społecznego, ekonomicznego i środowiskowego, a także zapobiegania spekulacji i koncentracji gruntów rolnych.

Parlament Europejski wnioskował również o wstrzymanie toczących się postępowań przeciwko państwom członkowskim w związku z wprowadzeniem nadmiernych prawnych regulacji ochronnych podczas nabywania i dzierżawienia gruntów rolnych do czasu ustalenia ostatecznych kryteriów obrotu nieruchomości. Dotyczyło to zwłaszcza nowo przyjętych krajów członkowskich, które zdaniem Komisji Europejskiej uchybiały zobowiązaniom traktatowym wobec pozostałych państw członkowskich. W 2015 r. Komisja Europejska wszczęła bowiem postępowanie przeciwko Bułgarii, Węgrom, Litwie, Łotwie i Słowacji w związku ze stwierdzeniem w tych krajach wysokiego poziomu wprowadzonych systemów ochronnych dotyczących nabywania gruntów rolnych. Zdaniem Komisji wprowadzone systemy prawne naruszają zasadę swobodnego przepływu kapitału, co powoduje dyskryminowanie pozostałych krajów Unii Europejskiej.

Wymienione państwa nie przedstawiły dowodów mogących rozwiązać wątpliwości Komisji Europejskiej. W dniu 26 maja 2016 r. Komisja przeszła do drugiego, ostatniego etapu postępowania przed przekazaniem pozwu do Trybunału Sprawiedliwości<sup>21</sup>. Należy nadmienić, że w 2015 r. Polska nie została objęta przez Komisję Europejską powyższą

16 Wyrok TS w sprawie C-302/97, Klaus Konle v Republik Österreich, pkt 38, a także sprawa C-367/98, Komisja v Portugalia, pkt 48.

17 Wyrok TS w sprawie C-17/03, VEMW, pkt 80.

18 Przegląd orzecznictwa oraz stanowisk doktryny prawa w tym zakresie zawiera monografia K. Marciniuka, *Prawne instrumenty ingerencji władzy publicznej w obrót nieruchomościami rolnymi jako środek kształtowania ustroju rolnego*, Białystok 2019, s. 52–67.

19 Por. A. Jurcewicz, *Własność...*, s. 69–73. A. Jurcewicz, P. Popardowski, *Własność...*, s. 130–153.

20 Podajemy za: K. Marciniuk, *Prawne instrumenty...*, s. 62–63, wraz z cytowanym obszernym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości.

procedurą i nie była uczestnikiem postępowania Komisji w sprawie obrotu nieruchomościami rolnymi, które uchybiałyby zobowiązaniom wobec innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Należy wskazać, że Polska do początku 2019 r. nie była formalnie pociągana o naruszenie zasady swobodnego przepływu kapitału dotyczącego gospodarowania nieruchomościami rolnymi, również ze względu na wynegocjowane traktatowe okresy przejściowe<sup>22</sup>. Upływ okresów przejściowych w 2016 r., a zwłaszcza zbiegające się z tym przyjęcie w Polsce również w 2016 r. regulacji prawnej znacznie ingerującej w obrót nieruchomości rolnych<sup>23</sup>, spowodował zainteresowanie Komisji Europejskiej przestrzeganiem zasady swobodnego przepływu kapitału w Polsce.

Na występujące potencjalnie zagrożenie zaliczenia Polski do krajów naruszających zasady prawa unijnego zwracano uwagę także w literaturze przedmiotu<sup>24</sup>.

Nie mógł być więc zaskoczeniem fakt, że problem przepisów w polskim systemie prawnym ograniczających swobodny obrót nieruchomościami rolnymi stanowił od pewnego czasu przedmiot nieformalnych konsultacji Komisji Europejskiej z przedstawicielami polskiego rządu. W dniu 12 marca 2019 r. w mediach ukazała się informacja, że Komisja Europejska podczas wykorzystania systemu EU-Pilot zwróciła się do rządu polskiego o przedstawienie

wyjaśnień w ciągu 10 tygodni oraz udzielenia odpowiedzi na pytania dotyczące ustanowienia w krajowym ustawodawstwie regulacji, które w odniesieniu do obrotu nieruchomościami rolnymi mogą być sprzeczne z unijną zasadą swobody przepływu kapitału (art. 63 ust. 1 TFUE) oraz mogą powodować dyskryminację innych obywateli państw Unii Europejskiej. Z informacji podanych w mediach wynika, że w przedmiotowej sprawie argumentacja polskiego rządu nie okazała się dla Komisji Europejskiej przekonująca. Komisja po zapoznaniu się z odpowiedzią polskiego rządu w powyższej sprawie zapowiedziała wszczęcie formalnego postępowania o naruszenie unijnej zasady swobodnego przepływu kapitału<sup>25</sup>.

W powyższym kontekście udzielona odpowiedź Komisji Europejskiej na rezolucję Parlamentu Europejskiego z dnia 27 kwietnia 2017 r., która ukazała się w dniu 18 października 2017 r., zatytułowana „Komunikat wyjaśniający w sprawie nabywania gruntów rolnych i prawa Unii Europejskiej”<sup>26</sup>, bezpośrednio dotyczy również Polski. Komisja Europejska ustosunkowała się zarówno do rezolucji Parlamentu, jak również określiła wytyczne odnośnie do ustalenia zasad regulacji w krajach członkowskich obrotu gruntami rolnymi, które powinny być zgodne z obowiązującym prawem Unii Europejskiej.

Komisja Europejska, odpowiadając na zalecenia, wezwania i wnioski skierowane w obszernej rezolucji Parlamentu Europejskiego, sformułowała wytyczne dotyczące gospodarki gruntami rolnymi. Powyższe wytyczne uwzględniają i bazują na obowiązującym europejskim prawie wtórnym (rozporządzeniach, dyrektywach, decyzjach, zaleceniach, umowach międzynarodowych)<sup>27</sup>. Drugą podstawą wykładni prawa stanowi bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości).

Komisja Europejska w swojej obszernej wypowiedzi ustosunkowała się do proponowanych przez Parlament rozwiązań, dokonując tego w aspekcie zasady swobodnego przepływu kapitału, zasady praw nabytych oraz zasady proporcjonalności. W szczególności Komisja odniosła się do proponowanych mechanizmów regulacji obrotu ziemią rolniczą, które są stosowane w części krajów Unii Europejskiej, objętych procedurą badania przez Komisję naruszenia przez te państwa podstawowych zasad prawa Unii Europejskiej.

Ocenie w szczególności poddano wprowadzenie w celu kontroli obrotu nieruchomościami takich instrumentów prawnych, jak: zezwolenia administracyjnego na sprzedaż i dzierżawę, stosowanie przez państwo prawa pierwokupu, zobowiązania dzierżawcy nieruchomości rolnych do prowadzenia działalności rolniczej, ograniczenia dotyczące osób prawnych w

21 Sygnaturę postępowań zamieszcza w monografii K. Marciniuk, *Prawne instrumenty...*, s. 58

22 Niebezpieczeństwo wystąpienia tego procesu w polskim systemie prawa sygnalizowano jednak w literaturze przedmiotu. Por. P. Czechowski, *Obrót ziemią a swobodny przepływ kapitału*, „Studia Iuridica Agraria” 2017, t. XII, s. 39–48.

23 Dotyczy to zwłaszcza dokonanych zmian ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1655, z późn. zm.) w drodze ustawy z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymywaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz zmianie niektórych ustaw (Dz.U. 2016 r., poz. 585, z późn. zm.). Przedmiotowa ustawa budzi wiele wątpliwości natury konstytucyjnej dotyczących naruszenia zasad prawidłowej legislacji oraz naruszenia konstytucyjnych zasad wolności majątkowej i wolności gospodarczej. W dniu 16 lipca 2016 r. Rzecznik Praw Obywatelskich złożył wniosek do Trybunału Konstytucyjnego dotyczący niektórych przepisów jako niekonstytucyjnych znowelizowanej z dniem 30 kwietnia 2016 r. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego (K 36/16). Por. K. Marciniuk, *Prawne instrumenty...*, s. 347.

24 Por. P. Czechowski, A. Niewiadomski, *Instrumenty prawne reglamentacji obrotu nieruchomościami rolnymi w Polsce na tle regulacji państw europejskich*, „Studia Iuridica” 2018, t. XXII, s. 90

25 E. Świętochowska, Sprzeczne z europejskim prawem?, „Gazeta Prawna” z 12.03.2019 r., <https://www.gazetaprawna.pl>.

26 Dz.Urz. UE C nr 350 z 2017 r., s. 5.

27 T. P. Czechowski, *Pierwotne i wtórne źródła prawa Unii Europejskiej w polskim porządku prawnym*, (w:) A. Jaroszyński, M. Moździen-Marcinkowski (red.), *Podstawy prawa administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 63–72.

zakresie możliwości nabywania nieruchomości rolnych, określenia wielkości pól obszarowych przy nabywaniu nieruchomości, wprowadzenia indeksacji cen nieruchomości, ustalenie przez państwo preferencji dla rolników w odniesieniu do oferowanej ziemi rolniczej z zasobu własności publicznej.

Biorąc pod uwagę zgłoszone w rezolucji Parlamentu wnioski, Komisja podzieliła zgłoszone uwagi i opinie dotyczące konieczności traktowania zasobów gruntów rolnych jako wyjątkowego dobra. Komisja odniosła się również do sygnalizowanych procesów koncentracji ziemi oraz spekulacji, a także do wprowadzanych przez część państw członkowskich niezgodnych z organami Unii Europejskiej regulacji krajowego prawa gruntowego nadmiernie reglamentującego rynek ziemi. Prowadzi to do sprzeczności z obowiązaniem podstawowych zasad prawa Unii Europejskiej, zwłaszcza zasady swobodnego przepływu kapitału i niedyskryminowania obywateli z innych państw Unii Europejskiej. Komisja Europejska, potwierdzając właściwość państw członkowskich Unii Europejskiej do regulowania rynku ziemi, w tym ziemi rolniczą, za niezgodne z prawem Unii Europejskiej uznała:

- nakładanie na nabywcę nieruchomości rolnej obowiązku osobistego prowadzenia gospodarstwa rolnego,

- wprowadzenie podczas nabycia nieruchomości rolnej kryterium obowiązku miejsca zamieszkania na terytorium nabycia nieruchomości,
- wprowadzenie zakazu nabywania nieruchomości rolnych przez osoby prawne,
- stosowanie warunków wzajemności jako niezgodnego z prawem Unii Europejskiej.

Należy również zwrócić uwagę na nowe akcenty w stanowisku Komisji Europejskiej dopuszczające stosowanie przez państwa członkowskie w ramach prawa krajowego niektórych mechanizmów prawnych reglamentacji dotyczących rynku ziemi rolniczej. Może być ona dokonana na podstawie obowiązującego prawodawstwa Unii Europejskiej oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości. Dotyczy to zwłaszcza stosowania następujących rozwiązań prawnych:

- uzależnienia następnego nabycia nieruchomości rolnych od zezwolenia administracyjnego, przy założeniu wystąpienia przesłanki braku arbitralności rozstrzygnięcia, co mogłoby naruszać zasadę pewności prawa<sup>28</sup>,
- przyznania prawa pierwszeństwa rolnikom podczas nabywania nieru-

chomości rolnych, przy spełnieniu w tym zakresie zasady proporcjonalności do założonego celu. Uwzględnić to powinno również brak dyskryminacji innych podmiotów<sup>29</sup>,

- możliwość stosowania w obrocie kontroli cen zapobiegającej według obiektywnych kryteriów cen spekulacyjnych na ziemię rolną,
- dopuszcza się również stosowanie kryterium posiadania kwalifikacji rolnych podczas nabywania nieruchomości rolnych,
- dopuszczone jest jako uzasadnione stosowanie norm obszarowych podczas obrotu nieruchomościami rolnymi, jak również uprzywilejowanie nabywców lokalnych przy uwzględnieniu określonych celów oraz zasady proporcjonalności<sup>30</sup>.

Wyliczone powyżej elementy możliwych instrumentów prawnych są tylko przykładem wynikającym wprost z rezolucji Parlamentu, a w niektórych aspektach także z komunikatu Komisji. Niektóre państwa, jak np. Polska czy Węgry, stosują w swoich regulacjach krajowych część proponowanych rozwiązań. Kontrola administracyjna obrotu nieruchomościami rolnymi nie jest obca także Francji, Hiszpanii czy Niemcom. Jest ona na razie dość ograniczona.

28 W pkt 22 rezolucji „zachęca wszystkie państwa członkowskie, aby korzystały z takich instrumentów regulacji rynku gruntów, które są już z powodzeniem stosowane w niektórych państwach członkowskich, zgodnie z postanowieniami Traktatów, takich jak państwowe zezwolenia na sprzedaż i dzierżawę ziemi, prawo pierwokupu, obowiązek prowadzenia przez dzierżawcę działalności rolniczej, ograniczenia prawa nabycia przez osoby prawne, ograniczenie liczby hektarów ziemi, które można nabyć, preferencje dla rolników, gromadzenie gruntów, indeksacja cen na podstawie dochodu z działalności rolniczej itp.”.

29 Przykładowo w pkt 12 rezolucji. *Parlament* „wzywa państwa członkowskie, aby w celu osiągnięcia założeń WPR przy nabywaniu i dzierżawie gruntów rolnych przyznawały pierwszeństwo drobnym i średnim producentom lokalnym, nowym podmiotom i młodym rolnikom, zapewniając równy dostęp kobietom i mężczyznom, ponieważ posiadanie jak największej części uprawianej przez nich ziemi jest w interesie zrównoważonego i stabilnego rozwoju ich gospodarstw, zwłaszcza w czasach, kiedy podmioty niebędące rolnikami są coraz bardziej zainteresowane nabywaniem działek rolnych, bardzo często w celach czysto spekulacyjnych; zachęca państwa członkowskie do promowania małych rodzinnych gospodarstw rolnych i zrównoważonych metod produkcji”. W komunikacie Komisji w zakresie kwalifikacji rolniczych wskazano, że „W związku z tym nie można stwierdzić, że dla skutecznego funkcjonowania sektora rolnego obowiązkowo wymaga się posiadania kwalifikacji zawodowych. W tym kontekście wymóg posiadania określonych kwalifikacji w celu zakupu gruntów wymaga szczególnego uzasadnienia w przepisach krajowych; w przypadku braku takiego uzasadnienia wydawałoby się, że wymóg jest nieuzasadnionym i nieproporcjonalnym ograniczeniem swobodnego przepływu kapitału. Aby wysnuć inny wniosek, państwa członkowskie musiałyby wykazać, dlaczego wymaga się określonych kwalifikacji do zakupu gruntów, podczas gdy zasadniczo dopuszcza się prowadzenie działalności rolniczej bez jakiegokolwiek formalnego potwierdzenia kompetencji. Wnioski te nie podważają faktu, że pomyślnie i zrównoważone rolnictwo wymaga odpowiedniego szkolenia zawodowego”.

30 Por. powoływany komunikat oraz K. Marciniuk, *Prawne instrumenty...*, s. 66–67.

Przedstawione w komunikacie stanowisko Komisji Europejskiej dotyczące węzłowych problemów powstawania zasad prawnych dotyczących obrotu nieruchomościami rolnymi mającymi wpływ na kształtowanie struktury rolnej w państwach członkowskich Unii Europejskiej wskazuje na nowe regulowanie wzajemnych relacji oraz związków pomiędzy prawnymi regulacjami krajowymi a prawem Unii Europejskiej. Nie ulega również wątpliwości, że organy Unii Europejskiej, Parlament, a zwłaszcza Komisja rozpoczęły analizę problemu koncentracji gruntów rolnych oraz procesów wielkoobszarowego przejmowania gruntów rolnych<sup>31</sup>.

Materializację powyższych procesów stanowi niewątpliwie rezolucja Parlamentu Europejskiego oraz komunikat Komisji Europejskiej. Zarówno rezolucja Parlamentu, jak i komunikat Komisji stanowią tzw. miękkie prawo – soft law<sup>32</sup>. Jak wskazuje europejska judykatura, akty typu soft law są zaliczane do aktów prawnych nienazwanych. Trybunał Sprawiedliwości wskazał, iż należy brać je pod uwagę w procesie wyjaśniania prawa wewnętrznego (krajowego) lub uzupełniania wiążących postanowień prawa unijnego<sup>33</sup>.

Komunikat Komisji charakteryzuje się jednocześnie dodatkowymi elementami. Nie tworzy on wiążących wzorców normatywnych, lecz systematyzując znaczenie obowiązujących norm traktatowych, komunikat prezentuje także wykładnię Trybunału Sprawiedliwości, która stanowi podstawę interpretacji prawa unijnego.

Zważywszy na kompetencje Komisji określone w art. 258 TFUE, może ona wydać uzasadnioną opinię o uchybieniu przez państwa członkowskie Unii Europejskiej zobowiązaniom traktatowym. Komisja może również wezwać do usunięcia naruszeń, po uprzednim przedstawieniu przez państwa członkowskie stosownych wyjaśnień. Jeżeli państwo członkowskie nie zastosuje się do opinii w terminie określonym przez Komisję, może ona wnieść sprawę do Trybunału Sprawiedliwości<sup>34</sup>. Otwiera to drogę sądowego wszczęcia postępowania. Biorąc powyższe kompetencje Komisji pod uwagę, analizowany komunikat stanowi niewątpliwie sygnał dla państw członkowskich o konieczności przestrzegania reguł dotyczących zasad obrotu nieruchomościami rolnymi w sferze prawa krajowego. Znaczenia nabiera również jego związek z zasadami prawa unijnego.

Trzeba wziąć jednocześnie pod uwagę niejednorodność przedstawianych w rezolucji Parlamentu oraz komunikacie Komisji możliwych do zastosowania instrumentów prawnych ingerujących w obrót nieruchomościami rolnymi. Powoduje to nie tylko problemy interpretacyjne, lecz także już na tym poziomie wskazuje na trudności w znalezieniu mechanizmów prawnych, które godziłyby swobodny przepływ kapitału oraz prawo własności. Istnieje obawa, że znalezienie takich rozwiązań w prawie krajowym może okazać się niewykonalne z uwagi na złożoność reguł prawa europejskiego.

Parlament Europejski w pkt 40 rezolucji wzywa „Komisję, aby wspólnie

z państwami członkowskimi i zainteresowanymi stronami opublikowała jasny i kompleksowy katalog kryteriów, obejmujący transakcje dotyczące gruntów rolnych dokonywane na rynkach kapitałowych, który zapewni równe warunki działania i wyjaśni państwom członkowskim ponad wszelką wątpliwość, jakie środki regulacji rynku gruntów są dopuszczalne, biorąc pod uwagę interes publiczny i cztery podstawowe wolności Unii Europejskiej w celu ułatwienia rolnikom nabywania gruntów wykorzystywanych w rolnictwie i leśnictwie; wzywa Komisję do rozważenia wstrzymania toczących się postępowań, których przedmiotem jest sprawdzenie zgodności z prawem UE ustawowych regulacji państw członkowskich w zakresie obrotu ziemią rolną do czasu opublikowania powyższych kryteriów”. Brak takiej listy kryteriów – instrumentów prawnych powoduje, że rezolucja i komunikat na razie pozostają wykluczającymi się mechanizmami prawnymi.

Jednocześnie można zaobserwować, że poszczególne państwa Unii Europejskiej poszukują mechanizmów prawnych, aby ochronić rolny charakter gruntu. Wiąże się to z pośrednim oddziaływaniem omawianych aktów prawnych na regulacje krajowe. Ani rezolucja, ani komunikat nie mają roli normotwórczej. Podejmowane jednak tematy i wyznaczanie swobodnego kierunku oczekiwanych zmian stawia te akty prawne na dość ważnej pozycji „miękkiego” oddziaływania na obrót nieruchomościami rolnymi w Europie.

31 Por. R. Pastuszko, *Dostęp do zasobu...*, s. 213–244.

32 Analizę soft law zawiera m.in. monografia: P. Litwiniuk, *Program Rozwoju...*, s. 151–154.

33 Podajemy za: P. Litwiniuk, *Program Rozwoju...*

34 Por. K. Marciniuk, *Prawne instrumenty...*, s. 68.



**Bibliografia:**

- Barcz J., *Traktat z Lizbony. Wybrane aspekty prawne działań implementacyjnych*, Warszawa 2012
- Barcz J., *Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego w świetle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2004, nr 2
- Czechowski P., *Obrót ziemią a swobodny przepływ kapitału*, „Studia Iuridica Agraria” 2017, t. XII
- Czechowski P., *Pierwotne i wtórne źródła prawa Unii Europejskiej w polskim porządku prawnym*, (w:) A. Jaroszyński, M. Możdżeń-Marcinkowski (red.), *Podstawy prawa administracyjnego*, Warszawa 2014
- Czechowski P., Niewiadomski A., *Instrumenty prawne reglamentacji obrotu nieruchomościami rolnymi w Polsce na tle regulacji państw europejskich*, „Studia Iuridica” 2018, t. XXII
- Czechowski P., Niewiadomski A., *Tendencje rozwoju polskiego prawa rolnego w związku z nabyciem członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VII
- Jurcewicz A., *Soft law w prawie Wspólnot Europejskich*, „Przegląd Legislacyjny” 1997, nr 4
- Jurcewicz A., *Traktatowe podstawy unijnego prawa rolnego w świetle orzecznictwa*. Zagadnienia wybrane, Warszawa 2012
- Jurcewicz A., *Własność w ujęciu prawa wspólnotowego – zarys*, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. V
- Jurcewicz A., Papardowski P., *Własność w ujęciu prawa polskiego i prawa UE*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX
- Litwiniuk P., *Program Rozwoju Obszarów Wiejskich jako dokument programowy i źródło prawa rolnego*, Warszawa 2018
- Litwiniuk P., *O wybranych problemach dotyczących zakresu wyłączeń spod nowego reżimu prawnego obrotu nieruchomościami rolnymi w Polsce*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2017, t. XXVI
- Marciniuk K., *Pojęcie nieruchomości rolnej jako przedmiotu reglamentacji obrotu własnościowego*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2017, t. XXVI
- Marciniuk K., *Prawne instrumenty ingerencji władzy publicznej w obrót nieruchomościami rolnymi jako środek kształtowania ustroju rolnego*, Białystok 2019
- Niewiadomski A., *Rodzinne gospodarstwo rolne wobec ochrony środowiska w prawie polskim i europejskim*, (w:) P. Litwiniuk (red.), *Prawne mechanizmy wspierania i ochrony rolnictwa rodzinnego w Polsce i innych państwach Unii Europejskiej*, Warszawa 2015
- Pastuszko R., *Dostęp do zasobu gruntów rolnych w procesie globalizacji. Zagadnienia prawne*, Lublin 2019
- Pastuszko R., *Land grabbing. Podstawowe zagadnienia prawne*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2017, t. XXVI
- Stelmachowski A., *Treść i wykonywanie prawa własności*, (w:) T. Dybowski (red.), *System Prawa Prywatnego*. Tom 3. Prawo rzeczowe, Warszawa 2007.
- Artykuł dzięki uprzejmości Wydawnictw Uniwersytetu Warszawskiego
- Źródło: Studia Iuridica 86
- ISSN 0137-4346; e-ISSN 2544-3135 Creative Commons: Uznanie Autorstwa (CC BY) 3.0 Polska
- <http://creativecommons.org/licenses/by/3.0/pl/>
- DOI: <https://doi.org/10.31338/2544-3135.si.2020-86.3>

**Summary**

**Paweł Czechowski,  
Adam Niewiadomski**

The subject of the analysis are new tendencies in the European soft law pertaining to agricultural land management and agricultural property trade. In 2017, a European Parliament resolution was published on the current state of agricultural land concentration in the EU. This same year, on 18 October, European Commission formulated a statement that responded to this resolution by defining the control limits of property rights for the European Union authorities, based on a line set by the Court of Justice and the guiding principles of the TFEU.

## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazowania się:** kwartalnik

### **Redakcja:**

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

### **Skład i łamanie:**

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

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

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

### **Wydawca**

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

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

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

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

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

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

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

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

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



WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
WROCLAWSKIEGO

