Druk nr 2302

Warszawa, 12 maja 2022 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
IX kadencja
Prezes
Naczelnego Sądu Administracyjnego
WOP.0676.3.2022

Pani
Elżbieta Witek
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowna Pani Marszałek

W załączeniu uprzejmie przesyłam do wiadomości

- **„Informację o działalności sądów administracyjnych w 2021 roku”.**

Z poważaniem

(-) Jacek Chlebny

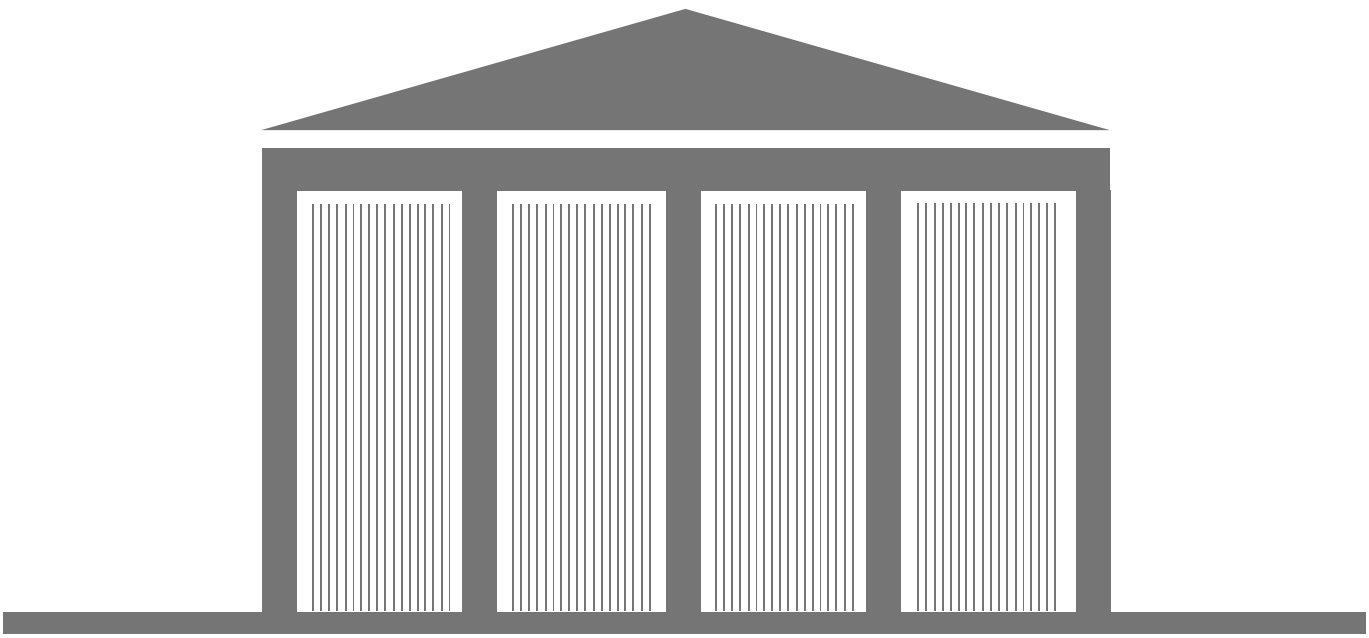
INFORMACJA O DZIAŁALNOŚCI SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W 2021 ROKU

N·S·A

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY

INFORMACJA O DZIAŁALNOŚCI SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W 2021 ROKU

Warszawa, marzec 2022



NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY

Warszawa 2022

Biuro Orzecznictwa
Naczelnego Sądu Administracyjnego

Warszawa, marzec 2022

Opracowanie graficzne, korekta, łamanie:
Kancelaria Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Druk i oprawa:
PRINT GROUP Sp. z o.o., Szczecin

SPIS TREŚCI

Wykaz wybranych skrótów 9
Wstęp 11

CZĘŚĆ PIERWSZA
Działalność wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego

I. Wojewódzkie sądy administracyjne 13
1. Zagadnienia ogólne 13
2. Kontrola działalności administracji publicznej 14
3. Postępowanie mediacyjne i uproszczone 15

II. Naczelny Sąd Administracyjny 17
1. Zagadnienia ogólne 17
2. Działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego 17
3. Uchwały wyjaśniające przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, oraz uchwały rozstrzygające zagadnienia prawne 18
4. Spory o właściwość i spory kompetencyjne 24
5. Skarga na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki 26
6. Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia 29

CZĘŚĆ DRUGA
Zagadnienia wynikające z orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego

I. Izba Finansowa 31
1. Uwagi ogólne dotyczące rodzaju i liczby rozpoznawanych spraw w ramach działalności orzeczniczej Izby 31
2. Ocena orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie właściwości Izby 33
3. Zagadnienia wynikające z orzecznictwa Izby 38
4. Zagadnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach z zakresu Izby Finansowej w opinii Biura Orzecznictwa 88

II. Izba Gospodarcza ... 101
1. Uwagi ogólne dotyczące rodzaju i liczby rozpoznawanych spraw w ramach działalności orzeczniczej Izby Gospodarczej ... 101
2. Ocena orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie właściwości Izby ... 103
3. Zagadnienia problemowe wynikające z orzecznictwa Izby ... 104
4. Zagadnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach z zakresu Izby Gospodarczej w opinii Biura Orzecznictwa ... 145

III. Izba Ogólnoadministracyjna ... 175
1. Uwagi ogólne dotyczące rodzaju i liczby rozpoznawanych spraw w ramach działalności orzeczniczej Izby Ogólnoadministracyjnej ... 175
2. Ocena orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie właściwości Izby ... 176
3. Zagadnienia wynikające z orzecznictwa Izby ... 180
4. Zagadnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach z zakresu Izby Ogólnoadministracyjnej w opinii Biura Orzecznictwa ... 224

IV. Zagadnienia procesowe ... 238
1. Zagadnienia ogólne ... 238
2. Zagadnienia procesowe ... 238

V. Stosowanie prawa Unii Europejskiej i Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności przez Naczelny Sąd Administracyjny oraz wojewódzkie sądy administracyjne w 2021 r. ... 240
1. Uwagi wstępne ... 240
2. Pytania prejudycjalne do TSUE oraz wykonywanie orzeczeń prejudycjalnych TSUE ... 241
3. Stosowanie prawa unijnego w poszczególnych kategoriach spraw ... 250
4. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej ... 261
5. Uwagi końcowe ... 264

VI. Stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych ... 265
1. Zagadnienia ogólne ... 265
2. Formy bezpośredniego stosowania Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych ... 265
3. Pytania prawne ... 269
4. Wyroki Trybunału Konstytucyjnego o istotnym znaczeniu dla orzecznictwa sądów administracyjnych ... 270

VII. Ochrona interesu jednostki w postępowaniu administrachyjnym ... 274

VIII. Zagadnienia prawne wynikające z wadliwie sformułowanych przepisów prawa ... 280
1. Zagadnienia wstępne ... 280
2. Luki prawne ... 280
3. Przepisy prawa powodujące trudności interpretacyjne ... 281

4. Błędy legislacyjne ... 283
5. Podsumowanie ... 283

CZĘŚĆ TRZECIA
Pozaorzecznicza działalność sądownictwa administracyjnego

I. Realizacja zadań i nadzór Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynikający z Konstytucji RP i ustaw ... 285

II. Biuro Orzecznictwa ... 285
1. Zagadnienia ogólne ... 285
2. Analiza orzecznictwa ... 286
3. Działalność nadzorcza ... 287
4. Działalność wydawnicza ... 287
5. Udział w pracach legislacyjnych ... 288
6. Wydział Prawa Europejskiego ... 288

III. Realizacja zadań ogólnoorganizacyjnych z zakresu działalności pozaorzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego ... 290

IV. Wydział Informacji Sądowej NSA ... 294
1. Zagadnienia ogólne ... 294
2. Informowanie i udostępnianie akt ... 294
3. Dostęp do informacji publicznej ... 295
4. Skargi, wnioski i petycje ... 297
5. Obsługa medialna ... 299
6. Statystyka ... 300
7. Działania nadzorcze ... 300
8. Strona internetowa oraz strona podmiotowa BIP NSA, Centralna Baza Orzeczeń i Informacji o Sprawach ... 301

Załącznik ... 303

WYKAZ WYBRANYCH SKRÓTÓW

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnyjnych http://orzeczenia.nsa.gov.pl
ETPC	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
ETS, TSUE	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości; na mocy Traktatu z Lizbony z 2007 r. Trybunał zmienił nazwę na Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 267; Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1257; Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1030; Dz.U. z 2016 r. poz. 1578 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1577; Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
p.o.ś.	– ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2013 r. poz. 1232 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 672 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 519 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 799 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1396 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
p.t.	– ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. Nr 171, poz. 1800 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1489 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1907 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1954 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2460 ze zm.)
p.u.s.a.	– ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1066 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2188 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2107 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2167 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 2071)
p.w.p.	– ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1410 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 776 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 286 ze zm.)
u.COVID-19	– ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz.1842)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 2147 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 121 ze zm., poz. 2204 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 65 ze zm.)
u.o.d.o.	– ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1842)
u.o.i.n.	– ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 182, poz. 1228; Dz.U. z 2016 r. poz. 1167 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 412 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 742)

u.o.s. – ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2012 r. poz. 1282 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1827 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1044 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1000 ze zm.)

u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 722)

u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 223 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1519 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 815)

u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm., poz. 1509 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)

u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)

u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2012 r. poz. 1015 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 599 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1314 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.)

u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)

u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 205 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 833 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1813)

u.p.t.u.; ustawa VAT z 2004 r. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)

u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.)

u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1875 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 994 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 713)

u.s.p. – ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 595 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 814 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1868 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 995 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 511 ze zm.)

u.s.u.s. – ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1442 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 963 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm.)

u.t.d. – ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1414 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1907 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2200 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 58 ze zm., poz. 2140 ze zm.)

ustawa VAT z 1993 r. – ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

u.u.i.s. – ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.; Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.)

u.z.p.p.r. – ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 383 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1376 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1307 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1295)

u.z.t. – ustawa z dnia 31 stycznia 1985 r. o znakach towarowych (Dz.U. Nr 5, poz. 17 ze zm.) *uchylona przez p.w.p.*

WSTĘP

Zgodnie z art. 15 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego informuje Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej i Krajową Radę Sądownictwa o działalności sądów administracyjnych. *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2021 roku* jest wykonaniem tego przepisu. Zawarte są w niej wszystkie aspekty dotyczące funkcjonowania i orzecznictwa sądów administracyjnych. Kognicja sądów administracyjnych obejmuje sprawy zakreślone postanowieniami art. 184 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz ustaw.

Sądownictwo administracyjne, zgodnie z postanowieniami Konstytucji i ustaw[1], jest dwuinstancyjne. Wojewódzkie sądy administracyjne rozpoznają sprawy w pierwszej instancji, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny jest sądem odwoławczym sprawującym nadzór judykacyjny i organizacyjny nad sądami pierwszej instancji.

Zagadnienia dotyczące działalności sądów administracyjnych w 2021 r. zostały ujęte w trzech częściach. Pierwsza część zawiera informacje dotyczące efektywności funkcjonowania sądów obu instancji w oparciu o dane statystyczne oraz zagadnienia należące do wyłącznej właściwości sądu pierwszej instancji (postępowanie mediacyjne i uproszczone) i sądu drugiej instancji (działalność uchwałodawcza, rozpoznawanie: sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych, skarg na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki, skarg o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia). Część druga dotyczy zagadnień związanych z działalnością orzeczniczą Izb NSA i zawiera m.in.: ocenę orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie właściwości Izb, omówienie istotnych zagadnień wynikających z orzecznictwa Izb NSA, zagadnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w opinii Biura Orzecznictwa oraz inne, dotyczące m.in. interpretacji przepisów procesowych, stosowania przepisów wspólnotowych oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), stosowania Konstytucji i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, funkcjonowania administracji publicznej, zagadnień prawnych wynikających z wadliwie sformułowanych przepisów prawa. Część trzecia dotyczy pozaorzeczniczej działalności sądownictwa administracyjnego. Zawarte są tam informacje dotyczące realizacji zadań wynikających z nadzoru Prezesa NSA nad działalnością: judykacyjną, sprawowaną przez Biuro Orzecznictwa, organizacyjną, sprawowaną przez Kancelarię Prezesa NSA oraz informacyjną, sprawowaną przez Wydział Informacji Sądowej.

Dane statystyczne ułożone w odpowiednich tabelach stanowią załącznik do *Informacji*.

[1] Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2071; dalej: p.u.s.a.), ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.) oraz ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.)

Część pierwsza

DZIAŁALNOŚĆ WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH I NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

I. Wojewódzkie sądy administracyjne

1. Zagadnienia ogólne

W 2021 r. do wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęło 68 837 skarg na akty i czynności[1] oraz 17 427 skarg na bezczynność organów i przewlekłe prowadzenie postępowania. Ogółem z wpływu sądy miały do rozpatrzenia 86 264 skargi. W porównaniu z 2020 r. wpływ skarg zwiększył się o 17 789 spraw, co stanowi 20,62% ogółu wpływu. Z poprzedniego okresu pozostało 23 468 skarg na akty i czynności oraz 3317 skarg na bezczynność organów i przewlekłe prowadzenie przez nie postępowania. Łącznie sądy miały do rozpatrzenia 113 049 spraw, o 21 211 skarg więcej niż w 2020 r.

Wojewódzkie sądy administracyjne załatwiły 62 259 skarg na akty i czynności, z czego 7261 na rozprawie oraz 54 998 na posiedzeniu niejawnym. Spośród skarg załatwionych na rozprawie sądy uwzględniły 2973 skargi, 4202 oddaliły, 49 odrzuciły, a 37 załatwiły w inny sposób. Na posiedzeniu niejawnym uwzględniono 16 369 skarg, 25 210 oddalono, a 9484 odrzucono. W odniesieniu do skarg na bezczynność organów i przewlekłe prowadzenie postępowania sądy załatwiły 13 635 skarg, z czego na rozprawie 31, a na posiedzeniu niejawnym 13 604. Łącznie w 2021 r. wojewódzkie sądy administracyjne załatwiły 75 894 skargi, co stanowi 87,98% wpływu skarg oraz 67,13% ogółu skarg do rozpatrzenia. W porównaniu z 2020 r. wskaźniki te są odpowiednio niższe o 2,76% i o 0,52%. Na okres następny pozostało do rozpatrzenia łącznie 33 017 skarg, czyli 6232 skargi więcej niż w 2020 r.

Najwięcej skarg wpłynęło do WSA w Warszawie, to jest 28 506 skarg, co stanowi 33,05% ogółu wpływu do wojewódzkich sądów administracyjnych. Dla przykładu, do WSA w Gliwicach wpłynęło 5637 skarg, do WSA w Krakowie – 5431 skarg, do WSA w Poznaniu – 5465 skarg, a do WSA we Wrocławiu – 13 738 skarg. Podobnie jak w 2020 r. najmniej skarg wpłynęło do WSA w Opolu – 1318, Białymstoku – 1753, Gorzowie Wielkopolskim – 1838 oraz Kielcach – 1909.

Najwięcej skarg wniosły osoby fizyczne – 66 359. Osoby prawne wniosły 18 901 skarg, organizacje społeczne – 1379, prokurator – 1259, Rzecznik Praw Obywatelskich – 21, inne podmioty – 343. W postępowaniach toczących się przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi wystąpiło 7124 pełnomocników organów administracji publicznej, 3336 adwokatów, 4938 radców prawnych, 798 doradców podatkowych, 20 rzeczników patentowych, 434 prokuratorów oraz w 3 sprawach Rzecznik Praw Obywatelskich.

[1] Liczba zawiera również skargi o wznowienie postępowania.

Wojewódzkie sądy administracyjne załatwiły w terminie do 3 miesięcy średnio 40,67% skarg na akty i inne czynności oraz bezczynność organów i przewlekłe prowadzenie postępowania. W terminie do 4 miesięcy załatwiono 57,33% spraw, a w terminie do 6 miesięcy 79,88% wskazanych skarg[2]. Powyższe liczby świadczą o dużej sprawności postępowań przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi.

2. Kontrola działalności administracji publicznej

W roku sprawozdawczym wojewódzkie sądy administracyjne wyeliminowały z obrotu prawnego średnio 31,07% decyzji i innych czynności organów administracji publicznej. Dla porównania w 2020 r. współczynnik ten wynosił 28,1%, w 2019 r. – 27,32%, w 2018 r. – 25,08%, w 2017 r. – 22,22%, w 2016 r. – 19,78%, w 2015 r. – 22,03%.

Podobnie jak w latach poprzednich najwięcej rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych zapadło w sprawach podatkowych. Stanowiły one 20,77% ogółu spraw załatwionych. Na 12 934 załatwione skargi na akty i inne czynności organów w sprawach podatkowych sądy uwzględniły 3361 skarg, tj. 25,99% (w 2020 r. – 25,70%, w 2019 r. – 23,04%, a w 2018 r. – 20,67%).

Oprócz skarg na akty i czynności wojewódzkie sądy administracyjne załatwiły w roku sprawozdawczym 13 635 skarg na bezczynność organów i przewlekłe prowadzenie postępowania, z czego 6626 skarg uwzględniono (48,60%). W 2020 r. sądy załatwiły 8311 takich skarg, w 2019 r. – 7999, w 2018 r. – 6310, w 2017 r. – 6240, a w 2016 r. – 6490.

W sprawach ze skarg dotyczących samorządu terytorialnego do sądów wpłynęło 3155 skarg, tj. 3,66% ogółu wpływu skarg. Wyrokiem załatwiono 2410 skarg, z czego uwzględniono 1698 skarg, tj. 70,46%. Dla porównania w 2020 r. do sądów wpłynęło 4521 skarg, tj. 6,6% ogółu wpływu skarg, wyrokiem załatwiono 3336 skarg, uwzględniono 2641 skarg, tj. 79,17%, w 2019 r. do sądów wpłynęły 3604 skargi, tj. 5,13% ogółu wpływu skarg, wyrokiem załatwiono 2558 skarg, uwzględnione zostały 1943 skargi, tj. 75,96%.

Ogółem załatwiono 2990 skarg na działalność uchwałodawczą samorządu gminnego, w tym uwzględniono 1647 skarg (55,08%), samorządu powiatowego –137 skarg, w tym uwzględniono 46 skarg (33,58%), natomiast samorządu województwa – 38 skarg, w tym uwzględniono 5 skarg (13,16%).

Od wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych wniesiono 21 314 skarg kasacyjnych, z czego 1017 skarg zostało odrzuconych. Do NSA przekazano 19 761[3] skarg kasacyjnych (92,71%). Biorąc pod uwagę, że w 2021 r. wojewódzkie sądy administracyjne załatwiły 75 894 skargi, sprawy przekazane do NSA stanowiły 26,04% ogółu załatwionych skarg na akty administracyjne oraz bezczynność organów i przewlekłe prowadzenie postępowania. W 2020 r. wojewódzkie sądy administracyjne przekazały do NSA 14 494 skargi kasacyjne, w 2019 r. – 17 013, w 2018 r. – 20 229, w 2017 r. – 17 661, w 2016 r. – 20 605, w 2015 r. – 18 641, w 2014 r. – 18 103, w 2013 r. – 17 089.

[2] Wskaźniki te nie sumują się, gdyż każdy z nich jest liczony osobno.

[3] Część skarg wpłynęło do NSA i zostało zarejestrowanych w 2020 r.

3. Postępowanie mediacyjne i uproszczone

3.1. Celem mediacji jest umożliwienie stronom sporu, z pomocą mediatora, dojście do porozumienia bez przeprowadzania rozprawy. Instytucję postępowania mediacyjnego regulują przepisy art. 115–118 p.p.s.a.

Pomimo nowelizacji[4] postępowania mediacyjnego, podobnie jak w minionych latach, instytucja ta nie znalazła szerszego zastosowania w sądownictwie administracyjnym. W 2021 r. postępowanie mediacyjne wszczęto w 8 sprawach i 1 sprawę załatwiono. Przyczynę tego stanu można uzasadnić szybkością i sprawnością rozpoznawania spraw w trybie zwykłym. Wynoszący obecnie 6–12 miesięcy okres rozpoznania większości spraw sprawia, że prowadzenie ewentualnego postępowania mediacyjnego nie przyczyniłoby się do przyspieszenia postępowania – co w założeniu stanowi jedną z kluczowych zalet mediacji.

Szczegółowe dane na temat wpływu oraz liczby załatwionych spraw w postępowaniu mediacyjnym w latach 2010–2021 przedstawia poniższa tabela.

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Wszczęto postępowanie w sprawach	11	23	25	8	10	8	8	1	6	1	3	8
Załatwiono spraw	2	8	4	5	4	1	0	0	1	1	2	1

3.2. Postępowanie uproszczone jest szczególnym rodzajem postępowania sądowoadministracyjnego uregulowanym w art. 119–122 p.p.s.a. W 2015 r. odnotowano wzrost liczby spraw rozpoznanych w tym trybie. Wynika to głównie z rozszerzenia katalogu spraw, które mogą być rozpoznawane w tym trybie, wprowadzonego mocą ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[5], która obowiązuje od 15 sierpnia 2015 r.

Przed zmianą, w myśl art. 119 p.p.s.a., sprawa mogła być rozpoznana w trybie uproszczonym, gdy decyzja lub postanowienie są dotknięte wadą nieważności, o której mowa w art. 156 § 1 k.p.a. lub w innych przepisach, albo zostały wydane z naruszeniem prawa dającym podstawę do wznowienia postępowania oraz gdy strona zgłosi wniosek o skierowanie sprawy do rozpoznania w trybie uproszczonym, a żadna z pozostałych stron w terminie 14 dni od zawiadomienia o złożeniu wniosku nie zażąda przeprowadzenia rozprawy (pkt 1 i 2). Od 15 sierpnia 2015 r. sprawa może być także rozpoznana w trybie uproszczonym, jeżeli przedmiotem skargi jest postanowienie wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także postanowienie rozstrzygające sprawę co do istoty oraz postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie (pkt 3), bądź jeżeli przedmiotem skargi jest bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania (pkt 4). Od 1 czerwca 2017 r. sprawa może być również rozpoznana w trybie uproszczonym, jeżeli decyzja została wydana w trybie uproszczonym, o którym mowa w dziale II w rozdziale 14 k.p.a. (pkt 5). Ponadto zgodnie z postanowieniami art. 121 p.p.s.a. w trybie uproszczonym może być również rozpoznana

[4] Na podstawie ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935), która weszła w życie z dniem 1 czerwca 2017 r.

[5] Dz.U. z 2015 r. poz. 658.

sprawa, gdy organ nie przekazał sądowi skargi mimo wymierzenia grzywny (art. 55 § 2 p.p.s.a.).

Sąd rozpoznający sprawę w tym trybie nie jest związany żadnymi ograniczeniami w przekazaniu sprawy do rozpoznania na rozprawie (art. 122 p.p.s.a.). Może to zrobić zarówno na wniosek którejkolwiek ze stron, jak i z urzędu, jeżeli uzna, że zachodzi konieczność rozpoznania sprawy w trybie zwykłym. W trybie uproszczonym sąd rozpoznaje sprawę na posiedzeniu niejawnym w składzie trzech sędziów (art. 120 p.p.s.a.).

Od 2017 r. odnotowano znaczny wzrost liczby spraw rozpoznawanych w tym trybie. W 2021 r. wojewódzkie sądy administracyjne załatwiły w postępowaniu uproszczonym 24 868 spraw, z czego uwzględniły 13 115.

Szczegółowe dane przedstawia poniższa tabela.

Rok	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Załatwiono łącznie (SA+-SAB)	440	413	475	331	1 738	7 440	10 281	11 007	11 100	17 244	24 868
Stanowi to % ogółu załatwień	0,64	0,61	0,63	0,41	2,14	10,26	13,25	16,06	19,02	27,75	32,81
Uwzględniono	203	233	251	190	496	2 210	2 755	3 810	4 306	7 953	13 115
% spraw załatwionych w post. upr.	46,1	56,4	52,84	57,4	28,54	29,7	26,8	34,61	38,79	46,12	52,74
Oddalono	237	178	215	134	1166	4 928	7 143	6 852	6 498	8 998	11 225

W minionym roku najwięcej spraw w trybie uproszczonym rozpoznano w WSA w Warszawie, tj. 7717 spraw, w WSA we Wrocławiu – 4410 spraw, w WSA w Poznaniu – 1716 spraw, a w WSA w Gliwicach – 1715 spraw.

II. Naczelny Sąd Administracyjny

1. Zagadnienia ogólne

W myśl art. 15 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje środki odwoławcze od orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych, tj. skargi kasacyjne i zażalenia od wyroków i postanowień, stosownie do przepisów tej ustawy; podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych; podejmuje uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej; rozstrzyga spory o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego i między samorządowymi kolegiami odwoławczymi oraz spory kompetencyjne między organami tych jednostek a organami administracji rządowej; rozpoznaje inne sprawy należące do właściwości NSA na mocy odrębnych ustaw, w tym na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki[1]. Ponadto NSA jest również sądem dyscyplinarnym w sprawach dyscyplinarnych sędziów sądów administracyjnych (art. 41 p.u.s.a.).

Naczelny Sąd Administracyjny dzieli się na Izby: Finansową, Gospodarczą i Ogólnoadministracyjną. Każda z Izb sprawuje, w granicach i w trybie określonym przez właściwe przepisy, nadzór nad orzecznictwem wojewódzkich sądów administracyjnych w sprawach należących do właściwości danej Izby.

W Naczelnym Sądzie Administracyjnym działa Kancelaria Prezesa NSA oraz Biuro Orzecznictwa. Do zakresu działania Kancelarii Prezesa NSA należy wykonywanie zadań związanych z pełnieniem przez Prezesa NSA czynności w zakresie tworzenia warunków do sprawnego funkcjonowania sądów administracyjnych. Do zakresu zaś działania Biura Orzecznictwa należy wykonywanie zadań związanych z pełnieniem przez Prezesa NSA czynności w zakresie sprawności postępowania sądowego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych.

2. Działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego

W 2021 r. do NSA wpłynęło 26 778 skarg kasacyjnych[2] oraz 128 skarg o wznowienie postępowania. Z poprzedniego okresu pozostało do rozpatrzenia 26 650 skarg kasacyjnych oraz 64 skargi o wznowienie postępowania. Ogółem NSA miał do rozpatrzenia 53 428 skarg kasacyjnych.

W 2021 r. ogółem rozpoznano 12 912 skarg kasacyjnych, z czego na rozprawie 1135 skarg kasacyjnych (8,79% ogółu skarg załatwionych), a na posiedzeniu niejawnym 11 777 spraw (91,21%). W 2845 przypadkach NSA uwzględnił skargę kasacyjną (22,03%), 9289 skarg kasacyjnych oddalił (71,94%), a 778 załatwił w inny sposób (6,03%).

W 2021 r. liczba wniesionych skarg kasacyjnych w porównaniu do roku poprzedniego zwiększyła się o 12 497 skarg.

[1] Dz.U. z 2018 r. poz. 75 ze zm.

[2] Część skarg kasacyjnych, na podstawie odrębnych przepisów, wpływa bezpośrednio do NSA.

Najwięcej skarg kasacyjnych zostało wniesionych przez stronę postępowania inną niż organ administracji publicznej – 18 001, organy administracji wniosły 8469 skarg, skarg kasacyjnych zaś wniesionych przez organ administracji i stronę postępowania inną niż organ było 308.

Podobnie jak w poprzednich latach, najwięcej skarg kasacyjnych dotyczyło podatków i innych świadczeń pieniężnych, do których mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, oraz egzekucji tych świadczeń pieniężnych (wpłynęło 9194 skarg). W tym przedmiocie rozstrzygnięto 4691 skarg kasacyjnych, co stanowi 36,33% ogółu rozpoznanych skarg kasacyjnych.

Oprócz skarg kasacyjnych w 2021 r. NSA załatwił 5088 zażaleń na postanowienia (zarządzenia) sądów pierwszej instancji, z czego w 662 przypadkach uwzględnił zażalenie (13,01% uchyleń do ogółu załatwień zażaleń), w 4116 sprawach NSA oddalił zażalenie (80,9%), a 310 spraw załatwił w inny sposób (6,09%).

NSA rozpatrzył ponadto 136 skarg na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki, z czego żadnej skargi nie uwzględniono, 67 skarg oddalono (49,26%), 69 zaś załatwiono w inny sposób (50,74%).

W 2021 r. NSA załatwił 67,13% ogółu spraw w terminie do 12 miesięcy, a w terminie do 24 miesięcy 77,56%. W odniesieniu do skarg kasacyjnych w terminie do 12 miesięcy załatwiono 56,04% spraw. W przypadku zażaleń 87,05% jest rozpoznawanych w terminie do 2 miesięcy, w terminie zaś do 12 miesięcy wskaźnik ten wynosi 99,84%[3].

3. Uchwały wyjaśniające przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, oraz uchwały rozstrzygające zagadnienia prawne

3.1. Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, na wniosek: Prezesa NSA, Prokuratora Generalnego, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Praw Dziecka[4], Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców[5], oraz rozstrzygające zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej[6].

Warunkiem rozpoznania wniosku w trybie abstrakcyjnym, zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., jest wystąpienie sytuacji, gdy stosowanie przepisu, który ma być wyjaśniany, wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. W świetle jednolitej interpretacji ww. przepisu rozbieżność ma miejsce wówczas, gdy istnieje tożsamość przepisu prawa i stanu faktycznego, do którego sądy administracyjne zastosowały ten przepis, oraz ma charakter rzeczywisty i trwały, bowiem celem podjęcia uchwały jest jej usunięcie poprzez

[3] Wskaźniki te nie sumują się, każdy z nich jest bowiem liczony osobno.

[4] Tzw. uchwały abstrakcyjne podejmowane na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 § 2 p.p.s.a.

[5] Od 30 kwietnia 2018 r. wprowadzony mocą ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U.z 2018. r. poz. 650).

6 Tzw. uchwały konkretne na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 w zw. z art. 187 § 1 i z art. 264 p.p.s.a.

doprowadzenie do spójnej i jednoznacznej interpretacji prawa w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, czemu służy nadanie stanowisku zawartemu w uchwale mocy względnie wiążącej składy orzekające sądów administracyjnych, stosownie do art. 269 p.p.s.a.[7]

W kwestii tzw. uchwał konkretnych zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie przyjmuje się, że art. 187 § 1 p.p.s.a. odnosi się do zagadnienia prawnego o szczególnej doniosłości. W przepisie tym mowa jest tylko o takich zagadnieniach prawnych, których wyjaśnienie ma zasadnicze znaczenie przy rozstrzyganiu konkretnej sprawy. Poważne wątpliwości prawne występują, gdy w sprawie pojawią się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastręcza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Dopuszczalność wydania takiej uchwały uzależniona jest więc od wystąpienia łącznie dwóch przesłanek, to jest czy w sprawie zachodzi poważna wątpliwość prawna oraz czy rozstrzygnięcie owej wątpliwości jest niezbędne dla rozpoznania skargi kasacyjnej[8].

Istotnym zagadnieniem dotyczącym uchwał o charakterze konkretnym jest ich moc wiążąca. Zgodnie z art. 187 § 2 p.p.s.a. uchwały te są „w danej sprawie wiążące". Jednakże ich moc wiążąca nie odnosi się tylko do konkretnej sprawy. Uchwały konkretne posiadają w innych sprawach sądowoadministracyjnych także ogólną moc wiążącą, na co wskazuje art. 269 p.p.s.a. Stosownie do powołanego przepisu, jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu NSA, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Przepis art. 187 § 1 i 2 stosuje się odpowiednio. Ogólna moc wiążąca uchwały powoduje, iż wiąże ona sądy administracyjne we wszystkich sprawach, w których miałby być stosowany interpretowany przepis[9]. Związanie sądów uchwałą w sprawach, w których miałby być stosowany interpretowany przepis, ma charakter względny, ponieważ art. 269 § 1[10] p.p.s.a. umożliwia odstąpienie od poglądów wyrażonych w sentencji uchwały. W orzecznictwie sądów administracyjnych i w literaturze aprobowany jest pogląd, że przewidziana w tym przepisie procedura może być podjęta zarówno przez skład orzekający NSA, jak i przez skład orzekający wojewódzkiego sądu administracyjnego[11]. Z zawartego w art. 269 § 1 *in fine* odesłania do art. 187 § 1 i 2 i pominięcie § 3 wynika, że NSA w składzie siedmiu sędziów nie może przejąć sprawy

[7] Np:. uchwała NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21 i powołane tam orzecznictwo: postanowienie pełnego składu NSA z 1 kwietnia 2019 r., I OPS 4/17 i tam powołane orzecznictwo oraz uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 23 czerwca 2003 r., FPS 2/03.

[8] Np.: uchwała z 14 czerwca 2021 r., II FPS 2/21 i powołana tam literatura (R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, PiP 2004, z. 2, s. 33).

[9] Wyrok z 20 maja 2021 r., I FSK 394/21 i powołana tam literatura: A. Skoczylas *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 221 i nast.

[10] „Jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Przepis art. 187 § 1 i 2 stosuje się odpowiednio".

[11] W uchwale o sygn. akt II OPS 6/19 zaznaczono, że w piśmiennictwie wskazuje się, iż jest to jedyny przypadek, gdy z inicjatywą podjęcia uchwały może wystąpić skład orzekający wojewódzkiego sądu administracyjnego (por. T. Woś w: H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, T. Woś, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, pod red. T. Wosia, Warszawa 2009, s. 910).

do rozpoznania[12]. Natomiast z przepisu art. 269 § 2 zdanie drugie p.p.s.a. (art. 267 p.p.s.a. nie stosuje się) wynika, że NSA nie może podjąć w tym trybie postanowienia o odmowie udzielenia odpowiedzi. Postępowanie wszczęte na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. musi zakończyć się podjęciem uchwały rozstrzygającej prawidłowo przedstawione zagadnienie prawne[13].

W 2021 r. wpłynęło 13 wniosków o podjęcie uchwał. NSA podjął łącznie 7 uchwał, w tym 4 w trybie abstrakcyjnym (1 – na wniosek Prezesa NSA i 1 – na wniosek Prokuratora Generalnego i 2 – na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców). W trybie art. 187 § 1 p.p.s.a. NSA podjął 3 uchwały.

3.2. Przedmiotem rozstrzygnięcia były zagadnienia dotyczące procedury sądowoadministracyjnej, pomocy społecznej, odszkodowania za wywłaszczone nieruchomości oraz podatku od nieruchomości, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od towarów i usług.

3.2.1. W uchwale z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21 NSA przesądził, że: „W świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych[14] oraz art. 1–3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[15] ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[16] mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji". Zdaniem NSA istota wniosku sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na pytanie o zakres, a właściwie o głębokość kontroli sądowoadministracyjnej, przy dokonywaniu oceny zgodności z prawem stosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. przy wydawaniu decyzji podatkowych. W opinii NSA analiza, czy wystąpiły wszystkie przesłanki warunkujące wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p., jest przeprowadzana przez organy podatkowe w ramach stosowania przepisów prawa podatkowego przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej, a więc należy do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 1–3 p.p.s.a. NSA przy wyjaśnianiu przepisów prawa, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, musi brać również pod uwagę, iż stanowisko judykatury odzwierciedla sposób interpretowania i stosowania prawa przez organy administracji publicznej. Dlatego ma charakter dynamiczny. Jeśli w praktyce orzeczniczej organów

[12] Por. uchwałę z 21 września 2020 r., II FPS 1/20 i powołaną tam literaturę (A. Skoczylas w: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System prawa administracyjnego*, t. 10: *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2014, s. 724; A. Kabat w: B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 910; J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 672).

[13] Zob. uchwała z 21 września 2020 r., II FPS 1/20 i powołana tam literatura (zob. R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego...*, s. 37, A. Skoczylas w: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System prawa administracyjnego...*, s. 722; odmiennie T. Burczyński, T. Nowak, *W jakich przypadkach należy podważyć uchwałę. Glosa do postanowienia NSA z 19 czerwca 2013 r., II FSK 513/13*).

[14] Dz.U. z 2017 r. poz. 2188 ze zm.

[15] Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.

[16] Dz.U. z 2020 r. poz. 1325.

podatkowych zarysowuje się niepokojąca tendencja do instrumentalnego stosowania przepisów, wbrew celowi, dla którego zostały wprowadzone przez prawodawcę, niwecząca przy tym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa wynikających z ustawy zasadniczej, wówczas konieczna jest korekta dotychczasowego spojrzenia na sposób kontroli tego zjawiska i opowiedzenia się za tą linią orzecznictwa, w której w szerszym zakresie realizowane są wartości konstytucyjne.

3.2.2. *W* uchwale z 6 grudnia 2021 r., I FPS 2/21 przesądzono: „Zgodnie z art. 57 § 1 w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i 2b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną jedynie wówczas, gdy została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym”[17].

3.2.3. W uchwale z 8 listopada 2021 r., I OPS 2/21 NSA stwierdził: „Alimenty, o których mowa w art. 8 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej[18], nie stanowią należności uiszczanych przez dłużnika alimentacyjnego, czy to dobrowolnie czy też podlegających ściągnięciu w drodze egzekucji sądowej, na rzecz funduszu alimentacyjnego”. W uzasadnieniu do uchwały NSA podkreślił, że: „przepis art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. zawiera regulację szczególną, która umożliwia pomniejszenie przychodu wyłącznie o enumeratywnie wymienione należności. Z art. 8 ust. 3 zdanie wprowadzające u.p.s. wynika zasada, że za dochód uważa się wszystko z wyjątkiem tego, co wymieniono w dalszej treści art. 8 ust. 3–5. Skoro więc pomniejszenie tego przychodu m.in. o kwotę alimentów świadczonych na rzecz innych osób stanowi dla ustawodawcy wyjątek od zasady, to nie ma podstaw, aby pojęcie »alimenty« w rozumieniu art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. rozszerzać na ustawowo odmienne pojęcia »należności w wysokości świadczeń wypłaconych z funduszu«, »świadczenia z funduszu« i »należności z tytułu świadczeń z funduszu« – w rozumieniu art. 27 ust. 1 i art. 28 ustawy alimentacyjnej[19]”.

3.2.4. W uchwale z 22 lutego 2021 r., I OPS 1/20 NSA uznał: „1. Odszkodowanie, o którym mowa w art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości[20], może być od dnia 1 stycznia 1998 r. ustalone na podstawie art. 129 ust. 5 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami[21] dla spadkobiercy właściciela nieruchomości wymienionej w art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości. 2. Odszkodowanie, o którym mowa w art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości, nie może być ustalone na podstawie art. 129 ust. 5 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami na rzecz nabywcy

[17] Do rozstrzygnięcia dwóch sędziów złożyło votum separatum wskazując: „(...) że zgodnie z art. 57 § 1 w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i 2b p.p.s.a., skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną także wówczas, gdy nie została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym”.

[18] Dz.U. 2020, poz. 1876 ze zm.; dalej: u.p.s.

[19] Chodzi o ustawę z dnia 7 września 2007 r. o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz.U. Nr 192, poz. 1378).

[20] Dz.U. z 1974 r. Nr 10, poz. 64 ze zm.

[21] Dz.U. z 2020 r. poz. 65 ze zm.; dalej: u.g.n.

nieruchomości w drodze umowy zawartej po dniu czasowego zajęcia tej nieruchomości w trybie określonym w art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości". W uzasadnieniu do uchwały NSA stwierdził, że o przyjęciu stanowiska zawartego w pkt 1 przesądziły konstytucyjne zasady ochrony prawa dziedziczenia i ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, co ma szczególne znaczenie w przypadku wywłaszczenia, z uwagi na zachodzący związek pomiędzy chronionymi prawami, tj. prawem własności i prawem do odszkodowania z tytułu wywłaszczenia stanowiącym prawo majątkowe o charakterze kompensacyjnym w związku z utratą prawa własności. W odniesieniu do stanowiska zawartego w pkt 2 uchwały NSA uznał, że jeżeli osoba, która była właścicielem nieruchomości w dniu wydania zezwolenia na jej czasowe zajęcie, nie złożyła wniosku o ustalenie odszkodowania, to nie jest to sytuacja objęta hipotezą art. 129 ust. 5 pkt 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Brak wymaganej w art. 36 ust. 1 ustawy z 1958 r. inicjatywy strony potencjalnie zainteresowanej w takim ustaleniu spowodowało niezależną od organu przyczynę braku ustalenia wysokości tej rekompensaty. Jeżeli bowiem prawo wcześniej obowiązujące wymagało od właściciela jedynie inicjatywy procesowej w zakresie ustalenia odszkodowania, a ten z własnej woli zaniechał złożenia stosownego wniosku do organu, to – zgodnie z zasadą *volenti not fit iniuria* – sam uniemożliwił organowi ustalenie wysokości.

3.2.5. W uchwale z 29 września 2021 r., III FPS 1/21 NSA przesądził: „Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane[22] w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[23], może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych".

3.2.6. W uchwale z 14 czerwca 2021 r., II FPS 2/21 NSA orzekł: „W stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r., w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia tych udziałów, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[24], jest wartość odpowiadająca kwocie pożyczki, która została udzielona spółce przez wnoszącego wkład, nie wyższa jednak niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej pożyczki". Uzasadniając rozstrzygnięcie, NSA wskazał m.in., że wykładnia art. 22 ust. 1 w zw. z art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. pozbawiająca podatnika prawa do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów prowadzi do nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności po jego stronie (art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) poprzez niezasadne, w szczególności nieusprawiedliwione nadrzędnymi wartościami systemowymi, odstąpienie od deklarowanej przez ustawodawcę na gruncie ustawy o podatkowej (art. 1 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.) zasady opodatkowania dochodu (a nie przychodu).

[22] Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.

[23] Dz.U. z 2010 r. Nr 63, poz. 613 ze zm., dalej: u.p.o.l.

[24] Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

3.2.7. W uchwale z 24 maja 2021 r., II FPS 1/21 NSA przesądził: „Przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze są zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[25], chyba że stanowią składnik majątkowy mienia osoby fizycznej, który został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej". Zdaniem NSA problemy interpretacyjne występujące w omawianym temacie dotyczą rozgraniczenia na gruncie u.p.d.o.f., a także ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych[26], przychodów uzyskiwanych z tytułu umowy najmu, czyli uzyskiwanego czynszu z tego tytułu przez wynajmującego, a konkretnie przypisania go do właściwego źródła. W praktyce dotyczą one sytuacji, w których osoba fizyczna wynajmuje większą liczbę nieruchomości (w tym lokali) albo jednocześnie wynajmuje nieruchomości w ramach działalności gospodarczej oraz poza nią. Podobne problemy powstają także, gdy osoba fizyczna wynajmuje nieruchomości, które wcześniej wykorzystywała w prowadzonej działalności gospodarczej. NSA wskazał, że majątek osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie jest prawnie wyodrębniony od jej majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą (nazywanego również „prywatnym" lub „osobistym"), dlatego też przekazanie składnika majątku z prowadzonej działalności gospodarczej na inne własne potrzeby, w tym także zarobkowe poprzez oddanie go w najem, nie może być postrzegany jako bezskuteczny na gruncie podatkowym. Nastąpi w takim przypadku wyłącznie przesunięcie rzeczy z majątku związanego z działalnością gospodarczą do majątku niezwiązanego z taką działalnością, lecz nadal pozostającą mieniem tej samej osoby.

3.3. NSA odniósł się do zagadnienia dopuszczalności podjęcia uchwały, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 2 oraz art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a., na posiedzeniu niejawnym, w zw. z art. 15zzs4 ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[27]. W ocenie NSA prawo do publicznej rozprawy nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniu, w tym także ze względu na treść art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, w którym jest mowa o ograniczeniach w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, gdy jest to unormowane w ustawie oraz tylko wtedy, gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie m.in. dla ochrony zdrowia. Celem stosowania konstrukcji przewidzianych przepisami u.COVID-19 jest m.in. ochrona życia i zdrowia ludzkiego w związku z zapobieganiem i zwalczaniem zakażenia wirusem COVID-19, a w obecnym stanie faktycznym istnieją takie okoliczności, które w zarządzonym stanie pandemii, w pełni nakazują uwzględnianie rozwiązań powyższej ustawy w praktyce działania organów wymiaru sprawiedliwości[28].

[25] Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.
[26] Dz.U. z 2020 r. poz. 1905 ze zm.; dalej: u.z.p.d.o.f.
[27] Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.; dalej: u.COVID-19.
[28] Zob. uchwała z 22 lutego 2021 r., I OPS 1/20.

4. Spory o właściwość i spory kompetencyjne

4.1. Stosownie do treści art. 4 w zw. z art. 15 § 1 pkt 4 i § 2 p.p.s.a. NSA rozstrzyga spory o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego i między samorządowymi kolegiami odwoławczymi[29] oraz spory kompetencyjne między organami tych jednostek a organami administracji rządowej. Przez spór kompetencyjny (a także o właściwość), o którym mowa w art. 4 p.p.s.a., należy rozumieć sytuację, w której przynajmniej dwa organy administracji publicznej jednocześnie uważają się za właściwe do załatwienia konkretnej sprawy (spór pozytywny)[30] lub też każdy z nich uważa się za niewłaściwy do jej załatwienia (spór negatywny)[31].

Poglądy orzecznicze NSA dotyczące tego zagadnienia są stabilne. Spór kompetencyjny w rozumieniu art. 4 p.p.s.a. jest sporem o to, który z organów jest adresatem kompetencji do rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej stanowiącej przedmiot określonego postępowania. Może on zaistnieć w ramach konkretnej sprawy administracyjnej, która jest przedmiotem prowadzonego postępowania albo co do której odmówiono nadania biegu postępowaniu. Dopiero wówczas można rozważać, który z organów jest właściwy do podjęcia rozstrzygnięcia w tym właśnie konkretnym postępowaniu[32].

Podstawowe znaczenie dla wskazania przez NSA organu właściwego do załatwienia sprawy ma ustalenie przez organy administracji przedmiotu sprawy. O sporze kompetencyjnym (o właściwość) możemy mówić jedynie w sytuacji, gdy istnieje pomiędzy organami rozbieżność stanowisk co do zakresu ich kompetencji w odniesieniu do konkretnej tej samej sprawy administracyjnej, nie ma zaś sporu co do stanu faktycznego i stanu prawnego sprawy. W sytuacji braku zgody między organami co do oceny stanu faktycznego oraz co do tego na podstawie jakich przepisów (prawa materialnego) należy rozstrzygnąć daną sprawę, nie występuje tożsamość sprawy. Spór, w którym dwa organy odnoszą się w rzeczywistości do dwóch różnych spraw, chociaż dotyczących tego samego podmiotu, ma charakter pozorny, gdyż nie ma w takiej sytuacji rozbieżności stanowisk w zakresie kompetencji tych organów, lecz istnieje rozbieżność poglądów co do istoty sprawy[33].

4.2. Przedmiotem sporów o właściwość były zagadnienia dotyczące m.in. wskazania organu właściwego w sprawie: skierowania do domu pomocy społecznej[34], wnio-

[29] Z zastrzeżeniem art. 22 § 1 pkt 1–4 k.p.a.

[30] Np. postanowienie z 7 grudnia 2021 r., II GW 81/21.

[31] Np. postanowienie z 2 marca 2021 r., II OW 185/20.

[32] Por. postanowienie z 14 października 2021 r., III OW 34/21 i powołane tam orzecznictwo: postanowienia NSA z: 18 grudnia 2013 r., I OW 205/13; 19 marca 2013 r., II OW 191/12; 5 kwietnia 2011 r., II OW 13/11.

[33] Por. postanowienie z 14 października 2021 r., III OW 34/21 i powołane tam postanowienie NSA z 23 sierpnia 2011 r., II OW 62/11.

[34] Postanowienia z: 27 stycznia 2021 r., I OW 209/20; 11 marca 2021 r., I OW 228/20; 25 marca 2021 r., I OW 220/20, I OW 223/20 i I OW 221/20; 26 marca 2021 r., I OW 191/20; 16 kwietnia 2021 r., I OW 51/21; 7 maja 2021 r., I OW 9/21; 20 maja 2021 r., I OW 255/20, I OW 305/20, I OW 279/20, I OW 273/20, I OW 252/20; 24 sierpnia 2021 r., I OW 33/21; 8 listopada 2021 r., I OW 42/21; 8 grudnia 2021 r., I OW 102/21; 16 grudnia 2021 r., I OW 95/21.

sków o przyznanie różnorakich zasiłków z pomocy społecznej[35], potwierdzenia prawa do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych[36], obowiązku ponoszenia kosztów pieczy zastępczej[37], sporów między starostami dotyczące właściwości odnośnie do przyjęcia zawiadomienia o zbyciu pojazdu[38], wydania lub stwierdzenia wygaśnięcia pozwolenia na budowę[39], wydania lub zmiany decyzji w przedmiocie pozwoleń na zbieranie lub przetwarzanie odpadów[40], rozbieżności między organami administracji publicznej generujące spory kompetencyjne na tle stosowania przepisów Prawa wodnego[41], usuwania drzew z terenu nieruchomości objętych ochroną konserwatorską[42], wskazania organu właściwego do rozstrzygnięcia spraw dotyczących m.in.: wydania zezwolenia na lokalizację w pasie drogowym infrastruktury telekomunikacyjnej[43], w sprawie podatków od środków transportowych[44], rozpatrzenia wniosku dotyczącego rozłożenie na raty grzywny[45] i innych.

4.3. W 2021 r. wpłynęło 613 wniosków o rozstrzygnięcie sporu o właściwość i sporu kompetencyjnego. Rozpoznano 479 wniosków, spośród których 49 wnioski zostały odrzucone, 56 oddalono, 34 wnioski załatwiono w inny sposób, 60 spraw zamknięto, a w 340 sprawach wskazano organ właściwy do załatwienia sprawy. Na okres następny pozostało do rozpatrzenia 284 sprawy.

[35] Postanowienia z: 11 marca 2021 r., I OW 222/20; 24 marca 2021 r., I OW 227/20; 26 marca 2021 r., I OW 207/20; 7 maja 2021 r., I OW 30/21 i I OW 31/21; 29 kwietnia 2021 r., I OW 192/20 i I OW 193/20; 20 maja 2021 r., I OW 224/29, I OW 21/21, I OW 204/20, I OW 302/20, I OW 278/20, I OW 267/20, I OW 12/21, I OW 11/21 i I OW 15/21; 13 lipca 2021 r., I OW 211/20; 7 września 2021 r., I OW 322/20; 10 listopada 2021 r., I OW 48/21.

[36] Postanowienia z: 7 grudnia 2021 r., II GW 98/21; 24 marca 2021 r., II GW 66/20; z 20 sierpnia 2021 r., II GW 36/21 i z 2 grudnia 2021 r., II GW 95/21.

[37] Postanowienia z: 26 marca 2021 r., I OW 180/20; 20 maja 2021 r., I OW 245/20, I OW 256/20, I OW 20/21, I OW 257/20 i I OW 20/21; 24 czerwca 2021 r., I OW 208/20; 8 listopada 2021 r., I OW 43/21.

[38] Postanowienia z: 27 stycznia 2021 r., I OW 194/20; 25 marca 2021 r., I OW 219/20; 20 maja 2021 r., I OW 199/20; 22 czerwca 2021 r., I OW 328/20 oraz postanowienia z: 9 grudnia 2021 r., II GW 90/21; i 93/21; 29 kwietnia 2021 r., II GW 8/21; 27 maja 2021 r., II GW 14/21; 29 czerwca 2021 r., II GW 29/21, 28 września 2021 r., II GW 69/21.

[39] Postanowienia z: 2 marca 2021 r., II OW 193/20 i II OW 185/20; 29 czerwca 2021 r., II OW 3/21; 15 września 2021 r., II OW 2/21; 10 listopada 2021 r., II OW 10/21.

[40] Postanowienia z: 9 lutego 2021 r., III OW 10/21; 24 lutego 2021 r., III OW 5/21; 2 marca 2021 r., III OW 3/21; 20 kwietnia 2021 r., III OW 9/21; 18 maja 2021 r., III OW 23/21; 1 czerwca 2021 r., III OW 19/21; 14 czerwca 2021 r., III OW 17/21 i III OW 18/21; 5 października 2021 r., III OW 78/21 i III OW 79/21; 12 października 2021 r., III OW 21/21 i III OW 25/21; 15 października 2021 r., III OW 26/21 i III OW 35/21; z 2 listopada 2021 r., III OW 57/21; z 7 grudnia 2021 r., III OW 37/21 i III OW 38/21; 9 grudnia 2021 r., III OW 43/21; 14 grudnia 2021 r., III OW 43/21, III OW 44/212 i III OW 45/21.

[41] Postanowienia z: 23 lutego 2021 r., III OW 1/21; 21 kwietnia 2021 r., III OW 56/21; 18 maja 2021 r., III OW 28/21 i III OW 22/21; 14 października 2021 r., III OW 34/21; 15 października 2021 r., III OW 29/21; z 7 grudnia 2021 r., III OW 31/21.

[42] Postanowienia z: 20 kwietnia 2021 r., III OW 4/21; 12 maja 2021 r., III OW 41/21; 19 maja 2021 r., III OW 33/21.

[43] Postanowienie z 7 grudnia 2021 r., II GW 81/21.

[44] Postanowienie z 22 czerwca 2021 r., III FW 1/21.

[45] Postanowienie z 14 grudnia 2021 r., III FW 5/21.

Jako podstawę odrzucenia wniosku wskazywano m.in.: nieuzupełnienie braków formalnych w terminie wyznaczonym przez sąd[46], charakter sporu cywilny a nie administracyjny[47]. Jako podstawę oddalenia wniosku wskazywano m.in. brak tożsamości sprawy[48] czy pozorność sporu (brak uzgodnienia stanowisk między organami co do istoty sprawy)[49]. Umorzenie sprawy następowało głównie wskutek: osiągnięcia konsensusu między podmiotami sporu[50], śmierci strony[51], uznania przez jeden ze skarżących organów swojej właściwości do załatwienia sprawy[52].

5. Skarga na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki

5.1. Skarga na przewlekłość postępowania sądowego inicjuje szczególny rodzaj procedury, wprowadzonej do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki[53] w celu zagwarantowania prawa do sądu, którego istotnym elementem jest rozpatrzenie sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki. Prawo to znajduje wyraz również w art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r.[54] Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o skardze strona może wnieść skargę o stwierdzenie, że w postępowaniu, którego skarga dotyczy, nastąpiło naruszenie jej prawa do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki, jeżeli postępowanie zmierzające do wydania rozstrzygnięcia kończącego postępowanie w sprawie trwa dłużej niż to konieczne dla wyjaśnienia istotnych okoliczności faktycznych i prawnych albo dłużej niż to konieczne do załatwienia sprawy egzekucyjnej lub innej dotyczącej wykonania orzeczenia sądowego (przewlekłość postępowania). Zasadniczym celem tej skargi jest usunięcie stanu przewlekłości i spowodowanie rozpoznania toczącej się sprawy[55].

Pismo zawierające skargę musi spełniać wymogi określone w art. 6 tej ustawy. Są to wymogi przewidziane dla każdego pisma w sprawie (art. 6 ust. 1 ustawy) oraz odnoszące się do tego szczególnego środka, a mianowicie żądanie stwierdzenia przewlekłości postępowania w sprawie, której skarga dotyczy oraz przytoczenie okoliczności uzasadniających żądanie (art. 6 ust. 2 ustawy o skardze)[56]. Ponadto – stosownie do art. 17 ust. 1 ustawy –

[46] Postanowienie z 9 kwietnia 2021 r., II GW 1/21.
47 Postanowienie z 16 grudnia 2021 r., I OW 99/21.
[48] Postanowienie z 14 lipca 2021 r., II GW 37/21.
[49] Postanowienie z 20 maja 2021 r., I OW 225/20.
[50] Postanowienia z 17 marca 2021 r., III OW 16/21 i III OW 12/21.
[51] Postanowienie z 8 grudnia 2021 r., I OW 102/21.
[52] Postanowienia z: 22 czerwca 2021 r., I OW 319/20; 17 czerwca 2021 r., II GW 33/21 i II GW 34/21.
[53] Dz.U. z 2018 r. poz. 75; dalej: ustawa o skardze.
[54] Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: konwencja.
[55] Por. postanowienie z 19 listopada 2021 r., I OPP 22/21.
[56] Postanowienie z 23 listopada 2021 r., II OPP 10/21.

skarga na przewlekłość postępowania podlega stałej opłacie w wysokości 200 zł[57]. Niespełnienie wymogów wskazanych w art. 6 ust. 2 ustawy o skardze obliguje sąd do jej odrzucenia bez wzywania do uzupełnienia braków (art. 9 ust. 1 ustawy o skardze)[58]. Odrzuceniu podlega również skarga złożona po zakończeniu postępowania, bowiem skarga na przewlekłość postępowania jest środkiem prawnym wymuszającym rozpoznanie sprawy przez sąd, a więc spełni swoją rolę jedynie wtedy, gdy zostanie wniesiona w toku postępowania. Skarga wniesiona po prawomocnym zakończeniu postępowania sądowego jest niedopuszczalna i podlega odrzuceniu[59]. Należy dodać, że w tym przypadku istotne znaczenie ma data wniesienia skargi nadanej w urzędzie pocztowym[60].

W orzecznictwie NSA pojawiły się rozbieżności na tle rozstrzygnięcia zawartego uchwale z 22 czerwca 2020 r., II OPS 5/19, w której przesądzono, że wniesienie skargi na bezczynność po zakończeniu przez organ administracji publicznej prowadzonego postępowania poprzez wydanie decyzji ostatecznej stanowi przeszkodę w merytorycznym rozpoznaniu takiej skargi przez sąd administracyjny na podstawie art. 149 § 1 pkt 3 p.p.s.a. W części orzeczeń przyjmowano, że wniesienie skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania po jego zakończeniu stanowi przesłankę odrzucenia skargi na podstawie art. 189 w zw. z art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a.[61], a w innych kwestionowano rozstrzygnięcia sądu pierwszej instancji o odrzuceniu skarg w przedmiocie przewlekłości, oparte na ww. uchwale i uchylono zaskarżone postanowienia, stwierdzając naruszenie art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a.[62]

Nawiązując do stanowiska wyrażonego w uchwale II OPS 5/19 oraz w postanowieniu składu siedmiu sędziów NSA z 2 września 2020 r., II OSK 3732/18, składy orzekające NSA przyjmowały także, że warunkiem dopuszczalności skargi jest złożenie ponaglenia w trakcie trwania postępowania administracyjnego, natomiast dokonanie tego po zakończeniu postępowania administracyjnego skutkuje odrzuceniem skargi z powodu niewyczerpania środka zaskarżenia (art. 52 § 1 i § 2 w zw. z art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a.)[63].

NSA, uznając, że rozważenia wymaga na ile wyznaczone uchwałą II OPS 5/19 ograniczenia czasowe dopuszczalności wniesienia czy uwzględnienia skargi na bezczynność powinny znaleźć zastosowanie w sprawach dotyczących przewlekłego prowadzenia postępowania, postanowieniem z 28 października 2021 r., II OSK 130/21 przedstawił składowi siedmiu sędziów NSA do rozstrzygnięcia następujące zagadnienie prawne: „Czy skarga na przewlekłe prowadzenie postępowania wniesiona po jego zakończeniu, poprzedzona ponagleniem złożonym w trakcie postępowania administracyjnego, podlega odrzuceniu na podstawie art. 58 § 1 pkt 2 lub pkt 6 p.p.s.a., czy rozpoznaniu z uwzględnieniem art. 149 § 1 pkt 3, § 1a i § 2 p.p.s.a. oraz art. 151 p.p.s.a.?".

[57] W postanowieniu z 13 grudnia 2021 r., II GPP 13/21 sąd stwierdził, że w myśl art. 8 ust. 2 w sprawach nieuregulowanych w ustawie do postępowania toczącego się na skutek skargi sąd stosuje odpowiednio przepisy o postępowaniu zażaleniowym obowiązujące w postępowaniu, którego skarga dotyczy, a zatem ma tu zastosowanie art. 220 § 3 p.p.s.a., który stanowi, że skarga, skarga kasacyjna, zażalenie oraz skarga o wznowienie postępowania, od których pomimo wezwania nie został uiszczony należny wpis, podlegają odrzuceniu przez sąd.

[58] Np. postanowienia z: 13 grudnia 2021 r., II GPP 13/21; 19 listopada 2021 r., I OPP 21/21; III FPP 2/21.

[59] Np. postanowienie z 16 grudnia 2021 r., II OPP 9/21 i powołane tam postanowienie z 14 stycznia 2021 r., II OPP 50/10 oraz postanowienie z 19 listopada 2021 r., I OPP 22/21.

[60] Wyrok z 19 stycznia 2021 r. II OSK 1614/19.

[61] Np. postanowienie z 25 marca 2021 r., II OSK 1149/20.

[62] Postanowienia z: 25 lutego 2021 r., II OSK 2893/20 oraz 17 maja 2021 r., II OSK 823/21.

[63] Postanowienia z: 18 marca 2021 r., II OSK 2231/20 i 19 stycznia 2021 r., II OSK 3242/19.

Odnosząc się do instytucji ponaglenia, w postanowieniu z 19 stycznia 2021 r., II OSK 3279/20, NSA sformułował tezę o braku podstaw do odrzucenia skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 w zw. z art. 52 § 1 i 2 p.p.s.a. z tego powodu, że przed wniesieniem ponaglenia była jedynie mowa o bezczynności organu (podobnie sprawy II OSK 3278/20 oraz II OSK 2380/20). NSA zauważył, że także w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi jest mowa o ponagleniu bez odróżniania ponaglenia wnoszonego przed skargą na bezczynność od ponaglenia wnoszonego przed skargą na przewlekłe prowadzenie postępowania.

Skarga o stwierdzenie przewlekłości w postępowaniu przed sądem administracyjnym może być uwzględniona, jeżeli są podstawy do przyjęcia, że na skutek działania lub bezczynności sądu zostało naruszone prawo strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki (art. 1 ust. 1 ustawy o skardze). Stosownie zaś do art. 2 ustawy o nieuzasadnionej zwłoce można mówić wówczas, jeżeli postępowanie w sprawie trwa dłużej niż to konieczne, uwzględniając ocenę terminowości i prawidłowości czynności sądowych, biorąc pod uwagę charakter sprawy, stopień faktycznej i prawnej zawiłości, ale także zachowań stron, a w szczególności strony, która zarzuciła przewlekłość postępowania[64]. Ocena ta nie może być oderwana od obowiązku sądu rozpoznania wszystkich wniesionych spraw bez nieuzasadnionej zwłoki, przy zachowaniu zasady rozpoznawania spraw według kolejności ich wpływu oraz uwzględnieniu przepisów nakazujących rozpoznanie niektórych rodzajów spraw w ustawowo określonych terminach. Stosownie do § 26 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 4 lipca 2020 r. – Regulamin Naczelnego Sądu Administracyjnego[65] przewodniczący wydziału w zarządzeniu o wyznaczeniu posiedzenia jawnego albo niejawnego w składzie trzech sędziów przydziela sprawy sędziom wydziału według kolejności ich wpływu, z wyłączeniem spraw wymienionych w tym przepisie bądź spraw, w których szybszy termin rozpoznania wynika z przepisów szczególnych. Sprawa wniesiona później nie może być rozpoznana przed sprawami, które zostały wniesione do sądu wcześniej, także sprawami podlegającymi szybszemu rozpoznaniu. W każdej sprawie, niezależnie od jej przedmiotu, to liczba spraw wpływających do sądu jest przyczyną oczekiwania na wyznaczenie terminu rozprawy. Kwestia wyznaczania terminu rozpoznania sprawy zgodnie z kolejnością wpływu nie może zostać pominięta przez sąd przy ocenie przewlekłości postępowania[66].

Nie bez znaczenia dla oceny wydłużenia terminu rozprawy było wprowadzenie reżimu sanitarnego z uwagi na wprowadzony w marcu 2020 r. stan epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2. Na podstawie zarządzeń Prezesa NSA nr 7 z dnia 12 marca 2020 r. i nr 39 z dnia 16 października 2020 r. (obowiązujących do 20 maja 2021 r.) w związku z istotnym zagrożeniem zakażenia wirusem SARS-CoV-2 oraz ogłoszeniem stanu epidemicznego w Polsce, zostały odwołane wszystkie rozprawy, a działalność orzecznicza Sądu była kontynuowana na posiedzeniach niejawnych[67].

5.2. W 2021 r. do NSA wpłynęło 57 skarg na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przed NSA oraz 92 skargi – przed wojewódzkimi sądami admi-

[64] Postanowienie z 19 listopada 2021 r., I OPP 20/21.
[65] Dz.U. z 2020 r. poz. 1202.
[66] Por. postanowienie z 19 lutego 2021 r., I OPP 3/21.
[67] Postanowienie z 16 listopada 2021 r., II GPP 20/21.

nistracyjnymi. W odniesieniu do skarg dotyczących NSA, na 54 załatwione sprawy, nie uwzględniono żadnej skargi, także w przypadku wojewódzkich sądów administracyjnych spośród 82 załatwionych spraw nie uwzględniono żadnej. Należy dodać, że w większości przyczyną odrzucenia skarg był brak uiszczenia opłat, natomiast co do skarg oddalonych, poza sytuacją epidemiczną, przeważały sprawy dotyczące udzielenia informacji publicznej.

6. Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia

6.1. Zgodnie z art. 285a § 1 p.p.s.a. skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia przysługuje od prawomocnego orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego, gdy przez jego wydanie została stronie wyrządzona szkoda, a zmiana lub uchylenie orzeczenia w drodze innych przysługujących stronie środków prawnych nie było i nie jest możliwe. Wyjątek od tej zasady zawiera art. 285a § 2 p.p.s.a., stanowiący, że skarga ta przysługuje od prawomocnego orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego, jeżeli strony nie skorzystały ze środków prawnych tylko wówczas, gdy niewykorzystanie przysługującego stronie środka zaskarżenia stanowiło wyjątkowy przypadek i gdy niezgodność z prawem wynika z naruszenia podstawowych zasad porządku prawnego lub konstytucyjnych wolności albo praw człowieka i obywatela oraz gdy nie jest już możliwa zmiana lub uchylenie orzeczenia w drodze innych przysługujących stronie środków prawnych. O tym, czy w sprawie zachodzi „wyjątkowy wypadek" w rozumieniu art. 285a § 2 decyduje nie tylko waga naruszonych norm prawnych, lecz także powody nieskorzystania z możliwości wniesienia środków prawnych[68]. Natomiast od orzeczeń NSA skarga nie przysługuje, z wyjątkiem gdy niezgodność z prawem wynika z rażącego naruszenia norm prawa Unii Europejskiej. Orzeczenia NSA traktuje się jak orzeczenia wydane w postępowaniu wywołanym wniesieniem skargi (art. 285a § 3). Zatem w podstawie zaskarżenia taką skargą można wskazać jako naruszone jedynie przepisy prawa Unii Europejskiej. Należy podkreślić, że nie może to być zwykle naruszenie przepisów prawa Unii Europejskiej, musi to być naruszenie rażące[69]. Oznacza to, że skarga może dotyczyć takiego naruszenia prawa, które polega na oczywistej i rażącej jego obrazie, mającej elementarny i kwalifikowany charakter, a przez to niewymagającej głębszej analizy prawniczej. Wskazane naruszenie ma dotyczyć konkretnej normy prawnej, która była stosowana w danej sprawie lub powinna być zastosowana i musi mieć charakter rażący. Skarga nie może zastępować, wyprzedzać ani uzupełniać, czy rektyfikować skargi kasacyjnej. Środki te powinny natomiast stanowić spójny, zharmonizowany mechanizm zaskarżania orzeczeń[70].

Jak stanowi art. 285d, skargę można oprzeć na podstawie naruszenia prawa materialnego lub przepisów postępowania, które spowodowały niezgodność orzeczenia z prawem, gdy przez jego wydanie stronie została wyrządzona szkoda. Wnoszący skargę jest zatem zobowiązany do wykazania związku pomiędzy wydanym orzeczeniem a poniesieniem

[68] Postanowienie z 24 lutego 2021 r., II FNP 4/20 i powołane tam orzecznictwo: postanowienia z: 21 września 2012 r., II GNP 2/12; 28 sierpnia 2012 r., I FNP 7/12; 8 sierpnia 2012 r., I FNP 5/12; 1 czerwca 2012 r., II ONP 2/12 i 11 marca 2011 r., II ONP 1/11 oraz postanowienie z 17 grudnia 2021 r., I FNP 2/21.

[69] Wyroki z: 13 października 2021 r., I GNP 2/21 i z 3 marca 2021 r., I FPN 10/20.

70 Por. wyrok z 20 lipca 2021 r., I FPN 8/20 i powołane tam wyroki NSA z: 22 marca 2017 r., I FNP 3/16; 12 maja 2017 r., I GNP 1/17 oraz 17 grudnia 2017 r., I FNP 7/19; wyrok z 3 marca 2021 r., I FNP 10/20.

szkody w skonkretyzowanej wysokości. Przesłanka wyrządzenia stronie szkody przez wydanie kwestionowanego orzeczenia obejmuje również skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem orzeczenia NSA, na co wskazuje także art. 285d p.p.s.a., który nie różnicując skarg ze względu na podstawę prawną ich składania (art. 285a § 1, 2 lub 3 p.p.s.a.) stanowi o przesłance wyrządzenia stronie szkody wydaniem orzeczenia[71].

NSA odrzuca na posiedzeniu niejawnym skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, jeżeli ulegała ona odrzuceniu przez sąd niższej instancji, skargę wniesioną po upływie terminu, skargę niespełniającą wymagań określonych w art. 285e § 1, jak również skargę z innych przyczyn niedopuszczalną (art. 285h § 1 p.p.s.a.)[72], np.: nieprecyzyjnie sformułowane uzasadnienie[73], brak wskazania normy prawa UE[74], niewykorzystanie środków odwoławczych[75], czy brak podpisu pełnomocnika (tzw. przymus adwokacko-radcowski)[76].

6.2. W 2021 r. wpłynęło 15 skarg o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia NSA (z poprzedniego okresu pozostało 13 spraw). Załatwiono 17 spraw, w tym 6 oddalono a 7 odrzucono a 4 załatwiono w inny sposób. W odniesieniu do orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęło 9 skarg (z poprzedniego okresu pozostały 4 sprawy). Załatwiono 10 spraw, w tym 10 odrzucono.

[71] Postanowienia z: 15 grudnia 2021 r., III FNP 3/21 oraz III FNP 4/21; 9 grudnia 2021 r., I FPN 11/21.

[72] Postanowienie z 9 grudnia 2021 r., I FPN 11/21.

[73] Postanowienie z 7 września 2021 r., I GNP 1/21.

[74] Postanowienia z: 7 maja 2021 r., I FNP 12/20 i 16 kwietnia 2021 r., II ONP 1/20.

[75] Postanowienia z: 16 kwietnia 2021 r., I ONP 1/21; 3 lutego 2021 r., I GNP 5/20; 19 stycznia 2021 r., II GNP 1/20.

[76] Postanowienia z 13 kwietnia 2021 r., III FNP 2/21 i III FNP 1/21.

Część druga

ZAGADNIENIA WYNIKAJĄCE Z ORZECZNICTWA WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH I NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

I. Izba Finansowa

1. Uwagi ogólne dotyczące rodzaju i liczby rozpoznawanych spraw w ramach działalności orzeczniczej Izby

1.1. Skargi kasacyjne i inne sprawy

1.1.1. Wpływ i załatwienie skarg kasacyjnych w 2020 r.

Pozostało z 2020 r.	Wpływ*	Łącznie do załatwienia	Załatwiono	% do wpływu	% ogółu	Pozostało
7 923	6 079	14 057**	4 588	75,47	32,63	9 469

* W liczbie tej nie uwzględniono 55 skarg o wznowienie postępowania.
** Liczba ta obejmuje skargi o wznowienie postępowania.

1) W 2021 r. do Izby Finansowej wpłynęło 6079 skarg kasacyjnych oraz 55 skarg o wznowienie postępowania. Wśród nowych spraw 36% (2185) dotyczyło spraw z zakresu podatku od towarów i usług, 7% (436) podatku akcyzowego, 17% (1037) podatku dochodowego od osób fizycznych, 7% (449) podatku dochodowego od osób prawnych, 33% (2002) podatku od nieruchomości, 16,5% (1001) egzekucji świadczeń pieniężnych i zabezpieczenia zobowiązań pieniężnych, 10% (618) to odpowiedzialność podatkowa osób trzecich i ulgi płatnicze, 6,6% (402) to podatek od czynności cywilnoprawnych, 2,3% (175) to podatek od spadków i darowizn, 14,6% (889) skarg kasacyjnych dotyczyło innych spraw o symbolu podstawowym 611.

Interpretacje indywidualne wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych stanowiły ponad 16% (948 spraw), ponadto wpłynęły 4 skargi kasacyjne na opinie zabezpieczające oraz 11 skarg kasacyjnych dotyczących wiążących informacji stawkowych.

W Izbie Finansowej rozstrzygnięto 4588 skarg kasacyjnych, w tym 1004 sprawy na rozprawie oraz 3536 spraw na posiedzeniu niejawnym. NSA uwzględnił 23% (1038) skarg kasacyjnych, 72% (3287) skarg kasacyjnych oddalił.

Na skutek zmian organizacyjnych wprowadzonych Zarządzeniem nr 30 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 września 2020 r. w sprawie utworzenia wydzia-

łów orzeczniczych w Izbach Naczelnego Sądu Administracyjnego i zakresu ich działania, 3115 spraw z dniem 31 grudnia 2020 r. zakreślono w repertorium wydziału II i przekazano według właściwości do wydziału III Izby Finansowej, który rozpoczął działalność orzeczniczą w dniu 1 stycznia 2021 r.

W Izbie zanotowano ponadto 14 skarg na przewlekłe prowadzenie postępowania przez organy administracji publicznej, a także 33 skargi na niewykonanie w określonym terminie czynności wynikających z przepisów odrębnych.

2) Do Izby Finansowej wpłynęło 1209 zażaleń. Załatwiono 1255 zażaleń na orzeczenia sądów administracyjnych, z czego 26,4% (330 spraw) dotyczyło odrzucenia skargi, 18,5% (232) wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności, 9,3% (116) uchybienia terminu, 0,9% (11 spraw) prawa pomocy, 0,6% (8 spraw) wyłączenia sędziego, 46% (576) zażaleń dotyczyło innej problematyki. Na koniec 2021 r. zostało nierozpoznanych 161 zażaleń, co stanowi bieżący dwumiesięczny wpływ spraw tego rodzaju do Izby.

3) Ponadto wpłynęło: 6 sporów kompetencyjnych (w 5 sprawach wskazano organ właściwy do rozpoznania sprawy, jedna sprawa pozostała do rozpoznania w kolejnym roku); 7 skarg na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (5 dotyczyło postępowań przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, 2 dotyczyły postępowań przed NSA – nie uwzględniono żadnej skargi); 9 wniosków o wyjaśnienie przepisów prawnych (5 uchwał wyjaśniających zagadnienia prawne, w jednej sprawie odmówiono wyjaśnienia przedstawionego zagadnienia, 5 spraw pozostało do rozpoznania na kolejny rok); 16 skarg o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia (4 sprawy dotyczyły orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych, 12 – orzeczeń NSA. Składy orzekające 5 skarg oddaliły oraz 9 skarg odrzuciły).

4) Izba Finansowa, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej[1], skierowała do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej 6 pytań prejudycjalnych dotyczących wykładni przepisów prawa unijnego.

5) Z uwagi na postanowienia art. 3 i art. 15 zzs[4] ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[2] oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 maja 2021 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii[3], Prezes NSA zarządzeniem z dnia 20 maja 2021 r. wprowadził zalecenie przeprowadzania rozpraw przy użyciu urządzeń technicznych, o których mowa w art. 15 zzs[4] ust. 2 przywołanej powyżej ustawy. Do końca grudnia 2021 r. odbyło się 206 posiedzeń oraz 74 publikacje.

Ograniczenie możliwości wyznaczania nowych rozpraw do posiedzeń w trybie odmiejscowionym, których ze względów technicznych zarówno sądu jak i stron postępowania sądowego można było wyznaczyć mniej, spowodowało intensyfikację orzekania przez sędziów Izby Finansowej na 3-osobowych posiedzeniach niejawnych. W tym trybie rozpatrywano nie tylko sprawy, w których strony zrzekły się rozprawy (art. 182 § 2 p.p.s.a.), ale również sprawy dotychczas oczekujące na wyznaczenie rozprawy, których rozpoznanie na posiedzeniu niejawnym umożliwił art. 15 zzs[4] ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. Posiedzeń niejawnych trzyosobowych w tym okresie odbyło się w Izbie Finansowej 888.

[1] Dz.Urz. UE C 2012.326.

[2] Dz.U. z 2020 r. poz. 1842 ze zm.

[3] Dz.U. poz. 861, 879 i 905.

Odnośnie do organizacji działalności orzeczniczej w Izbie przydzielano sędziom od 3 do 6 spraw w referacie na każdej sesji, uwzględniając stopień ich zawiłości oraz tożsamości poruszanej w nich problematyki. W sytuacji, gdy pozwalał na to analogiczny charakter spraw, wyznaczanych było ich jeszcze więcej – nawet po kilkanaście w referacie.

6) Skargi kasacyjne rozstrzygnięte przez Izbę (4588), zostały wniesione przez różne podmioty uprawnione. Osoby prawne złożyły 1551 skarg, osoby fizyczne – 1381 organy – 1715. Prokuratorzy wnieśli 5 skarg, natomiast Rzecznik Praw Obywatelskich nie wniósł żadnej skargi kasacyjnej.

Pełnomocnicy organów administracji wzięli udział w postępowaniu przed NSA w 559 sprawach, co stanowi 55,7% spraw załatwionych w Izbie na rozprawach (1004). Udział adwokatów jako pełnomocników skarżących i uczestników postępowania miał miejsce w 131 sprawach (13%). Radcy prawni, jako pełnomocnicy skarżących i uczestników postępowania nie będących organami administracji, wystąpili w 262 sprawach (26%). Doradcy podatkowi niebędący adwokatami ani radcami prawnymi uczestniczyli w 41,8 sprawach (420%). Prokurator uczestniczył w 3 sprawach. Rzecznik Praw Obywatelskich nie uczestniczył w żadnej sprawie.

2. Ocena orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie właściwości Izby

2.1. Zastosowanie przepisów prawa krajowego

Wojewódzkie sądy administracyjne w przeważającej części orzekały na podstawie przepisów prawa krajowego, ale systematycznie rośnie liczba zagadnień, w których sądy przy orzekaniu posiłkują się również przepisami prawa Unii Europejskiej oraz dokonują wykładni przepisów prawa podatkowego w oparciu o Konstytucję RP, a także z wykorzystaniem dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego i TSUE.

Dokonywana przez wojewódzkie sądy administracyjne kontrola orzeczeń organów podatkowych dotyczyła zarówno kwestii zastosowania przepisów prawa materialnego, jak i zastosowania przez organy przepisów prawa procesowego. Wojewódzkie sądy administracyjne w przeważającej części orzekały na podstawie przepisów prawa krajowego, ale z każdym rokiem rośnie liczba zagadnień, w których sądy przy orzekaniu posiłkują się również przepisami prawa Unii Europejskiej oraz dokonują prokonstytucyjnej wykładni przepisów prawa podatkowego. Stosują również wykładnię wynikającą z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego i TSUE.

2.2. Zastosowanie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego

W podejmowanych rozstrzygnięciach sądy pierwszej instancji uwzględniały:

Wyrok z 13 października 2008 r., K 16/07, w którym stwierdzono, że przedłużenie terminu dokonania zwrotu podatku od towarów i usług nie narusza konstytucyjnych zasad wyrażonych w art. 2 oraz art. 217 Konstytucji RP, np. w wyrokach: WSA w Warszawie z 6 września 2021 r., III SA/Wa 1336/21; WSA w Poznaniu z 29 lipca 2021 r., I SA/Po 437/21; WSA w Szczecinie z 14 lipca 2021 r., I SA/Sz 263/21; WSA we Wrocławiu z 13 lipca 2021 r., I SA/Wr 670/20; WSA w Gliwicach z 29 czerwca 2021 r., I SA/Gl 533/21; WSA w Krakowie

z 7 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 190/21; WSA w Łodzi z 2 lutego 2021 r., I SA/Łd 570/20 (wyroki prawomocne); WSA w Gliwicach z 25 listopada 2021 r., I SA/Gl 1257/21 i z 27 października 2021 r., I SA/Gl 970/21; WSA w Warszawie z 19 listopada 2021 r., III SAB/Wa 27/21 i z 9 marca 2021 r., III SA/Wa 2007/20 oraz WSA w Poznaniu z 13 października 2021 r., I SA/Po 451/21 i z 20 stycznia 2021 r., I SA/Po 710/20 (orzeczenia nieprawomocne);

Wyrok z 11 grudnia 2007 r., U 6/06, w którym Trybunał uznał przepis § 16 ust. 4 zdanie drugie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług[4] w zakresie, w jakim, w przypadku wystawienia faktury korygującej, uzależnia prawo do obniżenia kwoty podatku należnego od posiadania potwierdzenia odbioru tej faktury jest niezgodny z delegacją ustawową i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Sądy podkreślały, że rozstrzygnięcie TK jest wyrazem akceptowania potrzeby zapobiegania nadużyciom podatkowym i skutecznego ich eliminowania. Trybunał uznał w nim bowiem, że przy kształtowaniu treści przepisów mających zapewnić kontrolę prawidłowości rozliczeń w podatku od towarów i usług, konieczne jest uwzględnienie z jednej strony wymogów płynących z zasady neutralności tego podatku, z drugiej zaś – ochrony interesu finansowego Skarbu Państwa (np. prawomocne wyroki: WSA w Warszawie: z 22 czerwca 2021 r., III SA/Wa 304/21; z 16 marca 2021 r., III SA/Wa 2142/20 oraz z 26 stycznia 2021 r., III SA/Wa 725/20; WSA w Krakowie z 7 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 188/21 i z 22 stycznia 2021 r., I SA/Kr 1226/20; wyroki nieprawomocne – WSA w Warszawie: z 9 listopada 2021 r., III SA/Wa 1726/21 i z 26 października 2021 r., III SA/Wa 1419/21; WSA w Gliwicach z 23 września 2021 r., I SA/Gl 605/21);

Wyrok z 17 lipca 2012 r., P 30/11, dotyczący konstytucyjności przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z uwagi na wszczęcie wobec podatnika postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe bądź wykroczenie skarbowe. Orzeczenie to miało znaczenie dla oceny przesłanki przedawnienia zobowiązania podatkowego m.in. w sprawach zakończonych wyrokami: WSA w Gliwicach z 7 stycznia 2021 r., I SA/Gl 251/20 i z 18 lutego 2021 r., I SA/Gl 341/20; WSA w Warszawie z 20 stycznia 2021 r., III SA/Wa 309/20; z 17 marca 2021 r., III SA/Wa 186/21 oraz z 12 maja 2021 r., III SA/Wa 1416/20; WSA w Rzeszowie z 16 lutego 2021 r., I SA/Rz 835/20 (prawomocne); WSA w Łodzi z 13 stycznia 2021 r., I SA/Łd 357/20; WSA w Warszawie z 28 stycznia 2021 r., III SA/Wa 617/20; WSA w Opolu z 11 lutego 2021 r., I SA/Op 2/21; WSA w Kielcach z 22 lutego 2021 r., I SA/Ke 459/20 (nieprawomocne);

Wyrok z 8 października 2013 r., SK 40/12, w którym Trybunał orzekł, że art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. W kontekście tego wyroku sądy administracyjne wskazywały, że stwierdzona niekonstytucyjność normy prawnej może być odnoszona również do art. 70 § 8 o.p. obowiązującego po 1 stycznia 2003 r. z uwagi na powtórzenie w tym przepisie treści regulacji uznanej za niekonstytucyjną (zob. np. nieprawomocne wyroki: WSA we Wrocławiu z 8 grudnia 2021 r., I SA/Wr 813/21 i z 17 listopada 2021 r., I SA/Wr 218/21; WSA w Gliwicach z 27 października 2021 r., I SA/Gl 791/21). Wyrok ten był uwzględniany przez sądy pierwszej instancji również w sprawach dotyczących kontroli legalności decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych, ponieważ Trybunał wypowiedział się w nim

[4] Dz.U. Nr 95, poz. 798 i Nr 102, poz. 860.

również o zgodności z Konstytucją RP art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p., w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy" niewykonania zobowiązania podatkowego (zob. np. wyroki prawomocne: WSA w Szczecinie z 9 czerwca 2021 r., I SA/Sz 313/21; WSA w Łodzi z 7 lipca 2021 r., I SA/Łd 142/21; nieprawomocne – WSA w Warszawie z 22 października 2021 r., III SA/Wa 733/21; WSA w Lublinie z 27 sierpnia 2021 r., I SA/Lu 225/21; WSA w Olsztynie z 25 sierpnia 2021 r., I SA/Ol 479/21);

W wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, dotyczącym wykładni zasady *in dubio pro tributario* (art. 2a o.p.), Trybunał stwierdził, że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać subiektywną interpretację tej zasady, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu, i podkreślił, że zasadę tę trzeba rozumieć obiektywnie. Poglądy te znalazły wyraz np. w wyrokach WSA w Lublinie z 3 listopada 2021 r. I SA/Lu 370/21; WSA w Gliwicach z 21 stycznia 2021 r., I SA/Gl 538/20 (nieprawomocne).

2.3. Zastosowanie orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Istotny wpływ na kształt orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych wywarły orzeczenia TSUE:

– wyrok z 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19, w którym orzeczono, iż art. 167 i 178 Dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi wykonanie prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest uzależnione od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej, złożonej w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (zob. wyroki prawomocne: WSA w Gliwicach z 20 września 2021 r., I SA/Gl 362/20; WSA w Warszawie z 14 września 2021 r., III SA/Wa 632/21; WSA we Wrocławiu z 4 sierpnia 2021 r., I SA/Wr 705/20; WSA w Poznaniu z 4 sierpnia 2021 r., I SA/Po 865/20; WSA w Gdańsku z 4 sierpnia 2021 r., I SA/Gd 590/20; WSA w Opolu z 20 maja 2021 r., I SA/Op 463/19, oraz wyroki nieprawomocne: WSA we Wrocławiu z 14 grudnia 2021 r., I SA/Wr 771/19; WSA w Warszawie z 22 kwietnia 2021 r., III SA/Wa 346/20; WSA w Bydgoszczy z 13 kwietnia 2021 r., I SA/Bd 69/21;

– wyrok z 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19, w którym stwierdzono, że art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z VAT jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawcę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności (zob. prawomocne wyroki: WSA w Warszawie z 27 września 2021 r., III SA/Wa 353/21; z 16 września 2021 r., III SA/Wa 456/21 oraz z 13 maja 2021 r., III SA/Wa 1202/19; WSA w Rzeszowie z 28 września 2021 r., I SA/Rz 404/21; WSA w Gli-

wicach z 3 września 2021 r., I SA/Gl 1100/20; WSA w Łodzi z 18 sierpnia 2021 r., I SA/Łd 337/21; WSA w Olsztynie z 16 czerwca 2021 r., I SA/Ol 529/19 oraz wyroki nieprawomocne: WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 1 grudnia 2021 r., I SA/Go 347/21; WSA w Poznaniu z 30 listopada 2021 r., I SA/Po 630/21; WSA w Bydgoszczy z 28 września 2021 r., I SA/Bd 467/21; WSA w Białymstoku z 28 lipca 2021 r., I SA/Bk 661/19;

– wyrok z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19, w którym TSUE uznał, że art. 98 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE w zw. z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych" obejmuje dostarczanie żywności wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta końcowego, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego. Jeżeli klient końcowy podejmie decyzję o nieskorzystaniu z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych mu przez podatnika w związku z konsumpcją dostarczonej żywności, należy uznać, że z dostawą tej żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca (zob. np. prawomocne wyroki: WSA w Gliwicach z 3 września 2021 r., I SA/Gl 1550/19; WSA w Łodzi z 15 września 2021 r., I SA/Łd 391/19; WSA w Bydgoszczy z 20 lipca 2021 r., I SA/Bd 395/19; WSA w Lublinie z 11 czerwca 2021 r., I SA/Lu 99/20; WSA w Poznaniu z 9 czerwca 2021 r., I SA/Po 723/20 oraz nieprawomocne wyroki: WSA w Warszawie z 30 listopada 2021 r., III SA/Wa 1217/19; WSA w Kielcach z 25 listopada 2021 r., I SA/Ke 334/19, WSA w Poznaniu z 24 listopada 2021 r., I SA/Po 669/21; WSA w Opolu z 13 października 2021 r., I SA/Op 306/21; WSA w Szczecinie z 27 maja 2021 r., I SA/Sz 28/21).

Na orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych wpływ mają takie orzeczenia TSUE, jak: z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14, dotyczący statusu podatkowego samorządowych jednostek organizacyjnych (zob. np. wyroki: WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 1 września 2021 r., I SA/Go 267/21; WSA w Gliwicach z 15 czerwca 2021 r., I SA/Gl 586/21); z 8 maja 2019 r. w sprawie C-566/17, dotyczący prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu tzw. wydatków mieszanych (zob. wyroki WSA w Warszawie z 25 marca 2021 r., III SA/WA 290/21 oraz z 9 lutego 2021 r., III SA/Wa 1875/19); z 16 października 2019 r. w sprawie C-189/18, dotyczący interpretacji zasady poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zob. wyroki: WSA w Bydgoszczy z 17 sierpnia 2021 r., I SA/Bd 214/21; WSA w Gdańsku z 24 marca 2021 r., I SA/Gd 1209/20; WSA w Białymstoku z 12 lutego 2021 r., I SA/Bk 721/20 i z 29 stycznia 2021 r., I SA/Bk 923/20).

2.4. Problemy wynikające ze stosowania prawa materialnego przez sądy pierwszej instancji

Problemy wynikające ze stosowania prawa materialnego przez sądy pierwszej instancji zostały zaprezentowane w dalszej części opracowania, natomiast w tej części przytoczono kilka przykładów prawomocnych wyroków, w których zawarto wypowiedzi orzecznicze ważne z punktu widzenia stosowania prawa podatkowego:

W wyroku z 7 stycznia 2021 r., I SA/Gl 597/20 WSA w Gliwicach na tle rozpoznawanej sprawy wyraził pogląd, że przedawnienie zobowiązania podatkowego, inaczej niż przedawnienie zobowiązania w prawie cywilnym, oznacza wygaśnięcie skonkretyzowanej po-

winności podatkowej (w teorii prawa podatkowego jest klasyfikowane jako nieefektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego).

W wyroku z 20 października 2021 r., I SA/Bk 379/21 WSA w Białymstoku wskazał, że regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczące neutralnej podatkowo wymiany udziałów (art. 24 ust. 8a i 8b u.p.d.o.f.) odnoszą się również do spółki kapitałowej w organizacji.

W wyroku z 12 lutego 2021 r., I SA/Bk 32/21 WSA w Białymstoku uznał, że w skład infrastruktury kolejowej, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., wchodzą całe działki ewidencyjne, choćby były zajęte pod infrastrukturę kolejową jedynie w części.

W wyroku z 20 maja 2021 r., I SA/Wr 690/20 WSA we Wrocławiu wyraził pogląd, że pomosty mogące być zakwalifikowane do kategorii budowli hydrotechnicznych to takie, które są posadowione na podłożu naturalnym lub wzmocnionym w konkretnym miejscu, wobec którego następczo można rozważać spełnienie określonych wymagań związanych z takim miejscem, np. zgodność z ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego albo wymogami decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Reasumując, wskazał, że statek żeglugi śródlądowej, który ze swej istoty ma mobilny charakter przez fakt jedynie, że pełni funkcję pomostu, nie stanowi budowli hydrotechnicznej, czyli budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W wyroku z 3 listopada 2021 r., I SA/Bk 414/21 WSA w Białymstoku podkreślił, że w kontekście teorii funkcjonalnej budowli, która nakazuje traktować stację paliw jako zbiór elementów pozwalających na jej użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem, nie mogą zostać uwzględnione argumenty wnioskodawczyni wskazujące na dominującą rolę dystrybutorów względem pozostałych obiektów stacji. Sąd podzielił stanowisko organu, zgodnie z którym dystrybutory paliwa stanowią urządzenia związane z obiektami budowlanymi w postaci zbiorników paliw i gazu. Nie można bowiem analizować funkcji tych urządzeń, nie odnosząc jej do miejsca ich zainstalowania, jakim w tym przypadku jest stacja paliw. Stanowi ona bowiem całość organizacyjno-techniczną i jej podstawowym przeznaczeniem jest sprzedaż paliw konsumentom. Dlatego pozbawienie takiej stacji któregokolwiek z jej elementów składowych, do których niewątpliwie zaliczają się dystrybutory, pozbawiłoby stację możliwości pełnienia jej zasadniczej funkcji, jaką stanowi sprzedaż paliw. W konsekwencji, dystrybutory paliw, jak słusznie przyjęły organy podatkowe, powinny więc podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

W wyroku z 17 lutego 2021 r., I SA/Sz 965/20 WSA w Szczecinie, w odniesieniu do dopuszczalności zastosowania konstrukcji zawieszenia biegu terminów na podstawie art. 15zzr ust. 1 pkt 2 i pkt 5 u.COVID-19 oraz w kontekście terminu uprawniającego do zastosowania zwolnienia podatkowego wynikającego z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., wyraził pogląd, że pojęcie „prawa administracyjnego" użyte przez ustawodawcę w art. 15zzr u.COVID-19 nie zostało zdefiniowane w żadnej regulacji. Dokonując zatem wykładni powyższej normy prawnej, Sąd podkreślił, że podstawową sprawą dla każdej koncepcji wykładni jest określenie przyjmowanego w niej celu. Skoro ze względu na epidemię, ochrona zdrowia obywateli jest priorytetem i w tym celu wprowadzane są ograniczenia ich aktywności oraz ograniczenia w działaniu instytucji publicznych, a zamiarem ustawodawcy było przyjęcie regulacji zapewniających skuteczną ochronę prawną, to tym bardziej nie można regulacji art. 15zzr ust. 1 pkt 2 i 5 u.COVID-19 w spornym zakresie wykładać zawężająco. Reasumując, w zakresie dyrektyw wykładni celowościowej art. 4a ust. 1 pkt 2 i 5 u.COVID-19 prowadzi do

przyjęcia, że ma on zastosowanie do regulacji zawartych w prawie administracyjnym w szerokim znaczeniu, a zatem i do prawa podatkowego, w tym do art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

W wyroku z 1 grudnia 2021 r., I SA/Bk 515/21, WSA w Białymstoku stwierdził, że z przepisu art. 32 ustawy o ARiMR wynika, że wpływające na rachunek bankowy środki z tytułu wypłacanej przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa płatności unijnych w ramach systemów wsparcia bezpośredniego cały czas zachowują swoją tożsamość i pozostają środkami pochodzącymi z funduszy Unii Europejskiej. Nie ma znaczenia w tej kwestii fakt, czy środki są wypłacane do rąk beneficjenta, czy też na jego rachunek bankowy, gdyż w żadnej mierze nie wpływa to na źródło pochodzenia tych środków. Innymi słowy, kwota otrzymanej płatności z funduszy unijnych w ramach systemu wsparcia bezpośredniego jako wyłączona spod egzekucji, nie zmienia swojego charakteru w przypadku przelania jej przez Agencję na konto bankowe uprawnionego.

3. Zagadnienia wynikające z orzecznictwa Izby[5]

3.1. Ordynacja podatkowa[6]

3.1.1. Niedopuszczalność wydania interpretacji dotyczącej właściwości organu podatkowego. W odniesieniu do zagadnienia: czy organ mógł dokonać interpretacji przepisów ustrojowego prawa podatkowego, a także przepisów normujących postępowanie w sprawach podatkowych zauważono różnicę poglądów. Część składów orzekających przyjmowała koncepcję, że urzędowa wykładnia przepisów dotyczyć może jedynie prawa podatkowego materialnego, a w związku z tym pojawił się pogląd, zgodnie z którym interpretacja przepisów postępowania podatkowego w zakresie właściwości urzędów skarbowych nie stanowi interpretacji prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 o.p., ponieważ zastosowanie się do niej nie mogłoby uzasadniać realizacji środków ochronnych przewidzianych w Rozdziale 1a Działu II Ordynacji podatkowej (wyroki: z 1 kwietnia 2014 r., II FSK 892/12 oraz z 1 marca 2019 r., II FSK 645/17). Poglądy te zostały zaaprobowane przez niektórych przedstawicieli doktryny[7]. Koncepcja odmienna wskazywała na to, że wobec braku wyraźnych zastrzeżeń w przepisach Ordynacji podatkowej, bezzasadne byłoby ograniczanie uprawnień wnioskodawców w zakresie kierowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, jeśli ich sytuacja podatkowoprawna wymagałaby stosowania materialnego prawa podatkowego w powiązaniu z przepisami rangi ustrojowej czy procesowej (kontrolnej)[8]. NSA uzasadnieniu wyroku z 12 marca 2021 r., I FSK 335/18 wskazał, że problem dotyczący granic instytucji interpretacji indywidualnych (czy obejmują one również przepisy proceduralne i ustrojowe) nie został definitywnie rozwiązany ani w orzecznictwie, ani też w doktrynie. Uwzględniając pierwszą linię orzeczniczą sądów administracyjnych, ustawodawca od 1 stycznia 2016 r. zawęził w sposób istotny zakres przedmiotowy wniosku o interpretację indywidualną przez wyraźne zastrzeżenie, że przedmiotem tego wniosku nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych. Przepis art. 14b § 2a o.p. wprowadzony w życie na mocy art. 1 pkt 6

[5] W niniejszym rozdziale przedstawiono ważne poglądy orzecznicze NSA w 2021 r.

[6] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800; dalej: o.p.).

[7] Por. J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 57.

[8] Tak: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021, komentarz do art. 14b oraz powołane tam orzecznictwo.

lit. a/ nowelizacji z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, wskazuje zatem okoliczności stojące na przeszkodzie wszczęciu postępowania interpretacyjnego. Przy czym z analizy uzasadnienia projektu tej nowelizacji wynika, że art. 14b ust. 2a nie stanowił w zamyśle ustawodawcy nowej jakości normatywnej, lecz miał charakter uściślający obowiązujące dotychczas przepisy. W przepisie tym wskazane zostało, że wniosek o interpretację indywidualną nie może dotyczyć przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Zmiana ta jest efektem poglądu wyrażanego w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, które wskazuje na potrzebę doprecyzowania regulacji dotyczącej interpretacji poprzez wskazanie, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy adresowane do organu podatkowego oraz organu kontroli skarbowej – tym samym usunięta zostanie wątpliwość sygnalizowana w orzecznictwie i doktrynie dotycząca możliwości wydawania interpretacji w kwestiach procesowych, tzn. prawa regulującego postępowanie podatkowe.

3.1.2. Wezwanie do usunięcia braków wniosku o interpretację indywidualną. W kwestii, czy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej był wystarczająco precyzyjnie sformułowany i pozwalał na udzielenie przez organ odpowiedzi, czy też organ uprawniony był do stwierdzenia, że wniosek nie spełnia wymogów formalnych, o których mowa w art. 14b § 3 o.p. i w konsekwencji wzywania wnioskodawcy do jego uzupełnienia uznano, że w sprawach indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych na podstawie art. 14b § 1 o.p. za wykraczające poza treść dopuszczonego wezwania na podstawie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h tej ustawy należało uznać żądanie od wnioskodawcy przeformatowania przedstawionego w złożonym wniosku pytania. Tego rodzaju oczekiwanie organu nie wiązało się bowiem bezpośrednio ze sferą stanu faktycznego (zdarzenia przeszłego), do którego wyczerpującego przedstawienia jest zobowiązany zainteresowany na podstawie art. 14b § 3 o.p. (wyrok z 2 marca 2021 r., II FSK 3255/18). Poprzez żądanie uzupełnienia stanu faktycznego lub okoliczności zdarzenia przyszłego podanego przez wnioskodawcę w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej nie można domagać się modyfikacji i zmiany opisu podstawowych danych związanych z jego faktografią. W takim przypadku nie jest możliwy do zastosowania tryb uzupełnienia wniosku z art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 14h tej ustawy (wyrok z 16 kwietnia 2021 r., II FSK 3358/18). W trybie żądania uzupełnienia braków formalnych pisma, jakim jest wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, organ podatkowy może żądać jedynie uzupełnienia wniosku o takie elementy, bez których nie jest możliwa ocena, czy stanowisko przedstawione we wniosku i ocena prawna są prawidłowe czy też błędne (wyrok z 26 maja 2021 r., I FSK 1165/18).

3.1.3. Zabezpieczenie na majątku podatnika przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego. Decyzja w przedmiocie zabezpieczenia wydawana na podstawie art. 33 § 1 i § 2 o.p., w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, w oparciu o materiały dowodowe w nich zgromadzone przez prowadzący te postępowania organ, wydawana jest w ramach tego postępowania, a nie postępowania odrębnego w stosunku do niego. Oznacza to, że art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[9] należy tak rozumieć, że wszczęcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług przed 1 stycznia 2016 r. przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego

[9] Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

w zakresie tego podatku na podstawie przepisów obowiązujących przed tym dniem, powoduje, że organ ten jest także właściwy do wydania na podstawie art. 33 § 1 i § 2 o.p. decyzji o zabezpieczeniu, skoro jej wydanie następuje w toku tego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, w oparciu o materiały dowodowe w nich zgromadzone przez prowadzący te postępowania organ (wyrok z 11 marca 2021 r., I FSK 1124/18). Prawidłowość określenia wielkości przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego w istotny sposób rzutuje na zasadność dokonania zabezpieczenia tego zobowiązania na majątku podatnika w rozumieniu art. 33 § 1 o.p. Jeżeli bowiem zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, gdy zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, zabezpieczenie to musi być adekwatne do określonej w przybliżeniu kwoty zobowiązania, w kontekście sytuacji majątkowej podatnika. Analiza zasadności zastosowania zabezpieczania wymaga bowiem zestawienia sytuacji majątkowej podatnika z wielkością przewidywanej wysokości zobowiązania, gdyż to porównanie może dać odpowiedź, czy zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego także w ramach postępowania egzekucyjnego (wyrok z 9 marca 2021 r., I FSK 891/18). W decyzji, w której organ podatkowy na podstawie art. 33 § 1 w zw. z § 2 o.p. dokonuje zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, organ prowadzący postępowanie w przedmiocie zabezpieczenia musi uprawdopodobnić, że zaległość w określonej w sposób przybliżony wysokości istnieje, odwołując się do ustalonych okoliczności lub dowodów, które w jego ocenie świadczą o tym, że w przyszłości może zostać wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego albo decyzja określająca wysokość zwrotu (wyrok z 22 kwietnia 2021 r., I FSK 1900/19).

3.1.4. Dopuszczalność interpretacji indywidualnej w zakresie schematów podatkowych; odmowa wszczęcia postępowania. Obowiązki prawnopodatkowe wynikające z działu III rozdziału 11a o.p., tj. związane z tzw. obowiązkiem raportowania schematów podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i nast. o.p. Przepisy działu III rozdziału 11a o.p. nie mają jednolitego charakteru. Stanowią niejednorodny zbiór norm prawnych, wśród których można wskazać zarówno przepisy materialne, jak i procesowe, w tym takie, które objęte są wspomnianym katalogiem wyłączeń z art. 14b § 2a o.p., w szczególności „regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych" (np. art. 86h i nast. o.p.). Przepisy te należy uznać za regulacje materialnoprawne, podlegające interpretacji przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Konstytuują one określone obowiązki o charakterze analitycznym (zwłaszcza art. 86f § 1 pkt 4–8 o.p.) i informacyjnym (art. 86b do art. 86e o.p.), pełniąc w istocie funkcję zbliżoną do informacji składanych w formie zeznań i deklaracji podatkowych. Pozwalają bowiem określić w sposób prawidłowy elementy stosunku prawnopodatkowego, w tym zwłaszcza takie jak powstanie obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego, a także wysokość podstawy opodatkowania. Z uwagi na *ratio legis* przepisy te niejako współtworzą regulacje zawarte w szczególności w materialnych ustawach podatkowych, które już bezpośrednio wyznaczają treść i zakres obowiązków podatkowych w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. Z powyższym wiąże się drugi argument natury systematycznej (*a rubrica*), wskazujący na zamieszczenie regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych w dziale III o.p. (rozdział 11a), poświęconym zobowiązaniom podatkowym, tj. tym, który ma charakter konstytucyjny z perspektywy systemu prawa podatkowego, odnoszący się do ogólnych zagadnień ma-

terialnego prawa podatkowego, wiążących się zwłaszcza z powstawaniem, regulowaniem, wygasaniem zobowiązań podatkowych oraz odpowiedzialnością podatkową za owe zobowiązania (wyrok z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20). Skoro określone przepisy działu III rozdziału 11a (m.in. art. 86a § 1 pkt 10, 12 i 16 o.p.) mogą być przedmiotem objaśnień podatkowych na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 o.p., to analogicznie przepisy te mogą być również przedmiotem interpretacji indywidualnej, o której mowa art. 14b § 1 o.p. Oba te przepisy posługują się bowiem tożsamym pojęciem przepisów prawa podatkowego. NSA dookreślił zasady wydawania postanowień w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a § 1 o.p. Doprecyzowano, że czym innym jest brak przepisu stanowiącego materialnoprawną podstawę do wydania decyzji, a czym innym zaistnienie negatywnej przesłanki określonej w przepisie prawa materialnego, która uniemożliwia uwzględnienie żądania. Przesłanka odmowy wszczęcia postępowania musi istnieć w momencie złożenia wniosku, w rozumieniu art. 165 o.p., i być dla organu oczywista, aby możliwe stało się wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w danej sprawie. Jeżeli żądanie budzi wątpliwości, których rozstrzygnięcie przez organ wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, nie można odmówić wszczęcia postępowania. Przyjąć bowiem należy, że przepis art. 165a § 1 w zw. z art. 14h o.p. nie podlega interpretacji rozszerzającej ograniczającej prawo do merytorycznego rozpatrzenia sprawy (wyrok z 8 grudnia 2021 r., III FSK 4548/21).

3.1.5. Termin i forma zapłaty podatku. W obrocie bezgotówkowym za taki uważa się dzień obciążenia rachunku podatnika, a w przypadku zapłaty za pomocą instrumentu płatniczego innego niż polecenie przelewu, zwanego dalej „innym instrumentem płatniczym" – dzień uzyskania potwierdzenia autoryzacji transakcji płatniczej. Bywa, że wpłata dokonywana jest za płatnika przez inny podmiot ze środków pochodzących z zaliczek pobranych przez płatnika i jedynie przekazywanych, transferowanych za pośrednictwem osoby nazywanej „posłańcem" bądź jego „wyręczycielem" bądź „przekazicielem środków płatnika". Istotne jest aby środki w ramach dokonywanej wpłaty pochodziły od podatników i przekazane zostały pośrednikowi przez płatnika oraz aby wiedzę o tym miał organ podatkowy, na rzecz którego dokonywana jest konkretna wpłata należności od płatnika. NSA wskazał, że zachowanie płatnika polegające na wyręczaniu się w czynnościach zapłaty podatku inną osobą jest jedynie działaniem faktycznym, a żadna norma prawa podatkowego działania takiego nie zabrania. W obecnym stanie prawnym unormowania wynikające z art. 60 § 1 pkt 2 o.p. dotyczą wyłącznie terminu dokonania i formy zapłaty podatku, a tym samym nie wymagają dla wygaśnięcia zobowiązania płatnika, o którym stanowi art. 59 § 2 pkt 1 tej ustawy, bezpośredniej wpłaty z rachunku bankowego prowadzonego dla płatnika (wyrok z 14 kwietnia 2021 r., II FSK 3305/18).

3.1.6. Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych a ulga w podatku rolnym wobec wystąpienia stanu klęski żywiołowej. Argumentacja mogąca potencjalnie usprawiedliwiać zastosowanie ulgi w ramach rozwiązań przyjętych w art. 13c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym[10] nie może być automatycznie przenoszona na przesłanki uzasadniające umorzenie zaległości podatkowej na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[11]. Przepis art. 13c u.p.r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., przewidujący uprawnienie organu podatkowego przyznania

[10] Dz.U. z 2020 r. poz. 333 ze zm.; dalej: u.p.r.

[11] Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; dalej: o.p.

ulgi w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalenia albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym, w przypadku wprowadzenia stanu klęski żywiołowej, o którym mowa w ustawie z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej[12], nie zawiera norm *lex specialis* względem art. 67a o.p. Oba te przepisy odnoszą się do różnych instytucji prawa podatkowego. Pierwszy z nich reguluje „zaniechanie ustalania albo poboru" podatku, drugi tymczasem – „umorzenie zaległości". Instytucja umorzenia zaległości podatkowych dotyczy zatem podatku niezapłaconego w terminie płatności (art. 51 o.p.), natomiast zaniechanie poboru może być stosowane tylko do podatków, których termin płatności jeszcze nie upłynął.

W przypadku jednak wprowadzenia stanu klęski żywiołowej, o którym mowa w przywołanej powyżej ustawie szczególnej, szkody w gospodarstwie rolnym, poniesione w wyniku klęski żywiołowej wyczerpują znamiona „ważnego interesu podatnika" jako przesłanki zastosowania umorzenia zaległości. Odnosząc się do definicji klęski żywiołowej zawartej w art. 3 ust. 1 u.s.k.ż., NSA doprecyzował, że przy przyznawaniu ulgi z tego tytułu uwzględnia się rozmiary strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym, uznając za pomocne w takim przypadku ustalenia dokonane w związku z szacowaniem strat na potrzeby ubezpieczeniowe (wyrok z 16 marca 2021 r., III FSK 2716/21).

3.1.7. Dopuszczalność zastosowania instytucji ulgi podatkowej do opłaty legalizacyjnej. W wyrokach z 17 listopada 2021 r., III FSK 134/21, III FSK 161/21, III FSK 192/21, NSA opowiedział się za stanowiskiem uznającym dopuszczalność stosowania konstrukcji ulg podatkowych do opłat legalizacyjnych stanowiących element procesu legalizowania samowoli budowlanych. Zdaniem NSA, wobec odpowiedniego stosowania przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa na mocy odesłania w art. 49c ust. 2 ustawy – Prawo budowlane oraz niedookreślonego charakteru pojęć użytych w treści regulacji art. 67a § 1 o.p., odkodowania zakresu pojęciowego klauzul generalnych zawartych w drugim z wymienionych przepisów powinno się dokonywać w kontekście opłat legalizacyjnych przez pryzmat ich charakteru oraz celu, jakiemu służą w obrocie prawnym. Odnosząc się do stanu faktycznego w sprawie, NSA uznał, że wykładnia celowościowa art. 49c ust. 2 u.p.b., specyfika opłat legalizacyjnych oraz sztywny mechanizm ustalania ich wysokości przewidziany w art. 49d ust. 1 pkt 1 u.p.b. nie pozwalają na przyjęcie stanowiska, jakoby w odniesieniu do skarżącej (będącej przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą) możliwe było zastosowanie ulgi w postaci umorzenia opłaty legalizacyjnej ze względu na zasadę proporcjonalności i celowość instytucji legalizacji samowoli budowlanej. Inaczej będzie oceniana osoba fizyczna dopuszczająca się wzniesienia samowoli budowlanej wobec konieczności zapewnienia sobie ciągłości warunków bytowych, a inaczej podmiot gospodarczy posiłkujący się względami rentowności i racjonalności gospodarczej w zakresie podjętego ryzyka gospodarczego, co nie kłóci się z zasadą sprawiedliwości opodatkowania (równe traktowanie podmiotów podobnych nieutożsamiane z identycznością).

3.1.8. Przedawnienie zobowiązania podatkowego. Uzależnienie zawieszenia biegu terminu przedawnienia od dobrowolnego zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego lub zabezpieczenia dokonywanego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jako alternatywnych form wykonania decyzji o zabezpieczeniu, nakazuje dokonanie wykładni art. 70 § 6 pkt 4 oraz § 7 pkt 4 i pkt 5 o.p. w sposób uwzględniający specyfikę obydwóch trybów zabezpieczenia. Z tego względu, w przypadku gdy do zawie-

[12] Dz.U. z 2017 r. poz. 1897; dalej: u.s.k.ż.

szenia biegu terminu przedawnienia dochodzi na skutek doręczenia zarządzenia zabezpieczenia, termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego pod dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (wyrok z 6 lipca 2021 r., I FSK 234/20).

Przekazania skazanego do Polski w trybie art. 3 ust. 1 Protokołu dodatkowego z dnia 18 grudnia 1997 r. do Konwencji o przekazywaniu osób skazanych[13], w celu odbycia kary pozbawienia wolności i skutkiem tego umorzenie postępowanie w sprawie skazanego oskarżonego w kraju o czyn z art. 54 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy[14], nie zamyka drogi do właściwej weryfikacji podstaw wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej w takim zakresie, w jakim miało to wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 o.p.). W ocenie NSA w tej sytuacji ma zastosowanie zasada specjalności określona w art. 3 ust. 4 tego Protokołu, gwarantująca skazanemu ochronę, nie można z niej wyprowadzić wniosku o braku podstaw do wszczęcia, w okresie poprzedzającym przekazanie skazanego, postępowania w sprawie karnej skarbowej. Natomiast osoba przekazana w tym trybie nie może być ścigana, skazana ani też pozbawiona wolności w celu wykonania kary lub zastosowania środka zabezpieczającego, ani też poddana jakimkolwiek innym ograniczeniom wolności osobistej za jakiekolwiek przestępstwo popełnione przed przekazaniem, inne niż to objęte wyrokiem, którego dotyczy przekazanie, z wyjątkiem przypadków wskazanych w art. 3 ust. 4 lit. a/ i b/ Protokołu dodatkowego. Na tej podstawie Sąd Rejonowy był zobowiązany do wydania postanowienia umarzającego postępowanie w sprawie skarżącego oskarżonego o czyn z art. 54 § 1 k.k.s. Orzeczenie to nie zamyka jednak drogi do właściwej weryfikacji podstaw wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej w takim zakresie, w jakim miało to wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 o.p. (wyrok z 5 sierpnia 2021 r., II FSK 498/21).

Celem postępowania karnego skarbowego jest doprowadzenie do usankcjonowania zachowania podatnika, z którym ustawodawca wiąże określoną karę. Oznacza to, że postępowanie karne skarbowe wszczyna się w celu udowodnienia popełnienia zarzucanych czynów/dopuszczenia się określonego zaniechania i doprowadzenia do ukarania podatnika przez sąd karny. W sytuacji, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje jedynie z zamiarem następczego zastosowania art. 70c o.p., a w efekcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tylko w celu udaremnienia przedawnienia tego zobowiązania, to należy rozważyć, czy organ podatkowy w istocie respektuje zasadę postępowania podatkowego z art. 121 § 1 o.p., tj. zasadę prowadzenia tego postępowania w sposób budzący zaufanie podatnika do organów podatkowych oraz zasady dobrej administracji. Wszczęcie postępowania karnoskarbowego wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może niweczyć zaufanie podatników do organów podatkowych. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie może być zatem tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 o.p. (wyrok z 26 października 2021 r., II FSK 821/21).

[13] Dz.U. z 2000 r. Nr 43, poz.490.

[14] Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz.765 ze zm.; dalej: k.k.s.

3.1.9. Nadpłata podatku. Na gruncie problematyki związanej ze skutkami wyroku TSUE z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14[15], nadpłata podatku w rozumieniu art. 74 pkt 1 o.p. nie jest nadpłatą (lub zwrot różnicy podatku naliczonego nad należnym) powstałą w wyniku złożenia przez jednostkę samorządu terytorialnego korekty polegającej wyłącznie na rozliczeniu podatku naliczonego, który (jak to miało miejsce w rozpatrywanej sprawie) wynikał z faktur dokumentujących wydatki ponoszone przez tę jednostkę na inwestycję polegającą na budowie sieci wodno-kanalizacyjnej, oddanej następnie w nieodpłatne użytkowanie jej jednostce budżetowej lub zakładowi budżetowemu. Korekta rozliczeń nieobjętych przedawnieniem obejmować powinna zarówno podatek należny, wykazywany do tej pory przez wszystkie utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego jednostki i zakłady budżetowe, jako podatek należny wynikający ze świadczonych usług i dokonywanych dostaw oraz obroty jednostek do tej pory zwolnionych podmiotowo z opodatkowania VAT, jak i podatek naliczony związany z działalnością opodatkowaną. Takie korekty nie mogą natomiast zostać sporządzone w sposób wybiórczy, niekompletny, tj. dotyczyć jedynie wybranych przez jednostkę samorządu terytorialnego okresów rozliczeniowych, przy pominięciu rozliczenia poszczególnych jednostek i zakładów podlegających centralizacji (wyrok z 11 marca 2021 r., I FSK 1102/20).

Z przepisów art. 75 § 3 i art. 21 § 3 o.p. wynika, że nie w każdym przypadku organ podatkowy, orzekając o stwierdzeniu nadpłaty, będzie zobowiązany do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Regułę tę potwierdza także treść art. 75 § 4a o.p., wskazując przesłanki, które powinny być spełnione, by równocześnie można było określić wysokość zobowiązania podatkowego, a mianowicie: – uzasadniać to musi zakres żądania stwierdzenia nadpłaty; – musi istnieć związek tej nadpłaty ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. Przepis art. 75 § 4a o.p. ma charakter bardzo ogólny z uwagi na treść powyższych przesłanek. Nie można więc nie zauważyć, że rozstrzygnięcie w przedmiocie nadpłaty i jego zakres wpływające na wysokość zobowiązania podatkowego musi być rozumiane w ten sposób, iż chodzi tu o zobowiązanie podatkowe istniejące, rzeczywiste i realne w chwili orzekania przez organ podatkowy, a nie zobowiązanie przedawnione w chwili rozstrzygania przez organ podatkowy o zasadności żądania stwierdzenia nadpłaty. W rezultacie z brzmienia art. 75 § 4a o.p. wynika, że organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości tylko wówczas, gdy zobowiązanie to nie uległo w chwili orzekania przedawnieniu (wyrok z 8 stycznia 2021 r., II FSK 3590/18).

3.1.10. Zaskarżenie postanowienia w przedmiocie przedłużenia blokady rachunku bankowego a krótka blokada. W przypadku zaskarżenia postanowienia w przedmiocie przedłużenia blokady rachunku bankowego, na podstawie art. 134 § 1 w zw. z art. 135 p.p.s.a. badaniu podlegają również przesłanki tzw. krótkiej blokady. Specyfika postępowania prowadzonego w przedmiocie blokady rachunku i jego przedłużenia, co do zasady nie wyklucza stosowania przepisów zawartych w Dziale IV o.p. regulujących postępowanie dowodowe. Z art. 119zzb § 4 o.p. wynika bowiem, że w zakresie nieuregulowanym do postępowań dotyczących blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego stosuje się odpowiednio przepisy Działu IV. Działający w sprawie Szef Krajowej Administracji Skarbowej, wydając zaskarżone postanowienie, powinien zatem pogodzić krótki czas prowadzonego w tym zakresie

[15] ECLI:EU:C:2015:635.

postępowania z przestrzeganiem obowiązku odpowiedniego stosowania reguł prowadzenia postępowania podatkowego i przepisów te zasady precyzujących.

Należy jednak mieć na uwadze i to, że przepis art. 119zzb § 4 o.p. nakazuje jedynie odpowiednie stosowanie przepisów regulujących zasady prowadzenia postępowania. Odpowiednie stosowanie oznacza jednak, że normy prawne wyrażone w przepisach odesłanych mogą być interpretowane w kontekście odesłania szerzej, w zakresie węższym, bądź też mogą w ogóle nie znaleźć zastosowania, jeżeli jest to uzasadnione charakterem przepisu odsyłającego (wyrok z 25 czerwca 2021 r., I FSK 880/21).

3.1.11. Pełnomocnictwo. W obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. stanie prawnym, ukształtowanym ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[16], złożenie dokumentu pełnomocnictwa szczególnego uprawniającego do zastępowania podatnika w odniesieniu do danego zobowiązania podatkowego czy danego postępowania przed organem podatkowym jest skuteczne na wszystkich etapach toczących się w sprawie. Ustawodawca, posiłkując się w art. 138e § 1 o.p. sformułowaniem „wskazanie sprawy podatkowej", nie wprowadził ograniczenia pełnomocnictwa szczególnego do konkretnej procedury podatkowej, umożliwiając objęcie jednym pełnomocnictwem kilku procedur podatkowych prowadzonych w danej sprawie podatkowej określonej przedmiotowo. W świetle powyższego, za bezcelową, nieznajdującą potwierdzenia w obowiązujących przepisach prawa, należało uznać praktykę każdorazowego oczekiwania od pełnomocnika legitymowania się dokumentem wykazującym jego umocowanie, jeżeli sprawa dalej toczy się przed organem, którego dotyczy pełnomocnictwo. Możliwe pozostaje zarówno sformułowanie pełnomocnictwa szczególnego przez objęcie nim konkretnej sprawy podatkowej (lub spraw) jako takiej w całości, jak również równoczesne przypisanie wobec zidentyfikowanej już sprawy (spraw) określonego zakresu działania w stosunku do niej, przez konkretyzację konkretnych czynności możliwych do realizowania przez pełnomocnika tak ustanowionego w obszarze danej sprawy (spraw). Wzór wypracowany w ramach delegacji ustawowej do art. 138j § 1 pkt 2 o.p. przewiduje szeroki zakres modyfikacji, uściśleń i dookreśleń, pozostawiając również w przypadku formularzowego udzielania pełnomocnictwa znaczną swobodę stronie w precyzowaniu zakresu umocowania. Wykładnia gramatyczna normy prawnej zawartej w art. 138e § 3 o.p., w odniesieniu do użytego sformułowania „według wzoru", nie pozwala wyprowadzić twierdzenia, jakoby wolą ustawodawcy było zobowiązanie stron i profesjonalnych pełnomocników do składania do akt spraw podatkowych pełnomocnictw szczególnych na wzorze przewidzianym w rozporządzeniu (wyroki z 10 marca 2021 r., III FSK 2551/21 i III FSK 2552/21).

W przypadku złożenia pełnomocnictwa, którego istota umocowania nie jest kwestionowana przez organy podatkowe, wezwanie o uzupełnienie braków formalnych powinno być kierowane do ustanowionego w sprawie pełnomocnika, o czym stanowi art. 169 § 1 o.p. Stosownie do treści art. 169 § 1 o.p. obowiązkiem organu w pierwszej fazie postępowania jest sprawdzenie warunków formalnych każdego pisma strony, wszczynającego dane postępowanie. Jeśli pismo jest obarczone brakami formalnymi, to organ nie może przejść do kolejnego etapu postępowania polegającego na merytorycznej ocenie tego pisma. Dopiero gdy pismo zostało skutecznie złożone, czyli nie ujawniono braków formalnych, można przystąpić do jego merytorycznego rozpoznania. NSA wskazał na

[16] Dz.U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.

dwie sytuacje tzn. pierwszą, w której osoba podająca się za pełnomocnika nie wykaże swojego umocowania, ze względu na brak w ogóle pełnomocnictwa, bądź też posiadanie pełnomocnictwa w innym zakresie i wówczas należy, po bezskutecznym wezwaniu tegoż rzekomego pełnomocnika, wezwać samą stronę do podpisania pisma oraz drugą sytuację, kiedy strona udzieliła pełnomocnictwa, obejmującego swoim zakresem daną sprawę, ale nie dochowała przewidzianej prawem formy. Z tym drugim przypadkiem mamy do czynienia w niniejszej sprawie, skoro organ wezwał profesjonalnego pełnomocnika do wykazania umocowania osób, które podpisały pełnomocnictwo, do reprezentowania spółki i dodatkowo stwierdzono brak klauzuli *apostille*. W tej sytuacji nie chodziło zatem o wykazanie faktu istnienia pełnomocnictwa, z powodu braku dokumentu pełnomocnictwa w ogóle, co uzasadniałoby wezwanie samej Spółki do działania, a jedynie o zachowanie formy i uzupełnienie braków, w sytuacji gdy pełnomocnictwo zostało udzielone. Jeżeli zatem pomiędzy spółką, a pełnomocnikiem – radcą prawnym został zawarty stosunek prawny pełnomocnictwa, to brak jest podstaw do wzywania samej strony do podpisania wniosku, który został już podpisany przez umocowanego do tego pełnomocnika. Ze względu jednak na braki formalne, tj. niezgodność z przepisami szczegółowymi (np. *apostille*) konieczne było wezwanie wyłącznie pełnomocnika do złożenia pełnomocnictwa w przewidzianej przez prawo formie, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Reasumując, zasadą jest, że kiedy pełnomocnictwo zostało udzielone, wszelkie pisma należy kierować, na podstawie art. 145 § 2 o.p., wyłącznie do pełnomocnika pod jego adresem, nie zaś do podatnika (wyrok z 25 sierpnia 2021 r., II FSK 554/21).

3.1.12. Wydanie decyzji administracyjnej. Do zagadnienia rozumienia pojęcia wydania decyzji administracyjnej odniósł się NSA w wyrokach z 8 kwietnia 2021 r., III FSK 2961/21 i III FSK 2962/21, w których, odwołując się do zasad techniki prawodawczej oraz wykładni gramatycznej i systemowej analizowanych przepisów, uznał, że pojęcie „wydanie" decyzji, wynikające w szczególności z przepisów postępowania art. 210 § 1 pkt 2 o.p. i art. 212 o.p., jak również poddanego badaniu w rozpoznawanej sprawie art. 118 § 1 o.p., odnosi się do sporządzenia aktu zawierającego elementy wyszczególnione w art. 210 § 1 pkt 2 o.p., którego wyrazem jest m.in. złożenie pod decyzją podpisu przez upoważnioną osobę oraz opatrzenie datą jej wydania. Przepis art. 210 o.p. reguluje treść decyzji podatkowej, wskazując w § 1 pkt 2 jako jedną z jej składowych datę wydania, nie stwarzając możliwości pozostawienia w treści aktu wolnego miejsca na wpisanie daty wydania decyzji w okresie późniejszym. Za trafnością prezentowanego stanowiska przemawia m.in. argumentacja płynąca z zasad techniki prawodawczej, w szczególności dyrektywy konsekwencji terminologicznej, której wewnętrzny (pojęciowy) aspekt znalazł wyraz w § 10 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej"[17]. W poszanowaniu dyrektywy wykładni językowej tożsamości znaczeniowej nakazującej jednakowe traktowanie w obrębie danego aktu prawnego zwrotów o identycznym brzmieniu, oraz przez wzgląd na wynikający z wykładni systemowej zakaz interpretowania przepisów prawa w sposób prowadzący do ich wzajemnej sprzeczności, niemożliwe do zaakceptowania pozostaje odmienne interpretowanie pojęcia „wydanie" decyzji w zależności od kontekstu jego użycia na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa. Omawiane sformułowanie, zastosowane w art. 118 § 2 o.p., jak również w art. 210 § 1 pkt 2 o.p. oraz art. 212 o.p.,

[17] Dz.U. z 2016 r. poz. 283; dalej: rozporządzenie.

powinno być rozumiane w sposób tożsamy, przytoczone zaś w niniejszym uzasadnieniu regulacje prawne oraz dorobek orzeczniczy i doktrynalny pozwalają na odkodowanie jego treści jako równoznacznego z momentem sporządzenia decyzji, tj. wypełnienia o niezbędne elementy składowe wyszczególnione w art. 210 § 1 pkt 2 o.p. i opatrzenia podpisem osoby upoważnionej. Czynność nadania decyzji rozumiana jako wyekspediowanie aktu administracyjnego nie stanowi desygnatu pojęcia „wydanie" decyzji.

3.1.13. Rygor natychmiastowej wykonalności ze względu na krótki okres przedawnienia. Zgodnie z art. 239b § 2 o.p., przepis § 1 tego artykułu stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Przesłanki z art. 239b § 2 o.p. nie można jednak odczytywać w oderwaniu od treści normatywnej art. 239b § 1 o.p. W związku z tym, jeżeli okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż trzy miesiące (art. 239b § 1 pkt 4 o.p.), to uprawdopodobnienie przesłanki przedstawionej w art. 239 § 2 o.p. polega na wykazaniu, że do upływu terminu przedawnienia pozostał bardzo krótki okres, w którym nie nastąpi rozpoznanie odwołania ani wykonanie zobowiązania (wyrok z 23 września 2021 r., I FSK 503/18).

3.1.14. Przesłanki wznowienia postępowania. Analizując przesłanki wznowienia postępowania podatkowego, NSA w wyroku z 18 sierpnia 2021 r., II FSK 3974/21 przesądził, że po wydaniu ostatecznej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego przesłanki wznowienia postępowania określone w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. nie mogą stanowić okoliczności faktycznych, z którymi organ podatkowy mógł i powinien zapoznać się już w toku postępowania wymiarowego. Jeżeli organ podatkowy w przypadku uprzedniego wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, w nadzwyczajnym postępowaniu wznowieniowym odwołuje się do nieznajomości istotnych dla rozstrzygnięcia podatkowego okoliczności faktycznych, z którymi mógł i powinien się zapoznać już w toku postępowania wymiarowego, poprzedzającego wydanie decyzji wymiarowej, i uznaje te okoliczności za nowe, uprzednio mu nieznane, powstaje sytuacja podobna – choć nie analogiczna – do przypadku, gdy organ podatkowy powołuje się na nieznajomość okoliczności, z którą mógł się zapoznać, ale prowadząc postępowanie wymiarowe w przedmiocie podatku powstałego z mocy prawa i samoobliczonego przez podatnika tego nie uczynił, informację tę pominął lub zbagatelizował. Wyjście na jaw określonej okoliczności faktycznej to moment udostępnienia wiedzy o tej okoliczności organowi podatkowemu, a nie moment faktycznego zapoznania się z tą okolicznością przez pracownika organu podatkowego. Okoliczność, z którą organ podatkowy mógł się zapoznać, ale tego nie uczynił, nie stanowi przesłanki wznowienia postępowania.

3.1.15. Postępowanie wyjaśniające poprzedzające wydanie zaświadczenia. Obowiązkiem organu, do którego skierowano wniosek o wydanie na podstawie art. 306a o.p. zaświadczenia stwierdzającego, że na podstawie art. 14o o.p. została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy przedstawionego we wniosku w pełnym zakresie, tj. „milcząca interpretacja" jest porównanie treści żądania strony ze stanem rzeczy wynikającym z wszelkich, posiadanych przez niego danych (art. 306b § 1 i § 2 o.p.). W konsekwencji, gdy dane niezbędne do wydania zaświadczenia pozwalają na stwierdzenie braku zgodności między treścią żądania, a stanem rzeczywistym wynikającym z posiadanych przez organ danych, to taka sytuacja dopiero wymusza na organie wydanie postanowienia odmawiającego wydanie zaświadczenia. Natomiast przed ewentualnym wydaniem zaświadczenia możliwe jest przeprowadzenie przez organ postępowania wyjaśniającego, o którym mowa w art. 306b § 2 o.p. Postępowanie to sprowadza się tylko do badania oko-

liczności wynikających z posiadanych przez organ ewidencji i innych danych, które pozostają w dyspozycji organu mającego wydać zaświadczenie. W konsekwencji tego, ustalenia czynione przez organ są ograniczone. Nie ma on bowiem kompetencji do wykorzystywania na potrzeby wystawiania zaświadczenia danych, które nie znajdują się w dyspozycji tego organu. Zatem postępowanie określone w art. 306b § 2 o.p. jest postępowaniem wyjaśniającym, nie jest natomiast *sensu stricto* postępowaniem dowodowym (wyrok z 7 lipca 2021 r., II FSK 3739/18).

3.2. Podatek od towarów i usług[18]

3.2.1. Zwolnienie od podatku od towarów i usług – usługi zarządzania funduszami inwestycyjnymi. Świadczenie poprzez platformę informatyczną usług doradczych i informacyjnych dotyczących jedynie specjalnych funduszy inwestycyjnych, służących wspieraniu zarządzających portfelami przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, umożliwiające komunikowanie się z innymi uczestnikami rynków finansowych i zawieranie transakcji dotyczących lokat funduszu, spełnia kryteria uznania za „usługi zarządzania funduszami inwestycyjnymi" w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a/ u.p.t.u., a tym samym podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług (wyrok z 15 kwietnia 2021 r., I FSK 499/18).

3.2.2. *Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług.* Gmina, realizując zadania własne określone w art. 7 ustawy z 8 maca 1990 r. o samorządzie gminnym[19], działa jako organ władzy publicznej – w rozumieniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u. – jedynie wówczas, gdy korzysta ze środków prawnych o charakterze władczym, właściwych władzy państwowej, z możliwością jednostronnego rozstrzygania o sferze praw i obowiązków drugiej strony stosunku prawnego oraz stosowania środków przymusu państwowego. Poza tą sferą pozostaje realizacja tych czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, w których ramach gmina działa na tych samych warunkach prawnych co prywatny przedsiębiorca. W kontekście powyższego NSA przyjął, że usługa wypożyczenia przez miasto roweru miejskiego, wymagająca dokonania zapłaty tzw. opłaty inicjalnej, ma charakter odpłatny – w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. w zw. z art. 8 ust. 1 u.p.t.u. – i wykonywana jest przez miasto jako podatnika w ramach działalności gospodarczej (art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u.), bez względu na to, że pobór opłaty za korzystanie z wypożyczonego roweru dokonywany jest dopiero po przekroczeniu określonego limitu czasu (wyrok z 25 marca 2021 r., I FSK 1342/20).

3.2.3. Podstawa opodatkowania z tytułu świadczenia usług medycznych. Odnosząc się do zagadnienia, czy kwoty zwrotu przez skarżącą (głównego badacza) kosztów dojazdu pacjentów na badania kliniczne leków, refundowanych jej następnie przez podmiot zlecający te badania (sponsora), są wyłączone na podstawie art. 29a ust. 7 pkt 3 u.p.t.u. z podstawy opodatkowania VAT z tytułu usług medycznych świadczonych przez skarżącą na rzecz sponsora, NSA przyjął, że przepis art. 29a ust. 7 pkt 3 u.p.t.u. należy interpretować w ten sposób, iż podstawa opodatkowania usługi badania klinicznego prowadzonego przez badacza na zlecenie sponsora – w rozumieniu art. 2 pkt 37a ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne[20] – nie obejmuje kwoty zwrotu przez sponsora badaczowi udo-

[18] Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685; dalej: u.p.t.u.).
[19] Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.
[20] Dz.U. z 2019 r. poz. 499 ze zm.

kumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz sponsora z tytułu zwrotu pacjentom kosztów podróży na badania kliniczne (wyrok z 9 marca 2021 r., I FSK 1691/19).

3.2.4. Opodatkowanie prowizji należnej operatorowi z tytułu udostępniania platformy internetowej celem oferowania polis ubezpieczeniowych przez agenta. Problem prawny w sprawie o sygn. akt I FSK 1685/20 dotyczył kwestii, czy część prowizji należna operatorowi z tytułu udostępniania platformy internetowej celem oferowania polis ubezpieczeniowych przez agenta, stanowi wynagrodzenie z tytułu usługi (art. 8 ust. 1 u.p.t.u.), a więc w związku z pełnieniem roli podwykonawcy agenta, czy też jest to jedynie wewnętrzne rozliczenie zysku wypracowanego w ramach wspólnego przedsięwzięcia, konsorcjum – w którego ramach nie dochodzi do świadczeń między współpracującymi spółkami. Skutkiem przyjęcia jednego z ww. stanowisk było bowiem uznanie, że kwoty prowizji wypłacone operatorowi są objęte zakresem opodatkowania z mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. bądź też, że pozostają poza nim. Punktem wyjścia była ocena, że powyższe świadczenie ma charakter świadczenia złożonego, świadczonego przy współpracy dwóch podatników. Akcentowana przez sąd pierwszej instancji odrębność podmiotowa konsorcjantów, jak też kwestia umocowania prawnego agenta do zawierania umów ubezpieczenia, wprowadziła – zdaniem NSA – sztuczny podział pomiędzy usługą pośrednictwa ubezpieczeniowego (sprzedaż polis ubezpieczeniowych przez agenta), a udostępnianiem platformy internetowej wykorzystywanej do ww. czynności (przez skarżącą spółkę). Tymczasem należało uznać, że owa infrastruktura techniczna stanowi w stanie faktycznym sprawy narzędzie, przy pomocy którego dokonywana jest sprzedaż ubezpieczeń i bez którego obrót polisami nie mógłby się odbywać w formule i zakresie wymaganym przez zakłady ubezpieczeń. W ocenie NSA trudno tym samym przyjąć w okolicznościach sprawy, iż przekazywanie części zysku spółce przez pośrednika ubezpieczeniowego jest czym innym, aniżeli niepodlegającym VAT wewnętrznym rozliczeniem pomiędzy konsorcjantami, z tytułu czynności dokonywanych w ramach konsorcjum, których beneficjentem są zakłady ubezpieczeniowe. Ponieważ nie ma możliwości określenia zysku w chwili zawierania konsorcjum, to w takiej sytuacji nie można wskazać jednego z kluczowych elementów konstytuujących domniemaną usługę, a mianowicie skonkretyzowanej korzyści po stronie operatora (wyrok z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1685/20).

3.2.5. Przesłanki zwolnienia importu usługi medycznej świadczonej przez podmiot nie spełniający wymogów uznania go za podmiot leczniczy. Przy wykładni terminu „podmiot leczniczy", nie ma podstaw do odwołania się przez organ podatkowy do wykładni systemowej w sposób, który nie uwzględnia celu zwolnienia i tym samym ogranicza dostęp do usług medycznych. Brak też podstaw, aby przy interpretacji pojęcia „podmiot leczniczy" sięgać po inną wykładnię przepisu niż językowa. Zdaniem NSA, „podmiot leczniczy" to jakikolwiek podmiot (osoba fizyczna lub jednostka organizacyjna) świadczący usługi służące zachowaniu (zapobieżeniu pogorszenia) lub polepszeniu stanu zdrowia zgodnie z wiedzą medyczną. Skoro ustawodawca nie odesłał wprost do innych przepisów ustawowych, a wykładnia językowa nie nastręcza trudności, brak jest podstaw, aby posługiwać się na potrzeby interpretacji art. 43 ust. 1 pkt 18 u.p.t.u. definicją stworzoną przez ustawodawcę na potrzeby regulacji innych sfer życia społecznego. Możliwości skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 18 u.p.t.u. nie niweczy okoliczność, że usługi medyczne będą świadczone przez podmiot zagraniczny, niespełniający wymogów uznania go za „podmiot leczniczy" w rozumieniu ustawy z dnia 15 kwietnia

2011 r. o działalności leczniczej[21], jeżeli będą one wykonywane przez osoby posiadające wymagane kwalifikacje zawodowe. Przyjęcie stanowiska, iż ze spornego zwolnienia nie korzystają usługi świadczone przez podmiot zagraniczny skutkowałoby ograniczeniem traktatowej zasady swobodnego przepływu usług, zasady konkurencyjności usług, zasady niedyskryminacji, zasady wspólnego rynku oraz zasady neutralności VAT. Ze względu na zasadę niedyskryminacji i neutralności VAT sytuacja podatnika niemającego siedziby na terenie kraju nie powinna, w ocenie składu orzekającego w sprawie, różnić się od sytuacji podatnika mającego siedzibę na terenie kraju. Skoro ustawodawca przyznał podmiotowi krajowemu uprawnienie, to nie ma podstaw, by w gorszej pozycji prawnej znajdował się podmiot zagraniczny (wyrok z 9 lutego 2021 r., I FSK 425/20).

3.2.6. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Prawo podatnika do zastosowania stawki 0% – w przypadku dokonania WDT – wiąże się z koniecznością spełnienia pewnych warunków formalno-administracyjnych. Powyższe nie zmienia jednak w żadnym wypadku faktu, że choć art. 131 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[22] pozostawia państwom członkowskim określone swobodne uznanie przy przyjmowaniu warunków zwolnienia z podatku VAT, przewidzianych w art. 138, w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień, to jednak okoliczność ta nie ma wpływu na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku zwolnienia przewidzianego w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE. Z powyższego wynika, że spełnienie warunków formalno-administracyjnych do zastosowania stawki 0% w przypadku dokonania WDT jest zupełnie inną kwestią, niż prawo podatnika do zastosowania stawki 0%, gdyż prawo to związane jest z powstaniem obowiązku podatkowego oraz prawem do zwrotu nadwyżki podatku, a przez to zasadą neutralności VAT. W konsekwencji należało uznać, że w przypadku, gdy przed złożeniem deklaracji za miesiąc kolejny po okresie następującym po miesiącu dokonania WDT skarżąca dysponuje dowodami, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, to wówczas skarżąca może nie wykazywać transakcji ze stawką właściwą dla transakcji krajowych, niezależnie od tego czy dokonała korekty deklaracji za miesiąc dokonania (wyrok z 21 maja 2021 r., I FSK 454/18).

3.2.7. Opodatkowanie zryczałtowanej rekompensaty udzielonej spółce komunalnej z tytułu wykonywania przez nią zadań własnych gminy. W odniesieniu do spornego problemu, czy utworzona przez gminę spółka[23], która uzyskuje od gminy rekompensatę pokrywającą koszt realizowania powierzonych jej zadań własnych gminy z zakresu użyteczności publicznej, uzyskuje tym samym wynagrodzenie za świadczenie usług na rzecz gminy, wchodzące do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a u.p.t.u. Zdaniem NSA, w okolicznościach zaistniałych w sprawie, nie można się zgodzić z tezą, że to nie gmina, a jej mieszkańcy są konsumentem tych czynności. Gmina ze swej istoty stanowi wspólnotę samorządową obejmującą mieszkańców na określonym terytorium, a powierzenie spółce przedmiotowych zadań własnych gminy, zwalnia ją od obciążeń organizacyjnych związanych z tymi zada-

[21] Dz.U. z 2018 r. poz. 160 ze zm.

[22] Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.; dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

[23] Gmina powierzyła spółce zadania własne gminy w zakresie gospodarki nieruchomościami i realizacji zadań o charakterze użyteczności publicznej w drodze świadczenia usług w zakresie: wspierania rozwoju przedsiębiorczości, promocji gminy, utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych, prowadzenia polityki rozwoju w skali lokalnej.

niami, czyniąc ją w tym zakresie beneficjentem podejmowanych przez spółkę czynności. Ponieważ z tytułu realizacji rzeczonych zadań spółka otrzymuje zwrot kosztów poniesionych w tym zakresie, to nie może być wątpliwości, że przedmiotowe świadczenie ma charakter odpłatny, a otrzymany przez spółkę zwrot kosztów, to nic innego jak przysporzenie otrzymane z tytułu i w celu pokrycia części kosztów związanych ze świadczeniem usług publicznych, mające charakter rekompensaty w rozumieniu art. 5 Decyzji Komisji z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (notyfikowana jako dokument nr C(2011) 9380) (2012/21/UE). Zgodnie z tym przepisem rekompensata nie może przekraczać kwoty niezbędnej do pokrycia kosztów netto wynikających z wywiązywania się z zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, z uwzględnieniem rozsądnego zysku. Sam fakt wypłaty rzeczonej rekompensaty, nie w oparciu o zindywidualizowane usługi, lecz w sposób ryczałtowy i w skali rocznej w celu pokrycia kosztów funkcjonowania tej spółki sam w sobie nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług i otrzymanym wynagrodzeniem, a bezpośredniego charakteru tej więzi nie może podważyć okoliczność, że kwotę tę określono na poziomie poniżej ceny rynkowej, o ile wysokość rekompensaty jest określona zawczasu, zgodnie z jasnymi kryteriami gwarantującymi, iż wystarcza ona do pokrycia kosztów funkcjonowania spółki. Z tych przyczyn choć spółka wykonuje zadania własne gminy, ale działa przy tym jako podatnik VAT, a w związku z czym, w ocenie składu orzekającego w sprawie, uzyskiwane z tego tytułu świadczenie pieniężne, zwane rekompensatą, stanowi obrót podlegający opodatkowaniu tym podatkiem, ponieważ z punktu widzenia spółki stanowi zapłatę (wynagrodzenie) za świadczone przez nią usługi (wyrok z 10 czerwca 2021 r., I FSK 1947/18).

3.2.8. Definicja paliw silnikowych na potrzeby podatku VAT przed 1 września 2019 r. W wyroku z 10 czerwca 2021 r., I FSK 1163/18, NSA przyjął, że definicja paliw silnikowych zawarta w art. 86 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym[24] powinna być uwzględniona przy wykładni art. 103 ust. 5a u.p.t.u. Przemawia za tym okoliczność, że w sytuacji braku definicji pojęcia „paliwa silnikowe" w przepisach u.p.t.u., normodawca odwołał się (w treści art. 103 ust. 5a u.p.t.u.) do załącznika nr 2 do u.p.a. Ustawodawca w definicji paliw silnikowych odwołał się do przeznaczenia danego wyrobu akcyzowego (który jest także wyrobem energetycznym), a nie konkretnej pozycji w załączniku do ustawy o podatku akcyzowym. W celu uznania danego wyrobu za paliwo silnikowe należy przeanalizować jego charakter w kontekście przydatności – tj. przeznaczenia, oferowania na sprzedaż, używania – do napędu silników spalinowych. Przez przeznaczenie zaś rozumie się praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone, zakwalifikowane, któremu dana rzecz służy. Ustawodawca ograniczył regulację z art. 103 ust. 5a u.p.t.u. do podatnika lub płatnika nabywającego wewnątrzwspólnotowo olej napędowy przeznaczony do użycia, oferowany na sprzedaż lub używany do napędu silników spalinowych. Gdyby przyjąć, że ustawodawca chciał objąć tą regulacją nabycie np. olejów opałowych, czy transformatorowych, a więc paliwa przeznaczonego do innego celu, aniżeli do napędu silników spalinowych, to posłużyłby się pojęciem „wyroby akcyzowe" (czy też „wyroby energetyczne", bądź „oleje bez względu na ich przeznaczenie") wymienione w załączniku nr 2 u.p.a. lub też pojęciem „pa-

[24] Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.; dalej: u.p.a.

liwa ciekłe" w rozumieniu ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne. W istocie adekwatnego do tego zabiegu normodawca dokonał dopiero na mocy ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw[25]. Od 1 września 2019 r. dodano do art. 103 u.p.t.u. przepis ust. 5aa, który wprost wymienia (z uwzględnieniem nomenklatury CN) towary podlegające reżimowi rozliczenia podatku od towarów i usług w trybie art. 103 ust. 5a u.p.t.u., a zatem bez potrzeby badania, czy stanowią paliwa silnikowe. Zdaniem NSA, w stanie prawnym sprzed wskazanej wyżej nowelizacji ,użycie przez ustawodawcę pojęcia „paliwa silnikowe" w art. 103 ust. 5a u.p.t.u. było celowe i nie można tej regulacji rozszerzać na podatników lub płatników dokonujących nabyć wewnątrzwspólnotowych innego rodzaju paliwa, to jest mającego inne przeznaczenie (wykorzystanie), aniżeli paliwa silnikowe. W sytuacji, w której przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia jest paliwo (LPG) wymienione w załączniku nr 2 do u.p.a., a przeznaczone do celów opałowych, a więc do celu innego aniżeli do napędu silników spalinowych, to brak jest podstaw do uznania, że ma zastosowanie tryb rozliczenia podatku od towarów i usług określony w art. 103 ust. 5a u.p.t.u.

3.2.9. Pojęcie „cena" na fakturze VAT w przypadku usługodawcy działającego w systemie odwrotnego obciążenia. *W* regulacji art. 29a u.p.t.u. brak unormowania, które określałoby w sposób szczególny podstawę opodatkowania dla przypadków określonych w art. 17 ust. 1 pkt 8 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym do 9 sierpnia 2019 r.), w których to usługobiorca usług wymienionych w załączniku nr 14 (w tym głównie budowlanych), jako rozliczający podatek z tytułu ich wykonania na jego rzecz, musi określić podstawę opodatkowania w celu opodatkowania (ustalenia podatku należnego). Oznacza to, że dla tego rodzaju przypadków określenie podstawy opodatkowania odbywa się na zasadach ogólnych, wskazanych w art. 29a ust. 1 u.p.t.u. Stanowi nią zatem zapłata, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu wykonanej usługi. Innymi słowy: kwota, którą usługobiorca w tych przypadkach jest zobowiązany zapłacić usługodawcy, stanowi u niego podstawę opodatkowania do określenia należnego podatku od transakcji, z tytułu której jako nabywca jest podatnikiem. Kwotą, którą usługobiorca jest zobowiązany w tych przypadkach zapłacić usługodawcy jest kwota należna usługodawcy zgodnie z umową, czyli kwota wynikająca z ustaleń stron o wysokości należnego usługodawcy wynagrodzenia. Jeżeli ustawowo usługodawca nie jest zobowiązany z tytułu podatku od towarów i usług (tak jest w przypadku mechanizmu odwrotnego obciążenia), jest to kwota bez VAT. Należy bowiem mieć na uwadze, że w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług[26] wskazano, że cena jest to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. W cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym (art. 3 ust. 2), co oznacza, że w cenie uwzględnia się VAT tylko wtedy, gdy sprzedający z tytułu danej transakcji jest zobowiązanym z tytułu tego podatku. NSA wskazał, że skoro w przypadku mechanizmu odwrotnego obciążenia dostawca nie jest zobowiązanym z tytułu VAT, cena nie obejmuje tego podatku (wyrok z 8 lipca 2021 r., I FSK 1113/18).

[25] Dz.U. z 2019 r. poz. 1520.

[26] Dz.U. z 2017 r. poz. 1830.

3.2.10. Opodatkowanie restauracji, stawka VAT przy świadczeniu złożonym. Istota sporu zapadłego w wyroku 30 lipca 2021 r., I FSK 1749/18 sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy w przypadku działalności skarżącego polegającej na prowadzeniu restauracji (na podstawie umów franczyzy) zastosowanie znajduje stawka obniżona podatku od towarów i usług wynosząca 5% od konkretnych produktów (w tym posiłków i dań) sprzedawanych w systemie *drive in*, *walk through*, *food court* i wewnątrz lokalu (dostawa towarów), czy też stawka obniżona podatku w wysokości 8% przewidziana dla świadczenia usług? NSA przypomniał, że do czasu wydania interpretacji ogólnej nr PT1.050.3.2016.156 z 24 czerwca 2016 r., produkty przeznaczone do bezpośredniego spożycia przez klientów w sieci lokali, w tym w systemie *drive in*, *walk through*, *food court*, wewnątrz lokali, wskutek niejednolitej wykładni organów podatkowych, uznawane były raz za dostawę (w odniesieniu do podmiotów, które zwróciły się z wnioskiem o interpretację), a innym razem za usługę, co skutkowało opodatkowaniem różnymi stawkami podatkowymi, stanowiło naruszenie zasady konkurencyjności, a w końcu zasady neutralności. W sytuacji, w której inna obniżona stawka podatkowa została przewidziana dla dostawy gotowych posiłków i dań, a inna dla usług związanych z wyżywieniem (a co w konsekwencji, ze względu na zróżnicowaną praktykę interpretacyjną organów podatkowych, w stosunku do okresów rozliczeniowych przed wydaniem interpretacji ogólnej z 24 czerwca 2016 r., doprowadziło do naruszenia zasady neutralności), istotne jest, w pierwszej kolejności, ustalenie charakteru dokonywanych przez podatnika czynności i w dalszej kolejności dokonanie ich kwalifikacji jako dostawy towarów lub świadczenia usług oraz ustalenie mającej zastosowanie właściwej stawki podatku. Zdaniem NSA, organy podatkowe nie mogą jednak żądać, aby podatnik uiścił podatek według wyższej stawki w sytuacji, gdy, jak w rozpatrywanej sprawie, dokonując korekty działał w zaufaniu do organów podatkowych ze względu na przeprowadzone wcześniej czynności kontrolne oraz jednolitą wykładnię organów podatkowych prezentowaną w licznych interpretacjach wydanych w stosunku do franczyzodawców i franczyzobiorców.

3.2.11. Przywrócenie zarejestrowania podatnika; tryb wykreślenia podatnika z rejestru VAT oraz wykładnia pojęcia „udowodnienie" i „zamiar" w postępowaniu o przywrócenie zarejestrowania. W wyroku z 12 sierpnia 2021 r., I FSK 1066/21, NSA kontrolował wydaną na podstawie art. 96 ust. 9j w zw. z art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. decyzję odmawiającą przywrócenia zarejestrowania spółki jako czynnego podatnika podatku VAT. W opinii NSA, konieczność oceny „zamiaru" podatnika (o którym mowa w art. 96 ust. 9j oraz art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.) oznacza, że istotnym elementem ustaleń faktycznych w sprawie przywrócenia zrejestrowania powinno być to, czy działania strony wkomponowane w mechanizm wyłudzenia skarbowego z wykorzystywaniem sektora bankowego, były podejmowane przez podatnika umyślnie. Pojęcie „zamiar" według znaczenia słownikowego oznacza chęć zrobienia czegoś, co się zamierza, planuje. W procedurze przywrócenia zarejestrowania podatnika, o którym mowa w art. 86 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., istotną rolę odgrywają działania samego podatnika, którego ustawa obliguje do „udowodnienia" braku zamiaru wykorzystania sektora bankowego do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Obok tego jednak, w treści art. 86 ust. 9j u.p.t.u. wskazuje się, że brak po stronie podatnika zamiaru wykorzystania sektora bankowego do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, może wynikać z innych okoliczności lub dowodów, które zostaną ujawnione. W tym fragmencie, zakładając racjonalność normodawcy, chodzi o inne źródła, aniżeli działania podatnika, z których mogą wynikać rzeczone okoliczności bądź dowody. Postępowanie w sprawie przywrócenia zarejestrowania prowadzi właściwy organ podatkowy zgodnie

z zasadami procedury, określonymi w Ordynacji podatkowej. Stwierdzenie w treści art. 86 ust. 9j u.p.t.u., że podatnik „udowodni" brak zamiaru podejmowania działań mających na celu wyłudzenia skarbowe, oczywiście nie wyznacza podatnika jako podmiotu prowadzącego postępowanie dowodowe, co pozostaje wyłączną kompetencją organu.

3.2.12. Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT podatnika; charakter i zakres postępowania oraz analiza przesłanek ujemnych i dodatnich stanu „uzasadnionej obawy". Pojęcie „uzasadnione obawy" zawarte jest w art. 108b ust. 1 i ust. 5 pkt 2 lit. a/ i lit. b/ ustawy o VAT, który stanowi, że na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego wydaje, w drodze postanowienia, zgodę na przekazanie środków zgromadzonych na wskazanym przez podatnika rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony ten rachunek VAT (ust. 1); lub odmawia, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT, w przypadku gdy zachodzi uzasadniona obawa (ust. 5 pkt 2), że: zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań z tytułu podatku lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję zobowiązań z tytułu podatku (lit. a/), lub wystąpi zaległość podatkowa w podatku lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe (lit. b/). Odmowa wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT na wskazany rachunek bankowy podatnika następuje w sytuacji, gdy po stronie organu pojawią się wątpliwości, iż wystąpi zaległość podatkowa w podatku lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wyniku prowadzonej kontroli celno-skarbowej. W opinii NSA powstanie po stronie organu podatkowego stanu „uzasadnionej obawy", co do zaistnienia określonych w hipotezie omawianego przepisu stanów rzeczy, każdorazowo nakłada na organ obowiązek zastosowania instrumentu z art. 108b ust. 5 u.p.t.u. – obowiązek odmowy, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika, o czym świadczy zwrot „odmawia" w dyspozycji powołanego przepisu. Decyzja organu podatkowego w tym przedmiocie nosi cechy dyskrecjonalne, nie po stronie przesłanek dla jej wydania, lecz stanu umożliwiającego ocenę stopnia prawdopodobieństwa ziszczenia się tych przesłanek, co wynika z tego, że w hipotezie omawianego przepisu ustawodawca posłużył się wyrażeniem (kryterium) nieostrym „uzasadniona obawa" (wyrok z 13 sierpnia 2021 r., I FSK 1109/21).

3.2.13. Nadpłata a otwarcie postępowania sanacyjnego. Ogłoszenie upadłości nie wyłącza uprawnienia organów podatkowych do wydania postanowienia o zaliczeniu nadpłaty, jeżeli zaległość podatkowa i nadpłata powstały przed tą datą, albowiem zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej dokonuje się z mocy samego prawa, wydane zaś przez organ postanowienie, które jedynie stwierdza dokonane *ex lege* zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej, legitymuje w ten sposób prawa i zobowiązania podatnika. W konsekwencji postanowienie w tym przedmiocie artykułuje i potwierdza w formie aktu administracyjnego w indywidualnej sprawie, że w dacie wynikającej z prawa i wskazanej w tymże postanowieniu, nastąpiło zaliczenie określonej kwoty nadpłaty na zaległość (zobowiązanie) podatkowe. Jednocześnie skutkiem zaliczenia nadpłaty na poczet zobowiązań podatkowych jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego do wysokości zaliczenia, a zaliczona w ten sposób nadpłata nie wchodzi do masy upadłości. Jak wskazano w uzasadnieniu powołanego powyżej wyroku, w skład masy upadłości nie wchodzą bowiem wierzytelności (nadpłata), które zostały zaliczone na poczet zobowiązań (zaległości podatkowej)

przed datą ogłoszenia upadłości. Deklaratoryjny charakter postanowienia z art. 76a § 1 o.p. oznacza, że jego wydanie już po ogłoszeniu upadłości strony nie ingeruje w postępowanie upadłościowe. Nie ma przy tym przeszkód, aby stanowisko powyższe odnieść wprost do sytuacji, w której dochodzi do otwarcia postępowania sanacyjnego (wyrok z 2 września 2021 r., I FSK 1069/21).

3.2.14. Moment powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlano-montażowych a protokół odbioru. W odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażowych, należy w ocenie NSA mieć na uwadze, że choć usługi te są powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu" w rozumieniu art. 66 akapit pierwszy lit. c/ dyrektywy 2006/112/WE rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić. Kwalifikacji tej należy zatem dokonać mając na względzie postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, co powoduje (w zależności od okoliczności sprawy, a przede wszystkim treści postanowień umownych), że dana usługa może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozerwalnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności. Podstawą opodatkowania odpłatnego świadczenia usług stanowi bowiem świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane przez podatnika. Dlatego też w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, zdaniem NSA podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed owym odbiorem (wyrok z 10 września 2021 r., I FSK 1038/16).

3.2.15. Świadczenie usług w ramach konsorcjum. Podstawą zawarcia umowy konsorcjum jest zasada swobody umów, albowiem nie jest to żadna z przewidzianych w przepisach prawa umów nazwanych. Konsorcjum nie ma własnej podmiotowości prawnej, pojęcie to nie odzwierciedla jednorodzajowego typu umowy, stąd praktyka gospodarcza w tym przedmiocie odnotowuje zróżnicowane rozwiązania. Nie odnosi się do niego żadna szczególna regulacja na gruncie prawa podatkowego. Regulacje u.p.t.u. nie dają żadnych odpowiedzi co do wewnętrznych rozliczeń na gruncie obowiązku w tym podatku. Dokonując zatem oceny takich rozliczeń każdorazowo należy dokonywać analizy umowy konsorcjum, która może przyjąć różne rozwiązania. Rozliczenie całej usługi kompleksowej w zakresie podatku od towarów i usług odbywa się na linii pomiędzy konsorcjum (reprezentowanym przez Lidera) a usługobiorcami. To właśnie w tym stosunku prawnym dochodzi do świadczenia usług objętych podatkiem VAT. Tylko te zdarzenia podlegają ustawie. Z tego względu podział na gruncie u.p.t.u. na świadczenie usług i dostawę towarów nie oznacza, że wypełnia on wszelkie przejawy bogatej aktywności podmiotów gospodarczych, a każdy przepływ środków finansowych, odbywający się w ramach relacji pomiędzy podatnikami VAT, musi być przyporządkowany świadczeniu usług lub dostawie towarów. Takiego przyporządkowania nie determinuje także podkreślana przez organ w skardze kasacyjnej okoliczność, że każdy podmiot będący partnerem konsorcjum jest odrębnym podatnikiem VAT. Szerokie, odwołujące się do pojęcia świadczenia, określenie zakresu przedmiotowego w art. 8 ust. 1 u.p.t.u., nie oznacza, że świadczeniem usług jest każda czynność czy zdarzenie, którego efektem jest odpłatne przysporzenie jednej ze stron na skutek działania bądź zaniechania innej strony. Z powyższych uregulowań u.p.t.u. wynika bowiem, że usługą jest

każde, co do zasady, odpłatne świadczenie, które nie jest dostawą towarów i które przejawia się tym, że świadczeniobiorca (będący konsumentem danej usługi) odnosi z niego, choćby nawet potencjalną korzyść. Nie oznacza to jednak, że określony w umowie podział wszystkich wydatków i uzyskanych przychodów dokonywany przez Lidera konsorcjum może zostać uznany za odsprzedaż usług przez jeden podmiot innym podmiotom wchodzącym w skład konsorcjum, jeśli jego partnerzy w ogóle nie korzystają z tak wykonywanych usług, nie są ich usługobiorcami, a wręcz występują zbiorowo w charakterze usługodawców, których reprezentuje Lider. Rozliczenia pieniężne między uczestnikami wspólnego przedsięwzięcia (jeśli nie towarzyszy im świadczenie usługi) nie mogą być bowiem same przez się potraktowane jako czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Jednakże działań podjętych w ramach umów o współpracy nie można dla celów podatku od towarów i usług oceniać jednostkowo, lecz z uwzględnieniem ich charakteru jako działania złożonego i wspólnego, tworzącego w aspekcie gospodarczym jedną całość (wyrok z 23 września 2021 r., I FSK 1383/19).

3.2.16. Samorozliczenie a decyzja określająca; możliwość zaliczenia zwrotu VAT na poczet zaległości podatkowych po złożeniu deklaracji podatkowej, a przed nadaniem decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. Na gruncie podatku VAT obowiązuje konstrukcja samoobliczenia zobowiązań podatkowych, co wynika z art. 103 u.p.t.u. Decyzja, w której organ podatkowy prawidłowo rozlicza podatnikowi VAT ma charakter deklaratoryjny w tym znaczeniu, że zastępuje wadliwe deklaracje podatkowe podatnika. Decyzja taka eliminuje więc z obrotu prawnego złożoną przez podatnika deklarację w takim znaczeniu, że podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z decyzji, nie zaś ze złożonej deklaracji. Dopiero w takim przypadku deklaracja nie rodzi żadnych skutków prawnych. Jednakże do momentu wydania przez organ decyzji na podstawie art. 21 § 3 o.p., kwestionującej dane wynikające z deklaracji, podatkiem do zapłaty jest podatek wynikający ze złożonej przez podatnika deklaracji, z uwagi na domniemanie prawidłowości złożonego rozliczenia. W tej decyzji organ podatkowy orzeka o tym, w jaki sposób podatnik powinien był zadeklarować i zapłacić VAT w terminach zakreślonych przez ustawodawcę w art. 103 ust. 1 u.p.t.u. Do czasu jednak wydania takiej decyzji obowiązuje rozliczenie dokonane przez podatnika. Nawet więc, gdy zaległość istnieje obiektywnie, albowiem prawidłowa kwota zwrotu podatku czy zobowiązania podatkowego powstała z mocy prawa (art. 21 § 1 o.p.), to jej wysokość zostaje skonkretyzowana dopiero w decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 3 tej ustawy. Od tego momentu wiadomo, w jakiej konkretnej wysokości ciążą na podatniku zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług. Zaliczenie zwrotu podatku (czy nadpłaty) należy uznać za jedną z form wykonania decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Rezultatem dokonania takiego zaliczenia na podstawie art. 76 § 1 w zw. z art. 76b o.p., jest doprowadzenie do wygaśnięcia zaległości, czyli uzyskanie takiego samego efektu, co przy egzekucji administracyjnej. Gdyby dopuścić możliwość dokonywania potrąceń na poczet zaległości wynikających z nieostatecznych decyzji, to ochrona podatników, którą chciał wprowadzić ustawodawca, okazałaby się iluzoryczna (wyrok z 29 września 2021 r., I FSK 349/18).

3.3. Podatek dochodowy od osób fizycznych[27]

3.3.1. Nakłady zwiększające wartość nieruchomości. Zamontowane na trwałe elementy poprawiające funkcjonalność budynku mieszkalnego, jak stała zabudowa wnękowa czy stała zabudowa kuchenna, to nakłady w rozumieniu art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f. Jest osobną kwestią dowodową i przedmiotem oceny w realiach konkretnej sprawy to, czy tego rodzaju nakłady zostały poniesione i zwiększyły wartość nieruchomości, a to jest warunkiem uznania ich za koszt uzyskania przychodu w świetle art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f. Teza, że wykonanie wartej kilkadziesiąt tysięcy zabudowy w żaden sposób nie wpłynęło na zwiększenie wartości budynku mieszkalnego, wymagałaby przedstawienia przekonujących argumentów w realiach konkretnej sprawy (wyrok z 12 stycznia 2021 r., II FSK 2469/18).

3.3.2. Sposób ustalenia honorarium twórcy. Regulacja zawarta w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. nie ogranicza rodzaju środków dowodowych wskazanych w art. 180 § 1 o.p., na podstawie których można określać sposób ustalenia wynagrodzenia twórcy utworu prawa autorskiego. Różnica pomiędzy procentowym wyrażeniem czasu pracy twórczej w relacji do całego czasu pracy a zawarciem w umowie o pracę postanowienia, że pracownik otrzymuje za wytworzenie utworów konkretną kwotę, ma charakter tylko techniczny, rachunkowy. W obydwu przypadkach pracownik otrzymuje zarówno honorarium, jak i wynagrodzenie *stricte* pracownicze. W obydwu przypadkach wysokość honorarium jest odzwierciedleniem wartości zbywalnych praw majątkowych do utworu, którą – w ramach swobody kontraktowej – przyjęły strony stosunku pracy. Oczywiście organ podatkowy może tę wartość zakwestionować, ale nie może co do zasady wykluczyć takiego sposobu ustalania wysokości honorarium, o ile tylko nie kwestionuje samego faktu powstawania utworu (wyrok z 2 lutego 2021 r., II FSK 2693/20).

3.3.3. *Uprawnienie spadkobiercy do kosztów uzyskania przychodu.* Prawo spadkobiercy podatnika do rozpoznania kosztu uzyskania przychodu określonego w art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., a poniesionego przez spadkodawcę, należy do kategorii praw i obowiązków majątkowych objętych zakresem stosowania art. 97 § 1 o.p. Jeżeli spadkobierca obejmuje w drodze dziedziczenia wszelkie prawa i obowiązki związane z wierzytelnością wynikającą z umowy pożyczki zawartej za życia spadkodawcy ze spółką, to spadkobiercy, zgodnie z art. 97 § 1 o.p., przysługują te same prawa i obowiązki jakie przysługiwały spadkodawcy, a także ekspektatywy tych praw maksymalnie ukształtowane, czyli takie, co do których można racjonalnie oczekiwać, że będą mogły być zrealizowane. Skoro zatem spadkodawca, w przypadku wniesienia aportem do spółki przysługującej mu wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej tej spółce, mógłby rozpoznać koszty uzyskania przychodu w wysokości kwot wydatkowanych na udzielenie tej pożyczki, to takie samo prawo powinno przysługiwać spadkobiercy, który uzyskał tę wierzytelność w drodze spadkobrania, a także w sytuacji gdy spadkodawca za życia objął w ten sposób udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Zgodnie z wzorcami konstytucyjnymi za niedopuszczalną należy wobec tego uznać sytuację, w której przepisy prawa materialnego zawarte w Ordynacji podatkowej z jednej strony przewidywałyby przejście określonego prawa na spadkobierców (na podstawie art. 97 § 1 o.p.), a z drugiej, na podstawie wykładni i stosowania prawa materialnego na poziomie ustaw podatkowych, nie gwarantowałyby jego realizacji, albowiem

[27] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; dalej: u.p.d.o.f.).

prowadziłoby to w rzeczywistości do powstania iluzji prawa. Wobec tego należy wyrazić pogląd, że prawo spadkobiercy podatnika do rozpoznania kosztu uzyskania przychodu określonego w art. 22 ust.1e pkt 3 u.p.d.o.f., a poniesionego przez spadkodawcę, należy do kategorii praw i obowiązków majątkowych objętych zakresem stosowania art. 97 § 1 o.p., podlegających ochronie na podstawie art. 21 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia i art. 64 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia (ust. 1) oraz własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej (ust. 2) (wyrok z 3 lutego 2021 r., II FSK 2193/19).

Przychodami (art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.) są m.in. otrzymane przez podatnika pieniądze, pod warunkiem jednak, że przyrost majątkowy ma charakter definitywny. Wykonanie zapisu testamentowego pomniejsza przychód podatnika uzyskany ze sprzedaży nieruchomości nabytej w drodze spadku. Innymi słowy, w przypadku wykonywania zapisów definitywne nabycie dotyczy tylko tej część sumy pieniężnej, która pozostała po wypłaceniu sum stanowiących zapisy testamentowe (wyrok z 4 lutego 2021 r., II FSK 2542/18).

W odniesieniu do kosztów uzyskania przychodów spadkobiercy NSA zaznaczył, że w świetle obowiązujących przepisów brak jest podstaw do uwzględnienia przez stronę w kosztach uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia papierów wartościowych wartości zapłaconego w Niemczech podatku od spadku, i to również w części odnoszącej się tylko do odziedziczonych papierów wartościowych, które zostały sprzedane. Artykuł 22 ust. 1m u.p.d.o.f. ma charakter wyjątku od zasady sformułowanej w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., a stanowiącej, że kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione przez podatnika. Przewiduje swoistą sukcesję prawa spadkodawcy do uwzględnienia wydatków, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., w kosztach uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia akcji na spadkobiercę (spadkobierców). Pozwala na uwzględnienie w kosztach podatkowych podatników – spadkobierców wydatków faktycznie poniesionych przez inne osoby (spadkodawców). Literalna nazwa ani też dosłowne przetłumaczenie nazwy tego podatku nie mają przesądzającego znaczenia. Ma je natomiast charakter tego podatku. Ten zaś, nie może być wątpliwości, dotyczy tego samego tytułu, tzn. powstał w związku z opodatkowaniem spadku otwartego w jednym państwie, którego nabywcą jest rezydent drugiego państwa (wyrok z 27 kwietnia 2021 r., II FSK 262/21).

3.3.4. Naruszenie obowiązku rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego oraz pojęcie transakcji. Przez jednorazową wartość transakcji należy rozumieć wartość świadczeń dokonanych na podstawie jednej umowy stanowiącej podstawę prawną tych świadczeń, co wynika z wykładni gramatycznej art. 22 ust. 1 u.s.d.g.[28] W przypadku dokonywania wielu płatności na podstawie jednej umowy, od momentu przekroczenia przez sumę tych płatności kwoty 15.000 zł, podatnik stosownie do art. 22 ust. 1 u.s.d.g. ma obowiązek dokonywać płatności czynszu za pośrednictwem rachunku płatniczego, a niewykonanie tego obowiązku z mocy prawa wywołuje skutek określony w art. 22p ust. 1 u.p.d.o.f. Skutek ten dotyczy nadwyżki ponad ww. kwotę, gdyż określony w art. 22 ust. 1 pkt 1 i 2 u.s.d.g. obowiązek płatności bezgotówkowych w rozważanym przypadku dotyczy tej nadwyżki. Użyte przez ustawodawcę w przepisie art. 22 ust. 1 pkt 2 u.s.d.g. określenie „jednorazowa wartość transakcji" nie może być utożsamiane z „dającą się określić przy dokonaniu transakcji wartością

[28] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.; dalej: u.s.d.g.).

świadczeń, które w ramach tej transakcji będą dokonane". O wystąpieniu obowiązku dokonania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego decyduje wartość rzeczywiście dokonanych zapłat w ramach jednej transakcji a nie zapłat dokonanych rzeczywiście i zapłat prognozowanych, do których zalicza się czynsz należny za przewidziany w umowie okres wypowiedzenia umowy. Wartość, do której odnosi się ww. przepis z oczywistych względów nie obejmuje kwot, które mogą być w przyszłości należne za okres wypowiedzenia umowy (wyrok z 19 lutego 2021 r., II FSK 2704/18).

3.3.5. Odzież specjalistyczna jako koszt uzyskania przychodu. Zakup odzieży specjalistycznej (tu kaski i odzież ochronną do jazdy motocyklem) wyłącznie dla celów związanych z prowadzoną działalnością, w której będzie to jedyny sposób przemieszczania się osób świadczących usługi, a używanie takiej odzieży obiektywnie uznać należy za niezbędne, ocena wydatków musi uwzględniać te okoliczności. Rozwiązanie polegające na poruszaniu się po mieście motocyklami/motorowerami przy świadczeniu usług w celu zmaksymalizowania ilości wykonanych usług jest rozwiązaniem racjonalnym i uzasadnionym gospodarczo, skoro taki właśnie profil działalności został zaplanowany. NSA doprecyzował także, że nie jest warunkiem niezbędnym do uznania zakupu kasków i odzieży ochronnej na motocykl za koszt uzyskania przychodu umieszczenie na nich logo firmy skarżącego (wyrok z 4 marca 2021 r., II FSK 2865/18).

3.3.6. Sposób dokumentowania kosztów uzyskania przychodów przy transakcjach kryptowalutami. Brak jest podstaw do odrzucenia (z góry) możliwości dokumentowania wydatków na nabycie kryptowalut innymi dowodami niż dokumenty księgowe wymienione w § 12, 13 i 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów[29]. Dokument w postaci wygenerowanego zestawienia transakcji z danej platformy internetowej osobno dla każdej z transakcji w dacie nabycia kryptowalut może być wystarczający do wykazania, że skarżący poniósł koszty uzyskania przychodu, o których mowa w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Okoliczność, że rozporządzenie jako akt niższej rangi nie przewiduje dokumentu księgowego w postaci „wygenerowanego zestawienia transakcji z danej platformy internetowej osobno dla każdej z transakcji w dacie nabycia kryptowalut" nie dyskwalifikuje tego zestawienia jako dowodu potwierdzającego poniesienie wydatku, o którym mowa w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., jeżeli nie ma zastrzeżeń co do jego rzetelności (wyrok z 25 maja 2021 r., II FSK 3796/18).

3.3.7. Podmiot zobowiązany do wystawienia informacji PIT-8C w związku z powstaniem przychodu z tytułu otrzymania dotacji. NSA odniósł się do zagadnienia udostępniania przez Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz fundusze wojewódzkie w trybie ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska[30] środków finansowych bankom z przeznaczeniem na udzielanie kredytów bankowych, pożyczek lub dotacji na wskazane przez siebie programy i przedsięwzięcia z zakresu zadań ochrony środowiska i gospodarki wodnej oraz potrzeb geologii, a także dopłaty do oprocentowania lub częściowe spłaty kapitału udzielanych na ten cel kredytów bankowych. Zdaniem NSA, bank w przedmiocie dotacji spełnia wyłącznie funkcję pośrednika pomiędzy Funduszem a kredytobiorcą. Podmiotem dokonującym świadczenia na rzecz kredytobiorcy jest Fundusz. Bank nie dokonuje żadnego świadczenia na rzecz kredytobiorcy kosztem swojego majątku, a jego rola ogranicza się wyłącznie do przekazania dotacji na rachunek kredytowy

[29] Dz.U. z 2017 r. poz. 728.

[30] Dz.U. z 2020 r. poz. 1219.

beneficjenta na poczet spłaty kapitału kredytu z dotacją. Z tego względu to na Funduszu, jako podmiocie faktycznie udzielającym świadczenia, ciążą obowiązki informacyjne wynikające z art. 42a u.p.d.o.f. (wyrok z 9 czerwca 2021 r., II FSK 3595/18).

3.3.8. Koszty zaniechanej inwestycji. Nakłady na budynek stanowiący własność podatnika nie mogą zostać uznane za podlegającą zbyciu inwestycję i tym samym stanowić kosztu zaniechanej inwestycji w rozumieniu art. 22 ust. 5e u.p.d.o.f. Podstawowym warunkiem, od którego ustawodawca uzależnia możliwość rozpoznania kosztów, jest w przypadku zbycia zaniechanych inwestycji zbycie całej inwestycji w znaczeniu, które wynika z definicji legalnej z art. 5a pkt 1 u.p.d.o.f. Za odrębną inwestycję nie może wobec tego zostać uznany nakład modernizacyjny na własną nieruchomość. W przypadku środka trwałego, a zatem także inwestycji należy pamiętać, że pojęcie to wiąże się ze składnikami majątku, które stanowią własność lub współwłasność podatnika, co wynika z art. 22a ust. 1 *ab initio* u.p.d.o.f. Jedynie wyjątkowo nakłady mogą być traktowane jako samodzielna inwestycja w obcych środkach trwałych, co wynika z art. 22a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. (wyrok z 29 lipca 2021 r., II FSK 86/19).

3.3.9. Wymiana udziałów ze spółką kapitałową w organizacji (wyrok z 22 lipca 2021 r., II FSK 2416/20)[31].

3.3.10. Wydatki na remont nieruchomości wspólnej a możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej. Brak jest uzasadnionych podstaw, aby uznać, że na gruncie treści samego art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. wydatki na remont lokalu to „wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe", a te na nieruchomość wspólną, już nie. Z wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. wynika, że w art. 21 ust. 1 pkt 131 zdanie drugie po średniku pisze się wprost i bezosobowo, że „udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych". Ustawodawca nie mówi, że dokumenty muszą być adresowane na podatnika. Oznacza to, że mogą być adresowane do innego podmiotu – byle tylko można było je powiązać z podatnikiem, np. poprzez zawarte umowy, uchwały i inne dokumenty. Poza tym w art. 21 ust. 25 lit. d/ u.p.d.o.f. wskazuje się, że za wydatki (...) uważa się wydatki poniesione na (...) remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego. Skoro części wspólne budynku i działki są prawem związanym z własnością lokalu mieszkalnego (art. 3 ust. 1–2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali) i tym samym częścią składową nieruchomości lokalowej (art. 50 k.c.) to jest oczywiste, że są one objęte określeniem „własny lokal mieszkalny", o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d/ u.p.d.o.f. (wyrok z 10 sierpnia 2021 r., II FSK 3751/18).

3.3.11. Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej. W pojęciu dywidendy, użytym w art. 30f ust. 5 pkt 1 u.p.d.o.f., mieści się również świadczenie pieniężne lub niepieniężne otrzymane przez założyciela (fundatora) od fundacji, będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną. Przyjęcie, że dywidenda obejmuje jedynie wypłaty z zysku dokonywane przez spółki kapitałowe prowadziłaby do rezultatów niemożliwych do zaakceptowania, tj. podwójnego (w sensie prawnym) opodatkowania spornych świadczeń w przypadku podatnika osiągającego przychody z działalności zagranicznej jednostki kontrolowanej będącej fundacją. Przyjęty przez polskiego ustawodawcę środek, mający zapobiegać erozji podstawy opodatkowania w podatku dochodowym byłby zatem, przy przyjęciu takiego znaczenia normy prawnej, nieproporcjonalny (zbyt restrykcyjny) dla realizacji założonego

[31] Zagadnienie to zostało opisane w części dotyczącej stosowania prawa Unii Europejskiej.

celu. Ponadto w ten sposób ustawodawca różnicowałby, bez przekonującego uzasadnienia ochroną interesów fiskalnych państwa, sytuację podatników osiągających przychody z działalności zagranicznej jednostki kontrolowanej, w zależności od formy prawnej tej jednostki (wyrok z 5 października 2021 r., II FSK 2904/20).

3.3.12. Interpretacja pojęcia działalności badawczo-rozwojowej. W trybie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p. nie można żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację indywidualną, aby we własnym zakresie rozstrzygnął on, czy podejmowane przez niego czynności stanowią działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38-40 u.p.d.o.f. W ocenie NSA, zasadnie sąd pierwszej instancji stwierdził, że ewentualne wezwanie do sprecyzowania wniosku nie mogło prowadzić do żądania, aby to sam wnioskodawca, przesądził rzeczoną kwestię, o którą wprost zapytał, lecz jedynie do sprecyzowania danych faktycznych dotyczących prowadzonej działalności, niezbędnych do ich oceny w kontekście definicji owej działalności. Następnie na gruncie obowiązujących przepisów należało ocenić ten rodzaj działalności, a pozostawienie wniosku bez rozpoznania dopuszczalne byłoby tylko w przypadku, jeśli wnioskodawca nie przedstawiłby wystarczających okoliczności faktycznych do oceny. Skoro skarżący dokładnie opisał swoją działalność przez pryzmat cech działalności badawczo-rozwojowej, to organ miał obowiązek udzielić odpowiedzi na przedstawioną wątpliwość. Od takiej oceny jednak się uchylił, co stanowi naruszenia art. 14b § 3 o.p. To właśnie aspekt wykonywania przez skarżącego działalności badawczo-rozwojowej wymaga w rozpatrywanej sprawie wyjaśnienia i interpretacji. Nie może on zatem zostać uznany jako element stanu faktycznego, którego podanie obciąża wnioskodawcę jako podatnika (wyrok z 23 listopada 2021 r., II FSK 1049/21).

3.3.13. Niedopuszczalność rozstrzygnięcia o przychodach z pozarolniczej działalności gospodarczej w dwóch odrębnych decyzjach. Rozstrzygnięcie w decyzji, o której mowa w art. 207 § 2 w zw. z art. 5 i art. 21 § 3 o.p., sprawy „co do istoty" oznacza – na gruncie art. 9 ust. 1a, art. 30c u.p.d.o.f. – orzeczenie o całości zobowiązania podatkowego, a nie o jego części. W przypadku zaistnienia zdarzeń określonych w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz art. 5b ust. 2 tej ustawy należy przyjąć, że zaistniały takie same stany faktyczne i prawne, co prowadzi do tożsamości spraw o ile zajdą przesłanki tożsamości podmiotowej. Oznacza to niedopuszczalność orzekania o nich w dwóch różnych decyzjach podatkowych albowiem narusza to art. 5, art. 21 § 3, art. 207 § 1 o.p. w zw. z art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.

3.4. Podatek dochodowy od osób prawnych[32]

3.4.1. Odsetki od środków z funduszu. W sprawie rozstrzygniętej wyrokiem z 12 stycznia 2021 r., II FSK 1220/20, zaistniała konieczność usunięcia kolizji norm prawnych dotyczących zwolnienia z opodatkowania kwot otrzymanych z funduszu. Kwestię tę reguluje zarówno *lex generalis* (art. 17 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.p.) oraz *lex specialis* (art. 17 ust. 1 pkt 53 u.p.d.o.p.), a występujące różnice dotyczą skutków prawnych ich zastosowania i związane są z możliwością zwolnienia z opodatkowania odsetek od lokowanych na rachunkach bankowych środkach pozyskanych przez spółkę od funduszu. Odsetki te podlegałyby zwolnieniu, gdyby w sprawie zastosowanie znalazł pkt 23 omawianego przepisu. Stanowi on wraz z pkt 24 normę prawną, która zwalnia od opodatkowania przedmiotowe odset-

[32] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800; dalej u.p.d.o.p.).

ki. Zwolnienie zawarte w pkt 53 nie odsyła natomiast do pkt 24, czyli zastosowanie tego przepisu w stosunku do środków otrzymywanych z Funduszu, nie pozwala na zwolnienie z opodatkowania odsetek od tych środków lokowanych na rachunkach bankowych. NSA nie zgodził się z argumentacją spółki zaprezentowaną w skardze kasacyjnej, że może ona korzystać ze zwolnienia określonego w obydwu punktach. Zwolnienie określone w art. 17 ust. 1 pkt 53 u.p.d.o.p. stanowi regulację szczególną wobec pkt 23 art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p. i w myśl omówionej zasady *lex specialis derogat legi generali* spółka nie może powoływać się na zwolnienie z pkt 23, gdyż zastosowanie zwolnienia opisanego w poszczególnych jednostkach redakcyjnych omawianego przepisu prowadzi do odmiennych skutków prawnych w zakresie opodatkowania odsetek. W ocenie Sądu, nie zmienia tego okoliczność, że pkt 23 nie uległ zmianie w zakresie zwolnienia środków otrzymywanych z UE. Wprowadzenie pkt 53 „wyłączyło" bowiem z dniem 1 stycznia 2010 r. możliwość zwolnienia odsetek od środków opisanych w tym punkcie z uwagi na brak odesłania do pkt 24. NSA stwierdził także, iż treść wprowadzonej z dniem 1 styczna 2010 r. zmiany nie budzi wątpliwości interpretacyjnych, bowiem wyraźnie we wprowadzonym przepisie zostało określone, jakie środki podlegają zwolnieniu na jego podstawie. Jeżeli zatem spółka środki takie otrzymała, zwolnienie przedmiotowe oraz jego zakres wynika z wprowadzonego w pkt 53 zwolnienia. Z woli ustawodawcy zakres zwolnienia z dniem wprowadzenia omawianego przepisu nie obejmuje już odsetek od lokowania otrzymanych środków na rachunkach bankowych. NSA ocenił, że odmienne stanowisko spółki sprowadza się w istocie do stwierdzenia, iż wprowadzenie pkt 53 nie niosło za sobą żadnych treści normatywnych. Nie sposób jednak uznać, aby ustawodawca wprowadzał regulacje zbędne, które nie wywołują żadnych skutków prawnych.

3.4.2. Zwolnienie spółdzielni z opodatkowania dochodów z najmu garaży zajmowanych przez osoby nieposiadające statusu członka spółdzielni mieszkaniowej. W wyroku z 12 stycznia 2021 r., II FSK 1034/19, NSA zajmował się wykładnią art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. w kontekście uprawnienia do zastosowania przez spółdzielnię mieszkaniową zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych dochodów uzyskanych z tytułu najmu garaży użytkowanych przez mieszkańców spółdzielni bez względu na tytuł prawny do garażu i członkostwo w spółdzielni. NSA rozstrzygał, czy w pojęciu zasobów mieszkaniowych mieszczą się lokale garażowe zajmowane przez osoby nieposiadające statusu członka spółdzielni mieszkaniowej. NSA wyjaśnił, że wszelkie świadczenia i usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni mieszkaniowej pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków oraz ich rodzin i nie stanowią gospodarki zasobami mieszkaniowymi w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. Zatem uzyskany z tego tytułu dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych. Z kolei z definicji zasobów mieszkaniowych wynika, że kluczowe znaczenie dla zaliczenia określonego obiektu (pomieszczenia) do tych zasobów ma związek takiego obiektu z lokalem mieszkalnym, w szczególności jeżeli umożliwia ono prawidłowe i normalne korzystanie z takiego lokalu. W szczególności garaże mieszczą się w pojęciu zasobów mieszkaniowych, jeśli są w określony sposób przypisane do znajdujących się w budynku mieszkalnym lokali mieszkalnych wykorzystywanych przez osoby będące członkami spółdzielni. W przypadku natomiast, gdy ww. pomieszczenia służą osobom trzecim, tracą związek z celami mieszkaniowymi, gdyż są wykorzystywane w działalności innej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. NSA w podsumowaniu tego orzeczenia stwierdził, że „dla możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia istotne jest posiadanie statu-

su członka spółdzielni mieszkaniowej przez podmiot dokonujący opłat za wynajem lokali garażowych".

3.4.3. Obowiązek dokumentacyjny, pożyczka, odsetki. W sprawie rozstrzygniętej wyrokiem z 15 stycznia 2021 r., II FSK 2514/18, spółka we wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego wskazała, że realizuje (oraz może realizować w przyszłości) transakcje z podmiotami powiązanymi, obejmujące m.in. nabywanie bądź świadczenie usług o różnym charakterze, w tym usług najmu, usług w zakresie obsługi administracyjno-magazynowej, a także udzielanie/zaciąganie pożyczek, udzielanie gwarancji. Pytanie interpretacyjne dotyczyło tego, czy ustalając wystąpienie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczącej umowy pożyczki, dla określenia limitu transakcji, o którym mowa w art. 9a ust. 1d u.p.d.o.p., należy wziąć pod uwagę wyłącznie kwotę odsetek, czy też łączną kwotę odsetek i kapitału udzielonej pożyczki. Organy oraz sądy obu instancji przedstawiły stanowisko, w zgodzie z którym w opisanym przypadku uwzględnić należy obie kwoty. Wyjaśniając to zapatrywanie, NSA przedstawił szerokie rozważania dotyczące pojęcia „transakcji", które pojawiało się w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. Podkreślając różnice między umową pożyczki oraz umową najmu (w odpowiedzi na stanowisko spółki) NSA wyjaśnił, że o ile w przypadku pożyczki pożyczkobiorca może w całości swobodnie dysponować całą kwotą udzielonej w pieniądzu pożyczki, o tyle w przypadku najmu może jedynie w umówionym zakresie korzystać z oddanej w najem rzeczy. Nie otrzymuje jednak prawa do swobodnego dysponowania przedmiotem najmu i rozporządzania nim w okresie trwania umowy. Reasumując, NSA stwierdził, że w wartości transakcji w świetle art. 9a ust. 1 pkt 1 i ust. 1d u.p.d.o.p. należało ujmować – w przypadku umowy pożyczki – zarówno wartość przeniesionych na własność biorącego pożyczkę pieniędzy (kapitał), jak i sumę należnych odsetek stanowiących wynagrodzenie za udzielenie pożyczki.

3.4.4. Nietrwałe odłączenie części składowej lub peryferyjnej środka trwałego. W sprawie tej spór dotyczył likwidowanych nakładów inwestycyjnych związanych z określonymi umowami najmu, które spółka chciała zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, twierdząc, że całkowita lub częściowa likwidacja nakładów powoduje konieczność zmniejszenia wartości początkowej środka trwałego. Według spółki niezamortyzowane nakłady będą uznane za koszty uzyskania przychodu. Natomiast zdaniem organu interpretacyjnego w u.p.d.o.p. ustawodawca nie użył pojęcia „częściowa likwidacja środka trwałego" i nie jest możliwe dokonanie korekty wartości początkowej w związku z dokonaną jego częściową likwidacją. Organ (wnosząc skargę kasacyjną) przyjął, że w sprawie mamy do czynienia z remontem i wydatkami na ulepszenie środka trwałego, które nie podlegają zakwalifikowaniu jako koszty uzyskania przychodów. NSA wyjaśnił, że z treści art. 16g ust. 16 u.p.d.o.p. wynika możliwość zmniejszenia wartości początkowej środka trwałego w przypadku, gdy odłączenie części składowej lub peryferyjnej będzie miało charakter trwały. Natomiast w przypadku, gdy odłączenie części składowej lub peryferyjnej miało charakter nietrwały, tj. gdy odłączony element został zastąpiony innym, nie ma zastosowania art. 16g ust. 16 u.p.d.o.p. W ocenie NSA, nie można pomniejszyć wartości początkowej środka trwałego o różnicę wynikającą z powyższego przepisu, gdy owo odłączenie będzie miało charakter nietrwały. W dalszej części uzasadnienia NSA wyjaśnił, co znaczy, iż dane odłączenie jest „trwałe" (wyrok z 20 stycznia 2021 r., II FSK 2254/18).

3.4.5. Adaptacja lokali, wynagrodzenie najemcy, koszt uzyskania przychodów. W wyroku z 11 lutego 2021 r., II FSK 3014/18, NSA stwierdził, że w odniesieniu do kwalifikacji poniesionych przez wynajmującego wydatków na adaptacje lokali (w kontekście art. 15 ust. 1

u.p.d.o.p.) uznać należy, że wydatki poniesione z tytułu wypłaty najemcy wynagrodzenie za wykonane przez niego prace adaptacyjne lokalu do stanu odpowiadającego oczekiwaniom konkretnego najemcy, niewątpliwie mają związek z uzyskiwanymi przez spółkę przychodami. Celem poniesienia wydatków jest bowiem pozyskanie najemców, a co za tym idzie zawarcie umów najmu, które to generują przychody dla spółki. Poniesienie przedmiotowego wydatku jest racjonalne i znajduje gospodarcze uzasadnienie, gdyż ze względu na dużą konkurencję rynkową, standardem oferowanym przez wynajmujących są lokale przystosowane, wykonane zgodnie z oczekiwaniami konkretnego najemcy.

3.4.6. Usługa pośrednictwa handlowego, wyłączenie z kosztów. W wyroku z 23 lutego 2021 r. II FSK 2697/20, NSA wyjaśnił, że opisana we wniosku o wydanie interpretacji usługa pośrednictwa handlowego nie została wprost wymieniona w treści art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., wobec czego zaliczyć należy ją do „świadczeń o podobnym charakterze" wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. W sprawie tej spółka pytała, czy wydatki na usługi nabywane od podmiotu powiązanego, wskazane w stanie faktycznym, podlegają ograniczeniom wynikającym z regulacji art. 15e u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2018 r. Zdaniem NSA, konieczna jest wnikliwa analiza i porównanie elementów charakterystycznych dla poszczególnych usług. Podkreślono, że trafnie w sprawie wskazywano na potrzebę wyjaśnienia, w jakim zakresie organ upatruje podobieństwo ocenianej usługi do usługi doradczej (gdy chodzi o wsparcie w realizacji strategii zakupowej), do usługi reklamy (która zdaniem organu ma przejawiać się w negocjowaniu warunków handlowych) czy do usług pozostałych. Zdaniem NSA, organ powinien w racjonalny i logiczny sposób wyjaśnić dlaczego uważa, że czynności składające się łącznie na analizowaną usługę pośrednictwa handlowego są podobne do usług doradczych, reklamowych, badania rynku oraz zarządzania i kontroli. Istotne jest precyzyjne wyjaśnienie, jakie charakterystyczne i zasadnicze cechy usług wymienionych w art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p. są tak zbieżne z czynnościami definiującymi „usługi pośrednictwa zakupów", że można uznać je za podobne. Wobec tego, że w opisywanej sprawie spółka opisała we wniosku o wydanie interpretacji, iż usługa charakteryzowana jest przez kilkanaście różnych działań i czynności, konieczne jest wskazanie, które czynności, czy elementy usług przeważają jako dominujące, które są tożsame, a które tylko podobne do takich, które charakteryzują usługi wymienione w analizowanym przepisie.

3.4.7. Ulga B+R, korekta kosztów kwalifikowanych. Ze względu na to, że w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest przepisów regulujących skutki korekty kosztów kwalifikowanych w czasie, w związku z otrzymanymi korektami faktur, w tym także wskazania momentu, w jakim powinna zostać skorygowana ulga na działalność badawczo-rozwojową, kwestia ta bywa sporna. We wskazanym orzeczeniu stwierdzono, że sama korekta kosztów uzyskania przychodów powinna następować na bieżąco. Okoliczność, że ustawodawca tej materii nie uregulował nie może być przesłanką do przyjęcia rozwiązania niekorzystnego dla podatnika. NSA wyjaśnił, że z art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p. wynika, że podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia, o którym mowa w art. 18d, są obowiązani w ewidencji, o której mowa w ust. 1, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej. W ocenie NSA obowiązek wyodrębnienia kosztów działalności badawczo-rozwojowej obejmuje również odzwierciedlenie rachunkowe dokonywanych korekt kosztów kwalifikowanych zarówno *in minus*, jak i *in plus*. Zatem obniżenie ulgi na działalność badawczo-rozwojową następuje nie poprzez globalne zestawienia kwot, ale poprzez precyzyjne zobrazowanie sposobu wydatkowania kosztów

kwalifikowanych odpowiednio umniejszonych lub powiększonych na skutek np. otrzymanych faktur korygujących. Zdaniem NSA, wyraźnie w art. 18d ust. 5 u.p.d.o.p. zostało zaakcentowane, że koszty kwalifikowane, aby zostały odliczone, nie mogą zostać zwrócone w jakiejkolwiek formie. Chodzi zatem o wszelkiego rodzaju sytuacje, w których podatnik otrzymuje dofinansowanie (zwrot środków), które przeznacza na pokrycie kosztów kwalifikowanych, a nie o późniejsze korygowanie tych kosztów, jak twierdzi organ interpretacyjny. Sąd stwierdził także, że celem przepisu art. 18d ust. 5 u.p.d.o.p. jest wyłączenie z podstawy obliczenia ulgi podatkowej wydatków pokrytych w sensie ekonomicznym z innych środków aniżeli środki własne podatnika (wyrok z 9 marca 2021 r., II FSK 3178/18).

3.4.8. Przychód z tytułu udzielonego przez spółkę dominującą poręczenia kredytu spółkom powiązanym. NSA w wyroku z 9 marca 2021 r., II FSK 2808/18, wskazał, że z art. 11 ust. 1, 4 i 5 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. wynika, że przychód z tytułu udzielonego przez spółkę dominującą poręczenia kredytu spółkom powiązanym może uzyskać tylko korzystający z poręczenia, a nie udzielający poręczenia. Z art. 5 ust. 2 pkt 8 i ust. 5 oraz art. 170 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1980 r. – Prawo bankowe[33] wynika sankcja zakazu pobierania – przez inne jednostki organizacyjne niż banki – wynagrodzenia (prowizji) za udzielenie poręczenia.

3.4.9. Uprawnienie do pomniejszenia przychodu z budynków. NSA w wyroku z 5 maja 2021 r., II FSK 1487/20, wskazał, że regulacja zawarta w art. 24b ust. 10 u.p.d.o.p. nie dotyczy sytuacji, w których podatnik podatku od przychodów z budynków nie posiada bezpośrednio lub pośrednio w innych spółkach: udziałów w kapitale lub praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych. NSA uznał, że podatnik, który nie posiada udziału w kapitale podmiotu powiązanego, jest uprawniony do pomniejszenia przychodu z budynków o całą kwotę wolną w wysokości 10 mln zł. Nie zgodził się tym samym ze stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który w wydanej interpretacji indywidualnej a następnie skardze kasacyjnej utrzymywał, że kwota wolna ma być dzielona proporcjonalnie na wszystkie podmioty w ramach całej grupy kapitałowej. W wydanym wyroku NSA wskazał również na prymat wykładni literalnej w prawie podatkowym i uznał, że podatnik, który nie posiada udziału w kapitale podmiotu powiązanego, jest uprawniony do pomniejszenia przychodu z budynków o całą kwotę wolną bez względu na to, czy z kwoty wolnej korzystają również inne podmioty w grupie. W wymiarze praktycznym wyrok NSA oznacza, że nie obowiązuje jedna tylko kwota wolna 10 mln zł dla całej grupy kapitałowej – z kwoty wolnej w pełnej wysokości może korzystać każdy z podmiotów wchodzących w skład tej grupy, jeżeli tylko spełnia wymogi wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Taka wykładnia przepisów powinna się przyczynić do istotnego obniżenia wysokości podatku od przychodów z nieruchomości komercyjnych w ramach grup kapitałowych.

3.4.10. Prawo do korekty, przedawnienie. W sprawie tej NSA odpowiadał na pytanie, czy w przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zdarzeniu przyszłym skarżąca jest uprawniona do zaliczenia w poczet kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych wydatku w postaci podatku akcyzowego, którego wysokość została określona przez organ celny już po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. NSA wypowiedział się w tym wyroku co do istoty in-

[33] Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 66 ze zm.

stytucji przedawnienia, stwierdzając, iż ma ona to do siebie, że w odniesieniu do okresu, który uległ przedawnieniu, nie mogą być dokonywane żadne czynności ani zwiększające zobowiązanie podatkowe, ani zmniejszające to zobowiązanie. Podatnik nie jest tym samym zobowiązany ani do wystawiania, ani do posiadania dokumentów oraz ewidencji prowadzonych dla celów rozliczania podatku za okresy, które uległy przedawnieniu. W związku z tym Sąd uznał, że skoro upływ pięcioletniego terminu będzie skutkował wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, to również wygaśnie prawo do uwzględniania w rozliczeniach wszystkich elementów (w tym kosztów uzyskania przychodów) tworzących to zobowiązanie (które uległo przedawnieniu) (wyrok z 12 maja 2021 r., II FSK 3642/18).

3.4.11. Nieoprocentowana pożyczka, nieodpłatne świadczenie. W wyroku z 26 maja 2021 r., II FSK 3527/18, NSA w pierwszej kolejności stwierdził, że spółka osobowa prawa handlowego (w sprawie spółka komandytowa) stanowi odrębną od wspólników strukturę pod względem organizacyjno-prawnym i majątkowym. Jest również samodzielnym podmiotem gospodarczym. wWpólnicy tejże spółki jedynie uczestniczą w osiąganym przez nią zysku w sposób proporcjonalny do ich udziału. Na gruncie prawa podatkowego oznacza to tyle, że w przypadku spółki osobowej prawa handlowego przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, będą przychodami tejże spółki, ale z uwagi na to, że spółki osobowe nie posiadają osobowości prawnej, ich dochody nie stanowią odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym. Zdaniem NSA, pomimo zatem tego, że przychody uzyskiwane są przez spółki osobowe, to w istocie przypisane są one według określonej proporcji do przychodów wspólnika będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, co wynika z art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p. Następnie NSA stwierdził, że nie jest trafne stanowisko skarżącej, jakoby nieoprocentowana pożyczka (której dotyczyła sprawa) miała charakter świadczenia wzajemnego, skoro wspólnik, udzielając nieoprocentowanej pożyczki, może oczekiwać zwiększonego udziału w zysku spółki. NSA uznał, że prawo do udziału w zysku spółki jest nierozerwalnie związane z udziałem w spółce i nie może być ono traktowane jako świadczenie ekwiwalentne w stosunku do nieodpłatnej pożyczki udzielonej spółce przez jej wspólnika. NSA podzielił przy tym pogląd wyrażany w orzecznictwie, że udzielenie spółce przez jej wspólników nieoprocentowanej (nieodpłatnej) pożyczki podlega opodatkowaniu jako nieodpłatne świadczenie na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. O nieodpłatności świadczenia w przypadku umowy pożyczki można natomiast mówić w sytuacji braku świadczenia wzajemnego dla pożyczkodawcy w postaci odsetek.

3.4.12. Zwolnienie, dochody zagranicznej spółki kontrolowanej, fundusz inwestycyjny. W wyroku z 27 maja 2021 r., II FSK 59/20, NSA nie zgodził się ze stanowiskiem prezentowanym przez organ (Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej) oraz przez sąd pierwszej instancji, które opierało się na twierdzeniu, że „do dochodów w rozumieniu art. 24a u.p.d.o.p. nie znajdzie zastosowania, jak to ma miejsce do dochodów określonych zgodnie z art. 7 ust. 2 tej ustawy, zwolnienie przedmiotowe na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p." Innymi słowy, jak stwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w konkluzji swoich rozważań, „wykazywane przez Fundusz dochody zagranicznej spółki kontrolowanej nie korzystają ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p., gdyż zwolnieniu na podstawie tego przepisu podlega dochód określony zgodnie z art. 7 ust. 2, a nie dochód, o którym mowa w art. 24a tej ustawy." NSA stwierdził, że teza ta nie znajduje żadnego potwierdzenia w tekście ustawy, ani też nie da się jej wyinterpretować poprzez zastosowanie wykładni systemowej, czy też innych rodzajów wykładni. NSA uznał, że art. 24a nie stanowi odstępstwa od zasady wyrażonej w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., albowiem

w przepisie tym mowa jest również o dochodzie, tyle tylko, że ustalanym według szczególnej metodologii. W ocenie NSA, z zastrzeżenia zawartego w art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. nie wynika, aby art. 17 ust. 1 pkt 57 tej ustawy posługiwał się innym pojęciem dochodu, aniżeli w art. 24a, czyli, aby dochód w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. stanowił kategorię odrębną od dochodów w rozumieniu art. 24a tej ustawy. Wynika z tego, że dochód, o którym mowa w art. 24a u.p.d.o.p., może korzystać ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p.

3.4.13. Instytucja pożyczkowa, wierzytelności nieściągalne. NSA odnotował, że spór w sprawie dotyczył ustalenia czy skarżąca spółka posiada status jednostki organizacyjnej uprawnionej, na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, do udzielania kredytów (pożyczek), uprawniającej ją do zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. b/ u.p.d.o.p. (przepis przewiduje wyjątki od tzw. wierzytelności nieściągalnych). NSA wyjaśnił, że od 11 października 2015 r. w związku z późniejszymi zmianami do ustawy o kosztach komorniczych wprowadzonymi ustawą z 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym oraz niektórych innych ustaw[34], działalność instytucji pożyczkowych jest regulowana. Oznacza to, że skarżąca spółka jest instytucją pożyczkową w rozumieniu art. 5 pkt 2a oraz 59a–59c ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim[35], na podstawie której spółka prowadzi swoją działalność. Jest to bowiem akt prawny rangi ustawowej regulujący zasady funkcjonowania jednostek organizacyjnych (tj. instytucji pożyczkowych) upoważnionych do udzielania przede wszystkim pożyczek. NSA zauważył przy tym, że status instytucji pożyczkowych, jako jednostek organizacyjnych upoważnionych do udzielania kredytów lub pożyczek, uległ znacznej formalizacji od wejścia w życie ww. ustawy nowelizującej, nakładając na instytucje pożyczkowe szereg dodatkowych warunków i wymogów, które mają one obowiązek spełniać. Skład orzekający zaznaczył, że prawidłowość zaprezentowanej argumentacji potwierdza cel ustawy nowelizującej, wprowadzającej zasady funkcjonowania instytucji pożyczkowych, którym, zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, była właśnie profesjonalizacja pozabankowego rynku kredytów (pożyczek) konsumenckich i postawienie dodatkowych wymagań podmiotom prowadzącym działalność w tym zakresie (por. Sejm RP VII kadencji, druk nr 3460) (wyrok z 11 czerwca 2021 r., II FSK 3504/18).

3.4.14. Przejęcie zobowiązań, koszty uzyskania przychodów. W rozpoznawanej sprawie wnioskodawca zapytał, czy koszt przejętych zobowiązań zbywcy stanowi koszt uzyskania przychodów. W uzasadnieniu orzeczenia NSA wyjaśnił, że z opisanego zdarzenia przyszłego wynika, iż w sprawie przejęcie długu zbywcy przez skarżącą nastąpiło nieodpłatnie, co oznacza, że nie wiązało się z powstaniem przychodu po stronie skarżącej. Spłata zaległego czynszu miała nastąpić w wyniku przejęcia długu. Celem tych czynności było zaspokojenie roszczeń wierzyciela i zwolnienie z długu poprzedniego dzierżawcy, w którego prawa i obowiązki wstąpiła spółka, na mocy zawartej umowy. Celem poniesienia przez spółkę wydatków na spłatę zobowiązania innego podmiotu było więc wykonanie zobowiązania, nie zaś uzyskanie przychodu przez spółkę z tytułu prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Nie były to również działania, które można by uznać za ukierunkowane na zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodu. NSA podkreślił, że spłata zadłużenia nie dotyczyła zaległego czynszu z tytułu dzierżawienia nieruchomości przez spółkę. Spła-

[34] Dz.U. z 2015 r. poz. 1357 ze zm.

[35] Dz.U. z 2016 r. poz. 1528 ze zm.

ta ta została dokonana w celu zwolnienia poprzedniego dzierżawcy z długu, a więc osoby trzeciej (czyli dotyczy spłaty zobowiązania innego podmiotu). Stąd NSA uznał, że wydatki ponoszone na spłatę zobowiązań są nierozerwalnie związane z przychodami podatkowymi podmiotu, który korzystał z najmu lokali i to z osiąganiem przychodów podmiotu prowadzącego działalność w wynajmowanych lokalach wiąże się jego dobra lub zła kondycja finansowa. W ocenie NSA, to zbywca, a nie spółka, wynajmował lokale w celu prowadzenia w nich działalności i osiągał z tego tytułu przychody. Fakt, że inny podmiot poniesie koszty tych zobowiązań pozwala jedynie stwierdzić, że korzystający z lokali będzie miał niższe wydatki na prowadzenie swojej działalności. Powyższe nie zmienia jednak faktu, że przychody związane z działalnością dzięki korzystaniu z lokali wystąpią każdorazowo po stronie najemcy (zbywcy), a nie po stronie spółki. Nie jest zatem uprawniony tok rozumowania, zgodnie z którym sam fakt możliwości zawarcia transakcji nabycia sieci lokali oraz możliwości kontynuacji najmu utożsamia się z zachowaniem źródła swoich przychodów (wyrok z 20 lipca 2021 r., II FSK 3738/18).

3.4.15. Cena transakcji określona w umowie. Zasadniczy spór w sprawie zakończonej wyrokiem z 20 lipca 2021 r., II FSK 28/19 koncentrował się na prawidłowej wykładni przepisów prawa materialnego, a w szczególności art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p. (zgodnie z tym przepisem przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie). Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej. Stanowisko strony skarżącej zasadzało się na przyjęciu takiej interpretacji tego przepisu, zgodnie z którym wiążące znaczenie dla określenia wielkości przychodu stanowi wyłącznie cena wyrażona w umowie ustalona przez strony danej transakcji niezależnie od postanowień umowy sprzedaży, a także towarzyszącym jej innym porozumieniom o charakterze obligacyjnym, które w sposób bezpośredni modyfikują wzajemne obowiązki jej stron. NSA wyjaśnił, że z literalnego zapisu analizowanego przepisu wynika, że przychodem jest wartość rzeczy, praw majątkowych lub usług wyrażona w cenie określonej w umowie. Zdaniem Sądu, nie można wobec tego pomijać przy wykładni tego przepisu odwołania przy określeniu przychodu z tytułu sprzedaży rzeczy i praw majątkowych do ich wartości, która ma znaleźć odzwierciedlenie (*expressis verbis* zostać wyrażona) w cenie określonej w umowie. Ponadto jak wynika ze zdania drugiego art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz z art. 14 ust. 2 u.p.d.o.p. zgodnie z wolą ustawodawcy wielkość przychodu z tego tytułu ma odpowiadać wartości rynkowej sprzedawanych rzeczy, praw lub usług. NSA stwierdził, że dopiero analiza wszystkich postanowień umownych i wzajemnego ukształtowania praw i obowiązków stron umowy pozwala na określenie co w jej treści stanowi ekwiwalent za nabywane dobro lub usługę, a co związane jest z innymi dodatkowymi rozliczeniami stron danej transakcji, które modyfikują cenę do zapłaty, lecz nie zmieniają wartości danej rzeczy lub prawa majątkowego bądź usługi. Wobec tego cena określona w umowie nie może być na gruncie przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych identyfikowana jedynie jako pozycja rachunkowa będąca wyłącznie finalnym zobowiązaniem kupującego do zapłaty oznaczonej sumy pieniędzy. Dalej NSA uznał, że zgodnie z prawidłową wykładnią art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p. wartość będąca przychodem ze zbywanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, o której stanowi art. 4a pkt 4 tej ustawy, wyrażona w cenie określonej w umowie nie może zostać pomniejszona o wartość przejętych przez kupującego zobowiązań (długów) funkcjonalnie związanych z tym sprzedawanym zespołem składników majątkowych.

3.4.16. Ustawa o rachunkowości, zagraniczna osoba prawna. W wyroku z 3 sierpnia 2021 r., II FSK 2939/18, NSA orzekł, że obowiązujące w 2014 r. przepisy stanowią, że ustawa o rachunkowości może być stosowana do zagranicznej osoby prawnej, jeśli jest ona zagranicznym przedsiębiorcą prowadzącym na terytorium Polski działalność w formie oddziału lub przedstawicielstwa (co w realiach wskazanej sprawy nie miało miejsca, gdyż spółka nie posiada w Polsce nawet stałej placówki w rozumieniu art. 5 ust. 1 Umowy między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku[36]). NSA przypomniał, że nie jest sporne, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie ustanawia zasad prowadzenia ewidencji rachunkowej czy ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lecz odsyła w tym zakresie do odrębnych przepisów. Odrębnymi przepisami, o których mowa w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p., dotyczącymi prowadzenia odpowiednich ewidencji, są m.in. przepisy ustawy o rachunkowości oraz aktów wykonawczych do tej ustawy. Ustawa o rachunkowości całościowo reguluje zasady prowadzenia ewidencji rachunkowej, jak i ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Dalej NSA wyjaśnił, że w art. 2 ust. 1 pkt 6 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości[37] zawarto zamknięty krąg podmiotów „zagranicznych", do których stosuje się przepisy ustawy o rachunkowości. Są wśród nich mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej: osoby zagraniczne, oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej. W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej[38] w rozdziale 6 uregulowano zasady tworzenia i obowiązki dokumentacyjne oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych, zobowiązując przedsiębiorców zagranicznych do prowadzenia dla oddziału oraz przedstawicielstwa oddzielną rachunkowość w języku polskim zgodnie z przepisami o rachunkowości (odpowiednio art. 90 pkt 2 oraz art. 100 pkt 2 u.s.d.g.). NSA stwierdził, że jeżeli zatem osoba zagraniczna nie posiada w Polsce siedziby, to nie stosuje się do niej przepisów ustawy o rachunkowości, chyba, że jest przedsiębiorcą zagranicznym prowadzącym działalność gospodarczą na terytorium Polski poprzez oddział lub przedstawicielstwo. Nie ma zatem znaczenia dla przedmiotowej sprawy okoliczność, że dopiero w 2014 r. z art. 2 ust. 1 pkt 6 u.o.r. wykreślono wyrażenie „osób zagranicznych". Wyjaśniono, że jak wskazał w projekcie nowelizacji Minister Finansów (druk nr 2245 Sejmu VII kadencji, zm.: ustawa o rachunkowości) projektowana zmiana miała na celu jedynie wprowadzenie zwolnienia dla osób fizycznych nieposiadających obywatelstwa polskiego pochodzących z krajów spoza Unii Europejskiej analogicznie jak dla osób nieposiadających obywatelstwa polskiego pochodzących z krajów Unii Europejskiej możliwości nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 1.200.000 euro. W sprawie Minister argumentował, że do pozostałych osób zagranicznych w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej przepisów o rachunkowości nie stosuje się, gdyż są to osoby posiadające siedzibę za granicą. Obowiązujące w 2014 r. przepisy stanowią, że ustawa o rachunkowości może być stosowana do zagranicznej osoby prawnej,

[36] Umowa została podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90; dalej: Umowa z RFN).

[37] Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.; dalej: u.o.r.

[38] Dz.U. z 2013 r. poz. 672 ze zm.; dalej: u.s.d.g.

jeśli jest ona zagranicznym przedsiębiorcą prowadzącym na terytorium Polski działalność w formie oddziału lub przedstawicielstwa, co w realiach sprawy nie ma miejsca, gdyż Spółka nie posiada w Polsce nawet stałej placówki w rozumieniu art. 5 ust. 1 Umowy z RFN.

3.4.17. Meksykańska organizacja zbiorowego zarządzania prawami autorskimi jako właściciel należności licencyjnych. W wyroku z 12 sierpnia 2021 r., II FSK 126/19, NSA stwierdził, że meksykańska organizacja zbiorowego zarządzania prawami autorskimi (dalej: meksykańska OZZ), której celem jest reprezentowanie i ochrona interesów reżyserów i realizatorów filmowych, może zostać uznana za właściciela należności licencyjnych (*beneficial owner*) w rozumieniu art. 12 ust. 2 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Meksykańskich Stanów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w Mexico City dnia 30 listopada 1998 r.[39] Sąd wyjaśnił, że będąca odbiorcą należności licencyjnych meksykańska OZZ posiada z tytułu ich uzyskiwania specjalny status. Nie może być on jednak przyrównywany do statusu zastępcy (agenta), podmiotu nominowanego (*nominee*), czy spółek podstawionych (*conduit company*) w rozumieniu Komentarza do Modelowej Konwencji OECD. Należy wskazać, że zgodnie z opisem stanu faktycznego posiada ona tytułu do poboru od polskiego stowarzyszenia tantiem zainkasowanych z tytułu eksploatacji na terenie Polski dzieł twórców meksykańskich. Wynika to z charakteru tej specyficznej organizacji zrzeszającej twórców filmowych, której zadaniem jest przede wszystkim wskazywanie i identyfikacja utworów, co do których posiada ona prawo do poboru wynagrodzenia za ich rozpowszechnianie. Ponadto jest ona uprawiona do inkasowania od użytkowników wynagrodzeń i następnie ich repartycji na rzecz poszczególnych twórców. Prócz tego meksykańska OZZ potrąca nie tylko własne koszty inkasa, ale też składki na rzecz organizacji zrzeszających twórców. Pobiera również należności na swoją rzecz bez dalszego przekazywania ich twórcom w przypadkach, gdy już nie żyją, nie zgłosili się ich spadkobiercy, a także wówczas, gdy działa jako *negotiorum gestor*. Podkreślić także należy szczególny i wyjątkowy charakter organizacji zbiorowego zarządzenia prawami autorskimi, które posiadają samodzielne kompetencje do negocjowania i ustalania warunków umów z użytkownikami dzieł, w tym przede wszystkim wielkości wynagrodzenia za ich eksploatację z prawem ich poboru i repartycji według własnych zasad. Nie działają one zatem w imieniu i na rzecz pojedynczych twórców, lecz całego środowiska, czy całej zrzeszonej w nich społeczności, reprezentując grupowo zarówno ich interesy, jak i realizując własne zadania i cele. Wśród nich zaś jest także pobieranie i zatrzymywanie w określonych przypadkach niektórych należności w całości lub części. (...) Skoro zatem sprawa dotyczy należności z tytułu tantiem zainkasowanych z tytułu eksploatacji utworów na terenie Polski, to nie ma podstaw, aby stosować do Mmksykańskiej OZZ inne standardy, aniżeli wynikające z regulacji wynikających z prawa unijnego. Godzi się także zauważyć, że z analizy międzynarodowego orzecznictwa dotyczącego stosowania klauzuli *beneficial owner* oraz poglądów doktryny wynika, iż jednym z istotnych czynników umożliwiających przyznanie tego statusu danemu podmiotowi jest realizacja celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, jak również zapobieżenie uchylania się i unikania opodatkowania, poprzez uniemożliwienie dalszego transferu należności poza jurysdykcję podatkową, w której siedzibę ma rzeczywisty beneficjent należności. Nie ulega zaś w sprawie wątpliwości, że mek-

[39] Dz.U. z 2003 r. Nr 13, poz. 131 ze zm.

sykańska OZZ nie przekazuje pobieranych należności do innych krajów lub terytoriów, lecz rozdziela je pomiędzy meksykańskich twórców lub zatrzymuje na swoją rzecz.

3.4.18. Kalkulowanie wysokości limitu kosztów finansowania dłużnego, powyżej którego podlegają one wyłączeniu z kosztów podatkowych. Zgodnie z unormowaniem wynikającym z art. 15c ust. 1 w zw. z art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p. wysokość limitu kosztów finansowania dłużnego, powyżej którego podlegają one wyłączeniu z kosztów podatkowych powinna być kalkulowana jako suma dwóch składników: kwoty 3.000.000 zł oraz równowartości 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, czyli tzw. podatkowego EBIDTA (wyrok z 26 października 2021 r., II FSK 976/21).

3.4.19. Zwolnienie dochodów zagranicznych instytucji wspólnego inwestowania. W wyroku z 25 listopada 2021 r., II FSK 813/19, NSA przesądził, że instytucje wspólnego inwestowania równoważne polskim funduszom inwestycyjnym zamkniętym i specjalistycznym funduszom inwestycyjnym otwartym działającym z ograniczeniami, mogą co do zasady inwestować w spółki transparentne podatkowo, jednakże dochody osiągane z tych inwestycji nie podlegają zwolnieniu i podlegają opodatkowaniu jak dochody z działalności gospodarczej (art. 5 ust. 3 u.p.d.o.p.) lub (od 1 stycznia 2018 r.) część z nich jako przychody z zysków kapitałowych (art. 7b ust. 1 pkt 4 tej ustawy.). Zwolnienie wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 58 tej ustawy dotyczy natomiast tylko tych dochodów, które są osiągane z lokowania środków pieniężnych w papiery wartościowe, instrumenty finansowe i inne (niż udziały w spółkach transparentnych podatkowo) prawa majątkowe.

3.5. Podatek od czynności cywilnoprawnych[40]

3.5.1. Przesłanki zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gospodarstwa rolnego. W wyroku z 16 czerwca 2021 r., III FSK 31/21, NSA zajmował się zagadnieniem zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gospodarstwa rolnego na gruncie art. 9 pkt 2 lit. a/ i f/ u.p.c.c. W uzasadnieniu orzeczenia zauważono, że poddane badaniu zagadnienie nie było dotychczas w orzecznictwie sądowoadministracyjnym jednolicie interpretowane i doczekało się wykształcenia dwóch odmiennych linii orzeczniczych. Przyjęcie interpretacji przepisów zgodnie z wykładnią językową doprowadziło judykaturę do wykształcenia linii, zgodnie z którą zwolnienie, o którym mowa w art. 9 pkt 2 lit. a/ oraz f/ u.p.c.c. w zw. z art. 1 i art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym[41], w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., dotyczy każdej nieruchomości spełniającej kryteria formalne, niezależnie od jej ekonomicznego wykorzystania. Z kolei posłużenie się wykładnią celowościową zdeterminowało odmienną linię, której wyrazem jest konkluzja wykluczająca możliwość przedmiotowego zwolnienia od podatku od czynności

[40] Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.; dalej: u.p.c.c.).

[41] Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm.; dalej: u.p.r.

cywilnoprawnych gruntów, spełniających jedynie formalne kryteria gospodarstwa rolnego w dacie transakcji, jeśli nie są one wykorzystywane na działalność rolną.

NSA opowiedział się za koniecznością ograniczenia procesu interpretacji art. 9 pkt 2 lit. a/ u.p.c.c. do wykładni gramatycznej przepisu przy pominięciu wniosków płynących z jego wykładni celowościowej. Zdaniem NSA, prawidłowa wykładnia art. 9 pkt 2 lit. a/ oraz f/ u.p.c.c., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., w zw. z art. 1 i art. 2 ust. 1 u.p.r., prowadzi do wniosku, że transakcje objęte wnioskiem interpretacyjnym były objęte zwolnieniem, niezależnie od celu wykorzystania gruntów rolnych, jeśli spełniły warunki formalne określone w art. 9 pkt 2 lit. a/ oraz f/ u.p.c.c., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r.

W ocenie Sądu, nie można zgodzić się z poglądem, jakoby w wykładni analizowanych przepisów powinno się uwzględnić nie tylko definicję gospodarstwa rolnego zawartą w art. 2 ust. 1 u.p.r., ale również fakt zajęcia gruntów rolnych na działalność rolniczą, którą to przesłankę wyprowadza się z art. 1 u.p.r. Ustawodawca w art. 9 pkt 2 lit. a/ i f/ u.p.c.c. odsyła bowiem tylko do definicji gospodarstwa rolnego zawartej w art. 2 ust. 1 u.p.r., a nie do art. 1 u.p.r., nawet jeżeli uwzględni się okoliczność, że został on wymieniony w treści art. 2 ust. 1 u.p.r. Taka wykładnia prowadziłaby do nieuzasadnionego zawężania zakresu zwolnienia podatkowego, wbrew rezultatowi wykładni językowej i ponadto na niekorzyść podatnika.

W wyroku zaś z 7 października 2021 r., III FSK 154/21, NSA stwierdził, że warunek zwolnienia podatkowego w postaci wymogu zajęcia nabywanych gruntów na działalność rolniczą, o jakim mowa w art. 9 pkt 2 lit. a/ u.p.c.c., nie modyfikuje zakresu zwolnienia podatkowego, gdyż wynika z zapisu prawa. Sąd podkreślił, że przy wykładni art. 9 pkt 2 u.p.c.c. nie należy pomijać wykładni celowościowej. Ze względu na szczególną cechę zwolnienia podatkowego, ustanowionego w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., a także ze względu na konieczność ścisłego interpretowania wyjątków od opodatkowania, konieczne jest uwzględnienie celu społecznego tego zwolnienia, tak aby wynik wykładni nie prowadził do skutków trudnych do akceptacji ze względów zdroworozsądkowych czy pozbawionych sensu.

NSA w składzie rozpoznającym sprawę podzielił pogląd, że w przypadku omawianego rodzaju zwolnienia konieczne jest odrębne analizowanie każdego indywidualnego przypadku przeniesienia własności nieruchomości, w tym w szczególności ich sprzedaży na rzecz podmiotów nietrudniących się działalnością rolniczą.

W uzasadnieniu zauważono, że niewątpliwie chodziło o wykorzystanie gruntów pod działalność rolną i brakuje podstaw do tego, by przy odkodowaniu normy prawa pominąć wyrażenie wskazujące na istotność dla zwolnienia z art. 9 pkt 2 lit. a/ u.p.c.c. rodzaju „zajęcia" nabywanych przez podatnika gruntów. Co więcej, zdaniem Sądu, sformułowanie „z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza" wymusza badanie nie tego, jaka konkretna działalność gospodarcza zajmuje przedmiot sprzedaży, ale przede wszystkim, czy jest to działalność rolnicza. Brak tej ostatniej wskazuje na wyłączenie gruntów z pojęcia gospodarstwa rolnego, jakim posłużono się w art. 9 pkt 2 lit. a/ u.p.c.c.

Za niezasadną Sąd ocenił argumentację sprowadzającą się do uznania, że gospodarstwem rolnym w świetle odesłania do ustawy o podatku rolnym może być grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż do kwalifikacji danego gruntu jako gospodarstwa rolnego wystarcza odpowiednie oznaczenie gruntu w ewidencji gruntów i budynków oraz spełnienie tzw. normy obszarowej, bo kwestia zajęcia (wykorzystania) tych gruntów

na prowadzenie działalności gospodarczej ma znaczenie dla pojęcia gospodarstwa rolnego, a nie tylko jest przesłanką wyłączającą grunt rolny z opodatkowania podatkiem rolnym i skutkującą opodatkowaniem takiego gruntu rolnego podatkiem od nieruchomości.

3.5.2. Wyłączenie pożyczki spod opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Dokonując wykładni art. 2 pkt 1 lit. f/ u.p.c.c., w wyroku z 17 listopada 2021 r., III FSK 167/21, NSA wyraził pogląd, zgodnie z którym przy odkodowywaniu normy prawnej zawartej w ww. przepisie należy mieć na względzie, że odnosi się on do czynności cywilnoprawnych podlegających co do zasady opodatkowaniu. Czynnością cywilnoprawną wyłączoną spod opodatkowania może być zatem każda z czynności wymienionych w art. 1 ust. 1 u.p.c.c., jeżeli została dokonana w sprawach wymienionych w tym przepisie. To zastrzeżenie wskazuje jednocześnie kierunek wykładni art. 2 pkt 1 lit. f/ u.p.c.c. Czynności cywilnoprawne podlegające opodatkowaniu nie polegają bowiem wprost na finansowaniu działalności np. w zakresie oświaty pozaszkolnej. Cel ich dokonania musi jednak pozostawać z związku z tego rodzaju działalnością. Związek taki będzie istniał wówczas, gdy dokonanie tych czynności, w konkretnym przypadku zawarcie umowy pożyczki, umożliwia lub jest warunkiem realizacji sprawy oświaty pozaszkolnej.

W ocenie NSA, jeżeli zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazuje na brak realizacji celu, który pozwalałby na wyłączenie pożyczki udzielonej podatnikowi z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, nie można mówić o istnieniu związku pomiędzy dokonaną czynnością a tą kategorią spraw, a tym samym o podstawie do wyłączenia jej z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 2 pkt 1 lit. f/ u.p.c.c.

3.6. Podatek od spadków i darowizn[42]

3.6.1. Ustalanie wartości renty. *W* wyroku z 15 kwietnia 2021 r., III FSK 3048/21, NSA rozstrzygał o zasadach obliczania wartości świadczeń powtarzających się w przypadku świadczenia renty. Uznał, że jeżeli renta ustanowiona jest w pieniądzu, jej wartość odpowiada sumie nominalnych kwot okresowych wypłat, a podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie art. 13 ust. 1 u.p.s.d. Jeżeli świadczenie to ustanowione zostało w rzeczach oznaczonych tylko co do gatunku, możliwa zmienność cen tych rzeczy w czasie wykonywania umowy renty może prowadzić do zmiany jej wartości wyrażonej w pieniądzu. Uniemożliwia to ustalenie wartości renty w chwili powstania obowiązku podatkowego i uzasadnia ustalanie tej wartości w miarę wykonywania świadczeń, na podstawie art. 12 u.p.s.d.

W sprawie tej renta została ustanowiona w pieniądzu i na czas określony. Sąd ocenił, że już w dacie powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn możliwe było ustalenie jej wartości przez pomnożenie kwoty świadczenia miesięcznego przez liczbę miesięcy, na które zostało ustanowione, co odpowiada hipotezie art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W ocenie NSA, zasadniczym błędem było uznanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, że umowa renty nie stanowi świadczenia z góry określonego co do wysokości, w sytuacji gdy jej wysokość stanowi *essentialia negotii* umowy zawartej przez skarżącą i wysokość ta wyrażona jest określoną kwotą pieniężną. Konsekwencją tego błędu było upatrywanie konieczności dalszego prowadzenia postępowania dowodowego, ukierunkowanego

[42] Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.; dalej: u.p.s.d.).

na badanie okoliczności otrzymywania przez skarżącą świadczeń za poszczególne miesiące w przyszłości celem ustalenia wartości tych świadczeń, w sytuacji gdy wartość ta była możliwa do ustalenia już w chwili powstania obowiązku podatkowego, a więc w chwili ustanowienia renty i powinna być ustalona na tę właśnie chwilę.

3.6.2. Termin na zgłoszenie o przysługującym zwolnieniu w podatku od spadków i darowizn. W wyrokach z 7 września 2021 r., III FSK 4111/21 i III FSK 4112/21, NSA zajmował się zagadnieniem wpływu okoliczności powzięcia przez podatnika informacji o nabyciu przez niego spadku po upływie terminów, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 lub 1a u.p.s.d., dla zachowania prawa do zwolnienia podatkowego przewidzianego w przytoczonym przepisie. Zdaniem Sądu z treści art. 4a ust. 2 u.p.s.d. wynika, że chodzi w nim o sytuacje, w których nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie terminów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lub ust. 1a. Tylko w takich sytuacjach bieg terminu 6 miesięcy na dokonanie zgłoszenia biegnie od początku. Jeżeli podatnik dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w trakcie biegu pierwotnego terminu na zgłoszenie, regulacja ust. 2 ww. przepisu nie ma w ogóle zastosowania.

W uzasadnieniu orzeczenia NSA wskazał, że art. 4a ust. 2 u.p.s.d. ma charakter mieszany, tj. materialno-procesowy. O jego procesowym charakterze świadczy zwrot normatywny „uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu", zważywszy na okoliczność, że uprawdopodobnienie jest elementem konstrukcyjnym prawa procesowego, wskazującym sposób dochodzenia prawa podatnika, jakim jest możliwość zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego rzeczy i praw majątkowych po terminie określonym w ustępie pierwszym tego artykułu. W pozostałym zakresie przepis ma charakter materialny, albowiem kształtuje sytuację prawną podatnika. Charakter materialny ma więc także 6-miesięczny termin na dokonanie zgłoszenia, podobnie jak w przypadku terminu z art. 4a ust. 1 u.p.s.d. W związku z powyższym NSA stanął na stanowisku, zgodnie z którym nie może zostać przywrócony, a jego dotrzymanie jest bezwzględnym warunkiem zastosowania zwolnienia podatkowego. Z przywołanej regulacji art. 4a u.p.s.d. i wzajemnego stosunku obu ustępów tego przepisu wynika, że ust. 2 ma zastosowanie do takich przypadków, gdy nabywca (podatnik) z przyczyn od siebie niezależnych nie wie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych. Należy również zauważyć, że ust. 2 ma charakter szczególny w stosunku do ust. 1. Przede wszystkim łagodzi jego rygoryzm i nakazuje w sposób elastyczny rozstrzygać o możliwości jego zastosowania.

W wyroku zaś z 2 grudnia 2021 r., III FSK 4321/21, NSA uznał, że organ podatkowy nie jest uprawniony do odmowy przyjęcia zgłoszenia, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., nawet w sytuacji, gdy upłynął termin do jego złożenia określony w tym przepisie (w rozpoznawanej sprawie strona stawiła się w siedzibie organu podatkowego z zamiarem złożenia zgłoszenia o którym mowa w art. art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., a pracownik organu odmówił jego przyjęcia). Odmowa przyjęcia pisma strony przez organ podatkowy rażąco narusza zasadę praworządności wyrażoną w art. 120 o.p.

3.6.3. Wykładnia pojęcia „prawo administracyjne". *W* wyroku z 19 października 2021 r., III FSK 3975/21, NSA oceniał dopuszczalność zastosowania konstrukcji zawieszenia biegu terminów prawa administracyjnego na podstawie art. 15zzr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytu-

acji kryzysowych[43] w kontekście art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w zakresie materialnoprawnego terminu na zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze spadkobrania warunkującego zachowanie przez podatnika prawa do zwolnienia podatkowego przewidzianego w tym przepisie.

NSA uznał, że art. 15zzr ust. 1 u.COVID-19 ma zastosowanie do regulacji zawartych w prawie administracyjnym w szerokim znaczeniu, a zatem także do prawa podatkowego, w tym do art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. regulującego warunki uprawniające do zwolnienia od podatku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, w szczególności terminu koniecznego do zachowania celem możności skorzystania przez podatnika z owego uprawnienia.

W uzasadnieniu zauważono, że skoro celem wprowadzenia przepisu art. 15zzr ust. 1 u.COVID-19 było objęcie ochroną prawną uczestników obrotu prawnego także w zakresie prawa publicznego z powodu okoliczności utrudniających realizację wymaganych czynności w ustawowych terminach, mając na względzie, iż podstawową sprawą dla każdej koncepcji wykładni jest określenie przyjmowanego w niej celu, nie można ww. przepisu wykładać zawężająco.

Także w wyroku z 2 grudnia 2021 r., III FSK 4321/21, uznano, że pod pojęciem „przepisy prawa administracyjnego", użytym w art. 15zzr ust. 1 u.COVID-19 rozumieć należym.in. przepisy zawarte w ustawach podatkowych.

3.7. Podatki i opłaty lokalne[44]

3.7.1. Podatek od nieruchomości

1) Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19

W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, NSA zweryfikował dotychczasowe stanowisko, że sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub osobę prowadzącą działalność gospodarczą, przesądza o związku tej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Zawarta w sentencji tego wyroku wypowiedź Trybunału odnosi się do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na formę prawną. Powstaje oczywiście problem doprecyzowania „związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który – jak wskazał Trybunał – nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Zdaniem NSA, związek ten powinien być oparty na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu nieruchomości w działalności gospodarczej. Grunty, budynki i budowle, będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą lub mogą służyć do prowadzenia działalności gospodarczej tego podmiotu, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

W świetle tych uwag NSA w wyroku z 27 kwietnia 2021 r., III FSK 2943/21, ocenił, że posiadane przez skarżącą grunty związane są z prowadzoną działalnością gospodarczą. Skarżąca jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu art. 1a

[43] Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.; dalej: u.COVID-19.

[44] Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; dalej: u.p.o.l.).

ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., przy czym związek spornych nieruchomości z jej działalnością gospodarczą nie zasadza się na samym fakcie ich posiadania przez przedsiębiorcę, ale także na możliwości ich wykorzystania w działalności gospodarczej. Sąd zauważył, że zgodnie z dołączonym do akt odpisem KRS zakres zgłoszonej działalności skarżącej jest bardzo szeroki. To między innymi kupno i sprzedaż nieruchomości, a także wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi. Skarżąca przekazała grunty do odpłatnego korzystania. Zatem już ta okoliczność powoduje związanie gruntów z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Natomiast w wyroku z 4 marca 2021 r., III FSK 895/21, NSA stanął na stanowisku, że skoro w funkcjonowaniu skarżącej można wyodrębnić działalność gospodarczą, o której mowa art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a także działalność, która nie spełnia tej definicji, to w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, sam fakt prowadzenia przez skarżącą działalności gospodarczej nie uzasadnia twierdzenia, że wszystkie posiadane przez nią nieruchomości są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nieruchomości będące w posiadaniu skarżącej, które nie mają związku z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, nie mieszczą się w tej definicji.

2) Przedsiębiorca, faktyczne wykorzystanie budynku

W wyroku z 8 kwietnia 2021 r., III FSK 3017/21, NSA za błędne uznał stanowisko, jakoby w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie wprowadzono warunku faktycznego wykorzystania budynku (jego części) czy też gruntu na cele związane z działalnością gospodarczą. Sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budynków lub gruntów skutkuje uznaniem tego rodzaju nieruchomości za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wykładnia tego przepisu powinna uwzględniać nie tylko fakt posiadania przez przedsiębiorcę, ale także i to, czy przedmiot opodatkowania jest, lub co najmniej może być wykorzystywany dla prowadzonej działalności gospodarczej. Okoliczność, że udział w częściach wspólnych budynku przynależny przedsiębiorcy z racji posiadania tytułu własności lokalu użytkowego nie przesądza, że te przynależności muszą być opodatkowane według tej samej stawki podatku co lokal użytkowy. Wniosek taki w szczególności nie wynika z art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

3) Podatnik podatku od nieruchomości, użytkownik wieczysty

Wyrokiem z 1 lipca 2021 r., III FSK 3145/21, NSA orzekł, że na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i w zw. z art. 235 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny[45], podatnikiem podatku od nieruchomości odnośnie do obiektów budowlanych wzniesionych na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste jest użytkownik wieczysty, także w przypadku, w którym wymienione obiekty wzniesione zostały przez dzierżawcę gruntu. W uzasadnieniu omawianego rozstrzygnięcia zauważono, że ustalenia treści i znaczenia regulacji prawnej art. 235 § 1 k.c. dokonał Sąd Najwyższy w uchwale z 25 listopada 2011 r., III CZP 60/11, w której stwierdził i uzasadnił, że budynek wzniesiony przez dzierżawcę na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste stanowi własność użytkownika wieczystego.

4) Zbiorniki jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

W sprawie zakończonej wyrokiem z 7 kwietnia 2021 r., III FSK 2947/21, NSA uznał, że biogazownia rolnicza jako całość nie spełnia warunków do uznania jej za budynek. Sporne zbiorniki nie spełniają wymagań w zakresie projektowania, budowania i użytkowania jak dla

[45] Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.; dalej: k.c.

budynków, a w toku ich budowy uwzględnione zostały inne warunki techniczno-budowlane aniżeli te, które powinny odpowiadać budynkom. W ocenie NSA, wyjątkowa specyfika zbiorników nie czyni z nich budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Zbiorniki jako przykładowe budowle zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b., zawierającym wyliczenie obiektów budowlanych uznawanych w świetle prawa za budowle. Przyporządkowanie nazwy danego obiektu budowlanego w postaci zbiorników w definicji budowli zawartej w ustawie – Prawo budowlane, a także określenie ich charakterystycznych cech konstrukcyjnych przez biegłego, pozwala na uznanie zbiorników fermentatora oraz zbiorników magazynowania końcowego za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

5) Kumulacja warunków opodatkowania stawką właściwą dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą

Zagadnienie opodatkowania stawką podatku od nieruchomości właściwą budynkom związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą było przedmiotem rozważań NSA w wyroku z 22 kwietnia 2021 r., III FSK 3189/21. W uzasadnieniu orzeczenia stwierdzono, że stosownie do przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym w 2020 r., aby budynek mieszkalny lub jego część (w tym cześć wspólna związana z lokalem użytkowym) mogły być opodatkowane stawką właściwą dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, muszą być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej lub związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz nie mogą służyć celom mieszkalnym ich mieszkańców.

Tematyka ta była przedmiotem analizy również w wyroku z 15 grudnia 2021 r., III FSK 4061/21, wywołanego skargą o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego. W orzeczeniu tym NSA stanął na stanowisku, zgodnie z którym za związane z działalno,-ścią gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie:

1) wchodzą w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55^1 k.c., w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

– są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., albo

– mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje działania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Jednocześnie NSA wyjaśnił, że użyty w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, zwrot „nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w okresie takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane.

6) Podatnik podatku od nieruchomości komunalnej

W stanie faktycznym sprawy, powołany mocą uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego zakład budżetowy został wyposażony w majątek gminy, w tym w nieruchomość wynajmowaną przez stronę, co w ocenie Sądu nie dowodziło, że jednostka ta władała nieruchomościami gminy samodzielnie i we własnym imieniu. Zdaniem NSA, sposób administrowania i zarządzania lokalami miejskimi przez zakład budżetowy nie pozwalał na stwierdzenie, że był on posiadaczem nieruchomości w rozumieniu art. 336 k.c., co w świetle treści art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a/ u.p.o.l. czyniłoby go podatnikiem podatku od nieruchomości, ponieważ w istocie zakład ten zarządzał lokalami w imieniu i na rzecz ich właściciela i rzeczywistego posiadacza, którym była gmina. Ostatecznie Sąd uznał, że skarżąca zawarła umowę najmu lokalu bezpośrednio z właścicielem nieruchomości i tym samym stała się podatnikiem podatku od nieruchomości (wyrok z 1 czerwca 2021 r., III FSK 3554/21).

7) Obciążenie podatnika kosztami ustalenia wartości budowli przez biegłego

Poddając analizie kwestię ponoszenia kosztów ustalenia przez biegłego wartości budowli w warunkach wskazanych w art. 4 ust. 7 u.p.o.l., NSA w wyroku z 31 sierpnia 2021 r., III FSK 3468/21, wyjaśnił, że przesłanka procentowa może dotyczyć jedynie sytuacji, gdy określenie przez podatnika wartości budowli, choć w sposób nieodpowiadający wartości rynkowej, w ogóle nastąpiło. Sąd zwrócił uwagę, że użycie spójnika „lub" pomiędzy przesłankami wskazującymi, kiedy koszty ponosi podatnik, oznacza, że skoro nie podano wartości, nie jest istotną okoliczność, czy wartość ustalona przez biegłego pozostaje wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika. W komentowanym przepisie chodzi o wartość budowli, w odniesieniu do których podatnik nie podał wartości rynkowej. Nie ma przepisu prawnego traktującego o tym, że „biegły ustala inną wartość rynkową".

8) Podstawa opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych

W wyroku z 3 marca 2021 r., III FSK 999/21, NSA przesądził, że w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., stanowi ich wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego – niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne.

9) Wznowienie postępowania a ulga inwestycyjna

W wyroku z 7 września 2021 r., III FSK 4119/21, NSA oceniał podstawy wznowienia postępowania w przypadku wydania decyzji administracyjnej w przedmiocie ulgi inwestycyjnej, uznając, że decyzja taka nie stanowi podstawy do wydania decyzji w zakresie wymiaru podatku rolnego, a w związku z tym nie prowadzi do spełnienia przesłanki wznowienia

postępowania, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 7 o.p. Uzasadniając prezentowane w orzeczeniu stanowisko, NSA wyjaśnił, iż zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.r., podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska. Kwota ulgi inwestycyjnej jest odliczana z urzędu w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 13 ust. 3a u.p.r.). Ulgę podatkową udzieloną na wniosek podatnika stosuje się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wniosek.

10) Opodatkowanie stacji bazowych do bezprzewodowego przesyłu danych

W wyrokach z 21 października 2021 r., III FSK 379/21, III FSK 380/21, III FSK 381/21, NSA wyjaśnił, że w świetle definicji zawartej w art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne[46] sieć telekomunikacyjna to nie tylko zbiór linii telekomunikacyjnych, przewodów i węzłów, ale także systemy i urządzenia (w tym również elementy nieaktywne), które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą fal radiowych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną. Sieć telekomunikacyjna składa się z szeregu elementów tworzących całość techniczno-użytkową, których połączenie w odpowiedni sposób – zgodnie z wymogami technicznymi – umożliwia ich wykorzystanie w celu transmisji danych.

W stanie faktycznym sprawy analizowanej przez NSA stacje bazowe będące w posiadaniu podatnika, którego przedmiotem działalności gospodarczej jest m.in. telekomunikacja, służyły do bezprzewodowego przesyłu danych. Elementy konstrukcyjne stacji bazowych stanowiły: wieża, na której ulokowane są maszty antenowe, oraz kontenery, w których znajdują się pozostałe elementy techniczne (m.in. siłownia, radiolinia, multiplekser, klimatyzacja). Wszystkie elementy konstrukcyjne tworzyły całość techniczno-użytkową, bowiem dopiero ich połączenie zgodnie z wymogami technicznymi umożliwi wykorzystanie stacji bazowej w celu transmisji danych. Stacje bazowe określane były jako sieci transmisji danych (składające się z: urządzeń emitujących pola elektromagnetyczne zamontowanych na konstrukcji wsporczej oraz urządzeń zasilających stacje bazowe w postaci kontenerów), co wynikało wprost z pozwoleń budowlanych i pozostałej dokumentacji budowlanej znajdującej się w aktach sprawy. W tak zakreślonych realiach sprawy NSA zdecydował, że całość stanowi budowlę sieciową (sieć techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 u.p.b. Nie ma w tym przypadku znaczenia, czy elementy te zlokalizowane są na gruncie, czy też na innym obiekcie budowlanym, stanowią bowiem rodzaj budowli bezpośrednio wymieniony w art. 3 pkt 3 u.p.b.

3.8. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi

3.8.1. Kryterium różnicowania stawki opłaty. *W* wyroku z 3 lutego 2021 r., III FSK 2349/21, NSA podtrzymał dotychczasowe stanowisko, że ujęty w art. 6j ust. 2a ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach[47] katalog nie zawiera przesłanki różnicowania stawki opłaty w zależności od wielkości (liczebności) gospodarstwa domowego, gdyż liczba mieszkańców, o których mowa w tym przepisie, odnosi się do liczby mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość, a nie do liczby mieszkańców

[46] Dz.U. z 2004 r. Nr 171, poz. 1800 ze zm.

[47] Dz.U. z 2018 r. poz. 1454 ze zm.; dalej: u.c.p.g.

tworzących gospodarstwo domowe. Zdaniem Sądu, pojęcia „liczby mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość" nie można utożsamiać z pojęciem „gospodarstwa domowego", gdyż osoby zamieszkujące nieruchomość nie muszą tworzyć ze sobą gospodarstwa domowego. Przedmiotowa przesłanka znajduje więc zastosowanie w przypadku metody, o której mowa w art. 6j ust. 1 pkt 1 u.c.p.g., zgodnie z którym opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest obliczana jako iloczyn liczby mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość oraz stawki opłaty ustalonej na podstawie art. 6k ust. 1 u.c.p.g. W konsekwencji, w przypadku wyboru metody ustalenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, rada gminy może ustalić jedną stawkę opłaty od gospodarstwa domowego, bez jej różnicowania w zależności od wielkości (liczebności) gospodarstwa. Reasumując, NSA stwierdził, że przewidzianego w art. 6j ust. 2a u.c.p.g. kryterium różnicowania stawki opłaty w odniesieniu do „liczby 21 mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość" nie można utożsamiać z parametrem wielkości gospodarstwa domowego.

3.8.2. Ryczałtowa stawka opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, domek letniskowy. *Z* uzasadnienia wyroku z 4 lutego 2021 r., III FSK 2798/21, wynika, że w brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw[48] w art. 6j ust. 3b u.c.p.g. wyraźnie przewidziano, iż opłata pobierana jest od domku letniskowego. NSA zauważył, że poprzedni stan prawny upoważniał odpowiednią radę gminy do ustalenia opłat od jednego domku, jeżeli na nieruchomości posadowionych było kilka domków letniskowych. Powyższy przepis po zmianie ustawy już takiej możliwości nie przewiduje. Zaistniała zmiana stanu prawnego wskazuje wyraźnie, że ustawodawca odstąpił od uprzedniego uregulowania i obecnie opłata może być pobierana jedynie od nieruchomości, na której znajduje się co najmniej jeden domek letniskowy, nie zaś od każdego usytuowanego na niej domku letniskowego.

3.8.3. Charakter ryczałtowej opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zagadnienie wykładni art. 6j ust. 3b u.c.p.g. było przedmiotem orzekania w wyroku z 24 marca 2021 r., III FSK 2334/21, w uzasadnieniu którego NSA stwierdził, że dokonując procesu wykładni ww. przepisu nie można poprzestać jedynie na wskazanej jako składowa tej regulacji bez powiązania i jednocześnie ustalenia skutków tego powiązania z okresem, za jaki ta ryczałtowa opłata jest ustalana. W konsekwencji NSA przyjął, że uniezależnienie w konstrukcji tej opłaty mechanizmu ustalenia jej wysokości od ilości osób przebywających na danej nieruchomości i czasu tego przebywania nie oznacza, że opłata ta może być ustalana w dowolnym okresie roku, a w szczególności nie oznacza możliwości powiązania jej wejścia w życie z terminem płatności. Ustawodawca, przyznając kompetencję na podstawie art. 6j ust. 3b u.c.p.g., zawarł *de facto* pewne uproszczenie co do mechanizmu ustalenia jej wysokości, a nie momentu jej wprowadzenia do obrotu prawnego, nie zwalniając tym samym od konieczności zachowania roczności opłaty.

3.8.4. Niedopuszczalność wydania interpretacji podatkowej. *W* wyroku z 15 czerwca 2021 r., III FSK 74/21, NSA wskazał, że ustalając zakres treści deklaracji odnoszących się do niezbędnych danych, o których stanowi art. 6m ust. 1a u.c.p.g., należy rozstrzygnąć, czy i w jakim stopniu znaczenie odgrywają przepisy aktu prawa miejscowego będącego regulaminem utrzymania czystości i porządku na terenie gminy uchwalonym przez odpowiednią radę gminy/miasta, w szczególności w odniesieniu do ilości pojemników przeznaczonych

[48] Dz.U. z 2019 r. poz. 1579.

do zbierania danego typu odpadów. Zdaniem Sądu, nie można przyjąć, że przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w takim przypadku były kwestie dotyczące „sposobu dokonywania ustaleń faktycznych''. Wniosek o interpretację dotyczy bowiem zakresu i sposobu zastosowania postanowień uchwały rady gminy/miasta, tj. znaczenia dla treści deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

3.8.5. Zwolnienie z opłaty z tytułu kompostowania odpadów. Na gruncie tematyki opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi NSA w wyroku z 6 lipca 2021 r., III FSK 3685/21, przesądził, że przewidziane w art. 6k ust. 4a u.c.p.g. zwolnienie w części z ww. opłaty właścicieli nieruchomości zabudowanych budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi, kompostujących bioodpady stanowiące odpady komunalne w kompostowniku przydomowym, proporcjonalnie do zmniejszenia kosztów gospodarowania odpadami komunalnymi z gospodarstw domowych, należy odnosić do wynikającego z kompostowania bioodpadów zmniejszenia kosztów gospodarowania odpadami komunalnymi ponoszonych przez gminę, zwolnieniem tym obejmując w równym stopniu każde gospodarstwo domowe spełniające kryterium kompostowania bioodpadów, bez względu na liczbę tworzących to gospodarstwo mieszkańców i ilość wytwarzanych przez nie odpadów.

3.8.6. Skarga na uchwałę rady gminy, powaga rzeczy osądzonej. *W* sprawie rozstrzygniętej wyrokiem z 14 października 2021 r., III FSK 3596/21, NSA uznał, że merytoryczne rozpatrzenie przez sąd administracyjny skargi na uchwałę rady gminy jednego podmiotu eliminuje możliwość skutecznego zaskarżenia tego aktu przez inny podmiot na podstawie art. 101 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym[49]. NSA odwołał się do instytucji powagi rzeczy osądzonej, precyzując, że art. 101 ust. 2 u.s.g. wprowadza szczególne rozwiązanie posiłkujące się tożsamością przedmiotową jako wystarczającą dla przyjęcia tożsamości sprawy („tej samej sprawy''), niezależnie od braku występowania tożsamości podmiotowej. W odróżnieniu od regulacji ogólnej granice *res iudicata* wyznaczane są w takich przypadkach tylko w oparciu o element przedmiotowy rozumiany jako rozstrzyganie o legalności tej samej uchwały lub zarządzenia.

3.9. Egzekucja świadczeń pieniężnych[50]

3.9.1. Przedawnienie i umorzenie postępowania egzekucyjnego. Istota sporu w sprawie zakończonej wyrokiem z 4 lutego 2021 r., III FSK 2266/21, sprowadzała się do oceny, czy w sytuacji, gdy po uzyskaniu stanowiska wierzyciela, a przed wydaniem orzeczenia przez organ nadzoru (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej), objęte tytułem wykonawczym należności ulegną przedawnieniu, organ ten powinien okoliczność tą uwzględnić. NSA uznał, że zaistnienie przedawnienia może być skuteczną prawnie podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej nie tylko przed organem egzekucyjnym, ale również przed organem nadzoru nad organem egzekucyjnym (organ drugiej instancji). Zdaniem Sądu, w sytuacji gdy po uzyskaniu stanowiska wierzyciela, a przed wydaniem orzeczenia przez organ egzekucyjny lub organ nadzoru, objęte tytułem wykonawczym należności ulegną przedawnieniu, organ egzekucyjny lub organ nadzoru powinien fakt ten uwzględnić i w tym zakresie umorzyć postępowanie egzekucyjne na podstawie art. 138 § 1

[49] Dz.U. z 2021 r. poz. 1372; dalej: u.s.g.

[50] Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz.1427; dalej: u.p.e.a.).

pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego[51] w zw. art. 18 u.p.e.a.

W uzasadnieniu omawianego orzeczenia powołano się na wypracowany w doktrynie prawa oraz orzecznictwie sądowoadministracyjnym pogląd, zgodnie z którym przy rozpatrywaniu zarzutów w zakresie przedawnienia organ niekiedy będzie „zmuszony" do zajęcia się merytoryczną stroną zobowiązań, chociaż przepis art. 29 § 1 u.p.e.a. zabrania organowi egzekucyjnemu badania zasadności i wymagalności obowiązku

3.9.2. Elementy postanowienia – kwalifikowany podpis elektroniczny. W rozpoznawanej sprawie, na gruncie kontroli legalności postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w przedmiocie uznania wniesionych zarzutów w egzekucji administracyjnej za niezasadne, zaskarżone postanowienie wydane zostało w formie dokumentu elektronicznego, w aktach sprawy zaś znajdowało się jego odwzorowanie, na którym uczyniono wzmiankę, że dokument ten został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Dodatkowo załączone zostało poświadczenie, że osoba widniejąca na postanowieniu, jako podpisująca postanowienie, posiada ważny certyfikat upoważniający do składania podpisów kwalifikowanych. Spółka we wniesionej skardze, co zostało powtórzone na etapie skargi kasacyjnej, podniosła, że z wyświetlonego pełnomocnikowi komunikatu przy odbiorze korespondencji wynikało, iż „przynajmniej jeden podpis jest nieprawidłowy" oraz „Stan certyfikatu: nieprawidłowy". NSA uznał, że podpisujący dokument elektroniczny powinien użyć do tej czynności kwalifikowanego podpisu elektronicznego oraz – co istotne w rozpoznawanej sprawie – powinna istnieć możliwość weryfikacji złożonego pod takim dokumentem podpisu. Znajdująca się w aktach administracyjnych wizualizacja postanowienia, zdaniem NSA, nie spełniała wymogów, o których mowa w § 37 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 2011 r. w sprawie sporządzania i doręczania dokumentów elektronicznych oraz udostępniania formularzy, wzorów i kopii dokumentów elektronicznych[52]. Z przepisu tego wynika, że kopia dokumentu elektronicznego może być sporządzona w postaci uwierzytelnionego wydruku zwizualizowanego pisma, zawierającego w szczególności jednoznaczny identyfikator tego dokumentu umożliwiający w razie potrzeby odnalezienie pierwowzoru w systemie teleinformatycznym. Znajdujące się w aktach sprawy postanowienie wymogu tego nie spełniało. Sąd postawił tezę, że zgodnie z przepisem art. 32 ust. 1 rozporządzenia eDIAS proces walidacji kwalifikowanego podpisu elektronicznego potwierdza ważność takiego podpisu. Sąd pierwszej instancji powinien zatem dysponować danymi, z których wynikałoby, iż proces walidacji złożonego pod postanowieniem podpisu potwierdził prawidłowość dokonania tej czynności (wyrok z 18 marca 2021 r., III FSK 3155/21).

3.9.3. Wyłączenia przedmiotowe z egzekucji. *W* wyroku z 8 kwietnia 2021 r., III FSK 2985/21, NSA stwierdził, że mając na względzie art. 19 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020[53], wypłacenie środków finansowych z funduszy europejskich w formie zaliczki, o której mowa w art. 8 § 1 pkt 15 u.p.e.a., należy łączyć ze sposobem rozliczenia jej w czasie (tj. jako przeciwieństwo refundacji), a nie z częściową płatnością środków finansowych. Zwolnienie spod egzekucji na podstawie art. 8 § 1 pkt 15 u.p.e.a. może zatem

[51] Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; dalej: k.p.a.

[52] Dz.U. z 2018 r. poz. 971; dalej: rozporządzenie eDIAS.

[53] Dz.U. z 2014 r. poz. 1146 ze zm.

dotyczyć środków finansowych z funduszy europejskich przekazanych grantobiorcy w formie jednorazowej wypłaty.

3.9.4. Uprawnienia zobowiązanego i jego małżonka. W wyroku 8 kwietnia 2021 r., III FSK 2965/21, NSA wskazał, że skoro małżonek zobowiązanego odpowiadający majątkiem wspólnym nie jest zobowiązanym w rozumieniu art. 1a § 1 pkt 20 u.p.e.a., nie przysługują mu uprawnienia zarezerwowane wyłącznie dla zobowiązanego, a do takich uprawnień należy prawo do złożenia zarzutów na podstawie art. 33 § 1 w zw. z art. 27 § 1 pkt 9 tej ustawy. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia NSA zwrócił uwagę na zmianę stanu prawnego dokonaną 30 lipca 2020 r., na mocy wejścia w życie przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw[54], wprowadzających nowy środek prawny w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. sprzeciw małżonka zobowiązanego służący temuż do obrony przed egzekucją z majątku wspólnego. W ramach sprzeciwu podmiot ten uprawniony jest do podnoszenia, że doszło do ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania odpowiedzialności całością albo częścią majątku wspólnego. Środek zaskarżenia może być wniesiony po wszczęciu egzekucji, a warunkiem dopuszczalności jego wniesienia nie jest wcześniejsze doręczenie zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego.

Sąd zauważył, że wprowadzając szczególny środek prawny chroniący małżonka zobowiązanego, w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej[55] jednoznacznie wskazano, że nie może on być wiązany z zarzutami przysługującymi zobowiązanemu. W uzasadnieniu projektu podkreślono, że na podstawie tych regulacji małżonek zobowiązanego nie będzie miał prawa podnoszenia braku wymagalności należności pieniężnej czy też błędu co do osoby zobowiązanego, nie będzie uprawniony do wnoszenia zarzutów, wnoszenia o umorzenie postępowania egzekucyjnego itd. Takie uprawnienia w dalszym ciągu zarezerwowane są wyłącznie dla zobowiązanego, który odpowiada za należność pieniężną całym swoim majątkiem.

3.9.5. Wymogi formalne tytułu wykonawczego. W sprawie rozstrzygniętej wyrokiem z 20 lipca 2021 r., III FSK 3695/21, NSA przypomniał, że wymogi formalne tytułu wykonawczego nie są przewidziane same dla siebie, ale w określonym celu. Tym celem jest zagwarantowanie zobowiązanemu, że zostanie wyegzekwowana kwota, do której zapłaty rzeczywiście jest zobowiązany na podstawie decyzji organu. Zachowanie ustawowych wymogów tytułu wykonawczego ma umożliwić przeprowadzenie skutecznej egzekucji z poszanowaniem praw zobowiązanego. Wobec tego naruszenie wymogów formalnych tytułu wykonawczego musi przełożyć się na niebezpieczeństwo wyegzekwowania kwoty, która nie obciąża zobowiązanego bądź niebezpieczeństwo nienależytego prowadzenia egzekucji, co w sprawie niniejszej nie miało miejsca.

Okoliczność, że organ egzekucyjny nie wystawił tytułu wykonawczego na wzorze zamieszczonym w załączniku do właściwego rozporządzenia nie może mieć wpływu na wynik sprawy, jeżeli tytuł zawiera wszystkie elementy konieczne dla stwierdzenia jego prawidłowości i skuteczności. Każdy z tych elementów składowych posiada charakter formalny, a wszystkie razem tworzą dokument, na podstawie którego można prowadzić legalne, skuteczne postępowanie egzekucyjne w administracji. Tym bardziej że zarówno w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji ani też w przepisach wykonawczych do tej

[54] Dz.U. z 2019 r. poz. 2070.

[55] Sejm RP VIII kadencji druk nr 3753.

ustawy, w tym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej[56] ustawodawca nie zawarł przepisu, z którego wynikałby wprost wyraźny nakaz, aby tytuły wykonawcze wystawiane były wyłącznie na wzorze określonym w odpowiednim akcie prawnym.

Reasumując, zdaniem NSA, jakkolwiek postępowanie egzekucyjne prowadzone było w oparciu o tytuł wykonawczy sporządzony na nieaktualnym wzorze formularza TW-1, to oczywiste uchybienie nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy. Zwrot normatywny „mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy" należy wiązać z hipotetycznymi następstwami uchybień przepisom postępowania, co oznacza, że po stronie skarżącego spoczywa obowiązek uzasadnienia, iż następstwa stwierdzonych uchybień były na tyle istotne, że kształtowały lub współkształtowały treść kwestionowanego orzeczenia.

3.9.6. Wyeliminowanie z obrotu prawnego deklaracji podatkowej poprzez jej korektę a prowadzenie egzekucji. *W* wyroku z 11 sierpnia 2021 r., III FSK 3950/21, NSA przedstawił stanowisko, zgodnie z którym skoro wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji stanowiącej podstawę prawną egzekucji przesądza, że prowadzenie egzekucji na podstawie tej decyzji było niezgodne z prawem, to tak samo należy oceniać wyeliminowanie z obrotu prawnego deklaracji podatkowej poprzez jej korektę, szczególnie w sytuacji, gdy organ nie zakwestionował wysokości zobowiązania podatkowego wykazanego w skorygowanym zeznaniu podatkowym.

W ocenie Sądu, w przypadkach określonych w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., zobowiązanie podatkowe zawsze powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, z tym że do zapłaty jest albo podatek określony w deklaracji podatkowej, albo w decyzji, jeśli nastąpi jej wydanie. Zawsze jednak podatek ten powinien być określony w wysokości wynikającej z przepisów prawa, czyli powinien być należny. Nienależny podatek nie powinien być egzekwowany, bez względu na to, czy jego wysokość wynika z decyzji, czy z deklaracji podatkowej, szczególnie gdy zostały one wyeliminowane z obrotu prawnego. Eliminacja z obrotu prawnego zarówno decyzji, jak i deklaracji podatkowej, określających zobowiązanie podatkowe, powinna wywierać ten sam skutek w postępowaniu egzekucyjnym. W każdym z tych przypadków upada podstawa prawna egzekucji ze skutkiem *ex tunc*.

3.9.7. Obowiązek przesłania upomnienia w przypadku dochodzenia kwoty zwrotu podatku VAT. *W* sprawie zakończonej wydaniem wyroku z 26 października 2021 r., III FSK 237/21, organ prowadził egzekucję na podstawie własnego tytułu wykonawczego obejmującego zaległość z tytułu podatku od towarów i usług za lipiec 2011 r. W ocenie organu egzekucyjnego i sądu pierwszej instancji dochodzona zaległość wynikała z decyzji określającej wysokość zwrotu podatku od towarów i usług, a zatem egzekucja mogła być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia. NSA poglądu tego nie podzielił. W motywach wyroku wyjaśnił, że określona decyzją ostateczną wysokość zwrotu podatku od towarów i usług nie jest należnością pieniężną, o której mowa w § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia[57]. Zwrot podatku od towarów i usług nie jest bowiem należnością Skarbu Państwa, lecz podatnika. Dochodzoną należnością (traktowaną jak zaległość podatkowa) może być różnica między

[56] Dz.U. z 2018 r. poz. 850 ze zm.

[57] Dz.U. z 2017 r. poz. 131.

zwrotem zadeklarowanym i dokonanym, a zwrotem należnym. Jeżeli decyzja określająca wysokość zwrotu podatku nie zawiera informacji o „wysokości należności", która może być dochodzona w drodze egzekucji, nie spełnia przesłanek wynikających z § 2 pkt 2 ww. rozporządzenia. W takim przypadku egzekucja należności pieniężnej, stanowiącej różnicę między kwotą zwrotu podatku od towarów i usług, dokonanego na rachunek podatnika, a kwotą zwrotu określoną w ostatecznej decyzji organu podatkowego, powinna być poprzedzona przesłaniem zobowiązanemu pisemnego upomnienia, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a. Żeby jednak decyzja określająca wysokość zwrotu podatku mogła być jednocześnie uznana za orzeczenie, o którym mowa w § 2 pkt 2 rozporządzenia, musi z niej dodatkowo wynikać „wysokość należności" mogąca być dochodzona w postępowaniu egzekucyjnym.

NSA podkreślił, że nie wystarczy tylko teoretyczna możliwość wyprowadzenia dochodzonych należności z treści decyzji. Wynikać z niej musi wprost wysokość należności, które mogą stać się przedmiotem egzekucji administracyjnej. Spełnienie tego wymogu może polegać na zawarciu tej informacji w uzasadnieniu lub w pouczeniu do decyzji. W ten sposób wypełniona zostanie funkcja informacyjna, którą co do zasady spełnia upomnienie wskazane w art. 15 § 1 u.p.e.a., a jako wyjątek orzeczenie, o którym mowa w § 2 pkt 2 rozporządzenia.

3.9.8. Zabezpieczenie świadczeń pieniężnych

1) Doręczenie decyzji o zabezpieczeniu. Istota rozważań NSA w wyroku z 18 maja 2021r., III FSK 3395/21, dotyczyła doręczenia decyzji o zabezpieczeniu. W uzasadnieniu wskazano, że doręczenie omawianej decyzji, której podstawę stanowi art. 33 § 1 i art. 33 § 4 pkt 2 o.p., i która wydawana jest w trakcie trwającego postępowania podatkowego, powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego i zgłoszonego w postępowaniu podatkowym, dla którego postępowanie w przedmiocie wydania decyzji zabezpieczającej jest (jedynie) postępowaniem wpadkowym, chyba że pełnomocnictwo to wyłącza udział wskazanego w nim pełnomocnika w ostatnim z wymienionych postępowań. Zdaniem NSA postępowanie zabezpieczające, prowadzone w toku wszczętego i toczącego się postępowania podatkowego, niewątpliwie ma charakter szczególny i pomocniczy względem właściwej egzekucji, ponieważ jego celem jest stworzenie warunków do przeprowadzenia w przyszłości wykonania obowiązku dochodzonego przez wierzyciela. Skoro jednak jest prowadzone w toku wszczętego i prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celnoskarbowej, co wyraźnie akcentuje ustawodawca w art. 33 § 2 o.p., oznacza to, że stanowi postępowanie incydentalne w ramach tych postępowań, zmierzające do zabezpieczenia powyższych celów i interesów wierzyciela podatkowego. W takiej sytuacji nie ma ono charakteru odrębnego od tych postępowań, stanowiąc ich immanentną część jako zmierzające – w sytuacji uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe, którego dotyczą te postępowania, nie zostanie wykonane – do zabezpieczenia w ich ramach zagrożonych roszczeń wierzyciela podatkowego. Decyzja o zabezpieczeniu, wydawana na podstawie art. 33 § 1 i 2 o.p., łączy się ściśle z toczącym się postępowaniem podatkowym, to w tej decyzji organ określa bowiem przybliżoną kwotę zobowiązania, które ma podlegać zabezpieczeniu. *W* dalszej części wywodów prawnych, NSA wyjaśnił, że pełnomocnik ustanowiony przez podatnika do reprezentowania go w postępowaniu podatkowym lub postępowaniach kontrolnych jest również upoważniony do reprezentowania go w czynnościach postępowania zabezpieczającego podejmowanych w ramach tych postępowań, w tym do odbioru pism, na podstawie art. 145 § 2 o.p. Jeżeli bowiem podatnik ustanawia pełnomocnika do reprezentowania jego interesów (praw i obowiązków) w powyższych postępowaniach, to oznacza,

że odnosi się to również do czynności, które organ podatkowy zgodnie z prawem może podejmować w ramach tych postępowań, a zmierzających do zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, których postępowania te dotyczą. Ustanowienie pełnomocnika w tych postępowaniach oznacza, że jest on uprawniony do reprezentowania strony (podatnika) we wszystkich czynnościach tych postępowań, które nie wymagają jej osobistego udziału, w tym do podejmowanych w ramach tych postępowań czynności zabezpieczających.

Ostatecznie, w ocenie Sądu, przyznanie w tym zakresie pełnomocnikowi strony również prerogatyw do odbioru pism związanych z czynnościami zabezpieczającymi pozostaje w zgodności z zasadą szybkości postępowania (art. 125 o.p.) oraz zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu (art. 123 o.p.).

2) Przesłanka do wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych

W wyroku z 12 maja 2021 r., III FSK 3274/21, NSA wyraził pogląd, że z treści art. 33 § 2 pkt 2 o.p. wynika, iż organ może wydać decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego, przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania. Przeszkodą do wydania decyzji zabezpieczającej jest funkcjonująca w obrocie prawnym decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Przeszkoda ta upada, jeżeli organ odwoławczy uchyla decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i kieruje sprawę do ponownego rozpoznania przez organ pierwszej instancji. W toku ponownego rozpoznania sprawy organ pierwszej instancji może wydać decyzję zabezpieczającą. Niezależnie od tego, czy postępowanie dotyczące określenia wysokości zobowiązania podatkowego toczy się po raz pierwszy, czy też jest następstwem uchylenia wcześniejszej decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ może dokonać zabezpieczenia tego zobowiązania, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane.

Wyjaśniając w dalszej części motywy zajętego stanowiska, NSA zauważył, że uchylenie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania nie powoduje automatycznego „unieważnienia" dowodów zgromadzonych w tym postępowaniu. Jeżeli określone dowody nie zostały wprost zakwestionowane przez organ odwoławczy, mogą stanowić podstawę ustalania stanu faktycznego w ponownie prowadzonym postępowaniu, także w zakresie dokonania zabezpieczenia. Sąd podkreślił, że celem postępowania zmierzającego do wydania decyzji o zabezpieczeniu jest ustalenie, czy istnieje przesłanka zabezpieczenia, czyli obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Istnienie obawy dotyczy zdarzenia, które jeszcze nie wystąpiło i nawet nie wiadomo, czy w ogóle wystąpi, czyli niewykonania zobowiązania podatkowego. Tego elementu niepodobna rozpatrywać w kontekście tradycyjnie pojmowanych dowodów. Zdaniem Sądu, jeśli zważyć, że problem „wykonania" bądź „niewykonania" zobowiązania podatkowego jest materią dotyczącą rzeczywistości mającej się dopiero ziścić w przyszłości, to niepodobna oczekiwać dowodu na to, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. W odniesieniu do przyszłości zawsze bowiem przedmiotem rozważań jest pewien stan hipotetyczny, co sprawia, że ocenie (a także wykazywaniu argumentów mających wskazywać na rzecz tej oceny) podlegać może tylko możliwość ziszczenia się tego stanu. Z tego względu NSA przesądził, że w postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji o zabezpieczeniu „udowodnieniu" nie podlega okoliczność, iż zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane (zdarzenie przyszłe), lecz że istnieje obawa, iż nie zostanie ono wykonane. Przy czym cho-

dzi tu nie tyle o udowodnienie tej okoliczności, co o jej uprawdopodobnienie. Organy nie muszą udowadniać, że istnieje ta obawa, lecz mają ją uprawdopodobnić, czyli wykazać, iż istnieje prawdopodobieństwo, że zobowiązanie może nie zostać wykonane.

3) Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w postępowaniu zabezpieczającym

Zgodnie z treścią art. 54 § 1 u.p.e.a. zobowiązanemu przysługuje skarga na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego lub egzekutora oraz skarga na przewlekłość postępowania egzekucyjnego. W art. 166b u.p.e.a. znajduje się natomiast odesłanie, zgodnie z którym w postępowaniu zabezpieczającym stosuje się odpowiednio przepisy działu I i art. 168d – a więc również art. 54 § 1 u.p.e.a. Regulacja dotycząca skargi na czynności egzekucyjne ma odpowiednie zastosowanie w postępowaniu zabezpieczającym ze względu na treść art. 166b u.p.e.a. Zwrot legislacyjny ,,stosuje się odpowiednio'' oznacza, że wskazane w art. 166b u.p.e.a. przepisy mają zastosowanie, lecz z niezbędnymi modyfikacjami, podyktowanymi specyfiką postępowania zabezpieczającego. Pamiętać bowiem należy, że zajęcie zabezpieczające, dokonane przez organ egzekucyjny, nie zmierza do wykonania obowiązku, ale jedynie zabezpiecza jego realizację w przyszłości. Jego cel jest odmienny od celu zajęcia egzekucyjnego, które ma doprowadzić do przymusowego wykonania obowiązku. Na rozróżnienie obu zajęć wskazuje jednoznacznie art. 154 § 4 u.p.e.a. (wyrok z 14 kwietnia 2021 r., III FSK 2978/21).

4) Brak doręczenia upomnienia w postępowaniu zabezpieczającym

W wyroku z 13 kwietnia 2021 r., III FSK 1200/21, NSA przedstawił stanowisko w sprawie braku obowiązku doręczenia upomnienia w postępowaniu zabezpieczającym. W uzasadnieniu orzeczenia zauważono, iż przesłanką dokonania zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33 § 1 o.p., jest uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Podstawowym celem takiego zabezpieczenia jest ochrona przyszłych interesów wierzyciela publicznoprawnego oraz umożliwienie późniejszego skutecznego wyegzekwowania zobowiązań podatkowych. Ustawodawca w postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji w przedmiocie zabezpieczenia istotnie ogranicza uprawnienia podatnika w czynnym udziale w takim postępowaniu. Stosuje się do takiego postępowania przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, lecz cechuje je kilka odrębności. Wszczynane jest jedynie z urzędu, lecz co istotne, nie zawiadamia się o jego wszczęciu podatnika (art. 165 § 5 pkt 4 o.p.). Ponadto przed wydaniem decyzji w przedmiocie zabezpieczenia organ podatkowy nie wyznacza podatnikowi 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 2 pkt 2 o.p.). Unormowanie takie uzasadnione jest potrzebą szybkości działania organów podatkowych w tego typu sprawach w celu uniemożliwienia podatnikowi uchylenia się od wykonania zobowiązania podatkowego. Wskazane odrębności pozwalają ponadto organowi podatkowemu w istocie na przeprowadzenie postępowania bez udziału podatnika.

W ocenie NSA, takie ukształtowanie postępowania w przedmiocie zabezpieczenia prowadzi do jednoznacznego wniosku, że również na etapie wykonania decyzji w postępowaniu zabezpieczającym, organ egzekucyjny powinien niezwłocznie podejmować czynności, uniemożliwiając podatnikowi aktywność zmierzającą do udaremnienia dokonania zabezpieczenia. Przyjęcie poglądu, że upomnienie powinno zostać doręczone, mogłoby prowadzić do zniweczenia istoty zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Upomnienie w postępowaniu egzekucyjnym pełni m.in. funkcję informacyjną dla zobowiązanego, że powinien dobrowolnie spełnić wymagalny obowiązek. Oparte jest zatem na założeniu,

że istnieje prawdopodobieństwo wykonania zobowiązania, bez konieczności sięgania do egzekucji administracyjnej.

W postępowaniu zabezpieczającym zachodzi jednak sytuacja przeciwna, gdyż jego wszczęcie spowodowane jest istnieniem uzasadnionego prawdopodobieństwa, że zobowiązany dobrowolnie swojego obowiązku nie wykona. Nie sposób zatem doszukać się jakichkolwiek racji przemawiających za koniecznością doręczenia podatnikowi upomnienia przed przystąpieniem do czynności w postępowaniu zabezpieczającym. Funkcje takiego postępowania oraz nadrzędny cel, który ma zostać osiągnięty poprzez wykorzystanie instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, czyli zabezpieczenie interesów podatkowych Skarbu Państwa, jednoznacznie przemawiają przeciwko stosowaniu w postępowaniu zabezpieczającym art. 15 § 1 u.p.e.a. Inna sytuacja prawna miałaby miejsce wówczas, gdyby art. 166b u.p.e.a. odsyłał do przepisów działu I ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, bez wprowadzenia zastrzeżenia o odpowiednim stosowaniu tych przepisów.

4. Zagadnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach z zakresu Izby Finansowej w opinii Biura Orzecznictwa

4.1. Ordynacja podatkowa

W orzeczeniach odnoszących się do przepisów Ordynacji podatkowej wskazano na zagadnienia o charakterze procesowym i materialnoprawnym o istotnym znaczeniu praktycznym dla podatników i organów podatkowych.

4.1.1. Przedawnienie zobowiązania podatkowego. W kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego należy zwrócić uwagę na uchwałę z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, w której NSA rozstrzygnął pojawiające się wątpliwości dotyczące możliwości dokonania przez sąd administracyjny w postępowaniu ze skargi na decyzję podatkową oceny zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, uznając, że w świetle art. 1 p.u.s.a. oraz art. 1–3 oraz art. 134 § 1 p.p.s.a., ocena przez organy podatkowe przesłanek zastosowania przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji.

Wykładnia art. 70 § 6 pkt 4 i pkt 5 o.p. powinna uwzględniać specyfikę postępowania w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego lub zabezpieczenia dokonywanego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, co oznacza, że jeśli do zawieszenia biegu terminu przedawnienia doszło na skutek doręczenia zarządzenia zabezpieczenia, to termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego pod dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (wyrok z 6 lipca 2021 r., I FSK 234/20).

Na podstawie art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym został zawiadomiony podatnik lub jego pełnomocnik ustanowiony w postępowaniu egzekucyjnym (wyrok z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1360/20)[58].

[58] Uchwała z 19 marca 2019 r., I FPS 3/18 nie odnosi się do przesłanki przedawnienia określonej w art. 70 § 4, lecz do art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Odnosząc się do możliwości zastosowania instytucji przedawnienia w odniesieniu do prawa przenoszenia nadwyżki VAT naliczonego nad należnym na kolejny okres rozliczeniowy uznano, że w sytuacji, w której podatnik systematycznie wykazuje tę nadwyżkę za poszczególne okresy rozliczeniowe, art. 70 § 1 o.p. nie może być interpretowany jako ograniczający prawo podatnika do wykazania w poszczególnych okresach rozliczeniowych nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, pozbawiając go tej nadwyżki (wyrok z 24 lutego 2021 r., I FSK 126/20).

4.1.2. Interpretacje indywidualne. W sprawach ze skarg na interpretacje na szczególną uwagę zasługuje kilka orzeczeń:

Poprzez żądanie uzupełnienia stanu faktycznego lub okoliczności zdarzenia przyszłego podanego przez wnioskodawcę w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej nie można domagać się modyfikacji i zmiany opisu podstawowych danych związanych z jego faktografią. W takim przypadku nie jest możliwy do zastosowania tryb uzupełnienia wniosku z art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p. (wyrok z 16 kwietnia 2021 r., II FSK 3358/18).

W trybie żądania uzupełnienia braków formalnych wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, organ podatkowy może żądać jedynie uzupełnienia wniosku o takie elementy, bez których nie jest możliwa ocena, czy stanowisko przedstawione we wniosku i ocena prawna są prawidłowe czy też błędne. Jeżeli przepis prawa materialnego nie zawiera odwołania do klasyfikacji danej usługi do grupowania PKWiU, to organ uprawiony do wydania interpretacji indywidualnej nie może w trybie art. 14h w zw. z art. 169 § 1 o.p. wzywać zainteresowanego w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. do usunięcia braków w tym zakresie, a w konsekwencji także pozostawiać wniosku bez rozpatrzenia z tej przyczyny (wyrok z 19 lutego 2021 r., II FSK 2441/20).

W sytuacji gdy organ nie podziela stanowiska wyrażonego we wniosku, uzasadnienie prawne interpretacji indywidualnej zawierającej negatywną ocenę stanowiska wnioskodawcy (art. 14c § 2 o.p.) powinno przedstawiać wykładnię wszystkich przepisów, które mają znaczenie dla analizy przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego, nawet jeśli przepisów tych we własnym stanowisku nie powołał wnioskodawca (wyrok z 30 kwietnia 2021 r., I FSK 1204/18).

4.1.3. Postępowanie dowodowe. W tym obszarze na uwagę zasługują ważne dla praktyki organów podatkowych i podatników wyroki: np. w wyroku z 11 maja 2021 r., I FSK 35/18, NSA stwierdził, że w pojęciu „przeprowadzenie postępowania dowodowego", którym posługuje się art. 233 § 2 o.p., mieści się nie tylko zebranie materiału dowodowego, ale także jego swobodna ocena w ramach art. 191 o.p., jako towarzysząca czynnościom organu zmierzającym do ustalenia wszelkich okoliczności faktycznych niezbędnych do załatwienia sprawy w poszanowaniu zasady prawdy obiektywnej (art. 122 w zw. z art. 187 § 1 o.p.). Natomiast w wyroku z 12 sierpnia 2021 r., I FSK 1066/21, NSA wskazał, że w procedurze przywrócenia zarejestrowania podatnika podatku od towarów i usług (art. 86 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.) wyłączna kompetencja do prowadzenia postępowania dowodowego przysługuje organom podatkowym. Jednak w tym szczególnym postępowaniu bardzo istotna jest zasada współdziałania strony przy wyjaśnianiu okoliczności faktycznych (art. 123 § 1 o.p.), to strona posiada bowiem zasadniczą inicjatywę dowodową oraz jest obowiązana do przedstawienia właściwej argumentacji ukierunkowanej na stwierdzenie przesłanki przywrócenia zarejestrowania.

4.1.4. Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego. Decyzja w przedmiocie zabezpieczenia wydawana na podstawie art. 33 § 1 i § 2 o.p., w toku postępowania podatkowego,

kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, w oparciu o materiały dowodowe w nich zgromadzone przez prowadzący te postępowania organ, wydawana jest w ramach tego postępowania, a nie postępowania odrębnego w stosunku do niego. Wszczęcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług przed 1 stycznia 2016 r. przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego w zakresie tego podatku na podstawie przepisów obowiązujących przed tym dniem, powoduje, że organ ten jest także właściwy do wydania na podstawie art. 33 § 1 i § 2 o.p. decyzji o zabezpieczeniu, skoro jej wydanie następuje w toku tego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, w oparciu o materiały dowodowe w nich zgromadzone przez prowadzący te postępowania organ (wyrok z 11 marca 2021 r., I FSK 1124/19).

Wydając decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego w toku kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej na podstawie art. 33 § 1 w zw. z art. 33 § 2 o.p. organ prowadzący postępowanie w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązany jest do udowodnienia, że zaległość w określonej w sposób przybliżony wysokości istnieje, odwołując się do ustalonych okoliczności lub dowodów, które w jego ocenie organu świadczą o tym, że w przyszłości może zostać wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego albo decyzja określająca wysokość zwrotu (wyrok z 22 kwietnia 2021 r., I FSK 1900/19). Wielkość przybliżonych zobowiązań podatkowych za przedmiotowe okresy rozliczeniowe rzutuje na zasadność zastosowania zabezpieczania tych zobowiązań na majątku podatnika w rozumieniu art. 33 § 1 o.p. Właściwa analiza zasadności zastosowania zabezpieczenia wymaga zestawienia sytuacji majątkowej podatnika z wielkością przewidywanej wysokości zobowiązania, gdyż to porównanie może dać odpowiedź, czy zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego także w ramach postępowania egzekucyjnego (wyrok z 9 marca 2021 r., I FSK 891/18).

4.2. Podatek od towarów i usług[59]

4.2.1. Kontrola legalności decyzji podatkowych w większości przypadków obejmowała uwzględnienie regulacji unijnych w szczególności dyrektywy 2006/112[60] oraz orzecznictwa TSUE. Rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości wydane w 2021 r. w trybie pytań prejudycjalnych skierowanych przez sądy administracyjne w latach poprzednich dotyczyły możliwości: zastosowania tzw. sankcji VAT w sytuacji, gdy podatnik postępował zgodnie z utrwaloną praktyką i wykładnią prezentowaną przez organy podatkowe[61]; zastosowania takiej sankcji w określonej wysokości niezależnie od rodzaju oraz charakteru nieprawidłowości w rozliczeniu podatku[62]; uzależnienia wykonania prawa do odliczenia od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej złożonej w terminie do 3 miesięcy od powstania obowiązku podatkowego[63]; zastosowania przepisu krajowego nakładającego wcześniejszy termin zapłaty podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia[64], a także opodatkowa-

[59] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; dalej: u.p.t.u.).

[60] Dyrektywa Rady z 28 listopada 2006 r. nr 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.; dalej: dyrektywa 2006/112).

[61] Wyrok TS z 18 marca 2021 r. w sprawie C-48/20 *UAB „P."*, ECLI:EU:C:2021:215.

[62] Wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935-19 *Grupa Warzywna*, ECLI:EU:C:2021:287.

[63] Wyrok TS z 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19 *A.*, ECLI:EU:C:2021:216.

[64] Wyrok TS z 9 września 2021 r. w sprawie C-855/19 *G.*, ECLI:EU:C:2021:714.

nia opłat uiszczonych na rzecz jednostki samorządu terytorialnego w związku z przekształceniem prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości[65] i sposobu rozumienia i zakresu pojęcia „usługi restauracyjne i cateringowe"[66]. Istotny wpływ na eliminowanie rozbieżności w orzecznictwie będą miały orzeczenia TSUE wydane wskutek pytań prejudycjalnych skierowanych przez polskie sądy administracyjne w 2021 r.[67]

4.2.2. Pojazdy samochodowe wykorzystywane do działalności gospodarczej. Ustalenie zasad korzystania z pojazdów samochodowych (włącznie z prowadzeniem ewidencji ich przebiegu), które – uwzględniając specyfikę prowadzonej działalności – z założenia wykluczają ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, pojazdy takie należy uznać za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ i art. 86a ust. 4 pkt 1 u.p.t.u. (wyrok z 21 października 2021 r., I FSK 1695/21).

Prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu pojazdów samochodowych (art. 86a ust. 1, ust. 3 pkt 1 lit. a/ oraz ust. 4 pkt 1) przysługuje także tym podatnikom, którzy prowadzą jednoosobową działalność gospodarczą i nie zatrudniają pracowników, o ile spełnione zostały warunki wykorzystywania pojazdów samochodowych wyłącznie do prowadzonej działalności gospodarczej (wyrok z 20 kwietnia 2021 r., I FSK 666/18).

4.2.3. Dobra wiara a VAT. Beneficjentami działania „w dobrej wierze" mogą być wyłącznie te podmioty, które nie wiedziały lub nie mogły wiedzieć, że uczestniczą w łańcuchu dostaw związanych z oszustem podatkowym. W wypadku udziału w karuzeli podatkowej koncepcja „dobrej wiary" w ogóle nie może być brana pod uwagę, albowiem cechy zewnętrzne „dobrej wiary" takie jak dbałość o stronę formalną przeprowadzanych transakcji służą ukryciu przed organami podatkowymi oszukańczego procederu (wyrok z 15 września 2021 r., I FSK 28/18).

4.2.4. Podstawa opodatkowania. Wystawienie błędnej faktury w odniesieniu do transakcji objętej mechanizmem odwrotnego obciążenia w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego do 9 sierpnia 2019 r., jeśli została wystawiona przez usługodawcę z wykazaniem na niej kwoty podatku (z naruszeniem art. 106e ust. 4 pkt 1 u.p.t.u.), skutkuje tym, że podstawa opodatkowania zobowiązanego w systemie odwrotnego obciążenia usługobiorcy nie obejmuje kwoty nienależnie wykazanego podatku (wyrok z 8 lipca 2021 r., I FSK 1113/18).

4.2.5. Stawki obniżone a działalność gastronomiczna. W odniesieniu do problemu zakwalifikowania konkretnej transakcji przez podatnika prowadzącego działalność w sektorze usług gastronomicznych wątpliwości dotyczyły prawidłowej kwalifikacji transakcji opodatkowanej jako dostawę gotowych posiłków i dań lub jako usługę związaną z wyżywieniem. Rozstrzygnięcie w tym zakresie miało kluczowe znaczenie, bowiem determinowało zastosowanie odpowiedniej stawki (5% lub 8%). Po wydaniu przez TSUE, w trybie pytań

[65] Wyrok TS z 25 lutego 2021 r. w sprawie C-604/19 *Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2021:132.

[66] Wyrok TS z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 *J.K.*, ECLI:EU:C:2021:314.

[67] Pytania te dotyczą prawa do odliczenia VAT w sytuacji, gdy nabycia prawa lub rzeczy dokonane jest dla pozoru w rozumieniu prawa cywilnego (postanowienie z 23 listopada 2021 r., I FSK 2310/19), zakresu zastosowania szczególnej procedury dla biur podróży (postanowienie z 26 sierpnia 2021 r., I FSK 329/18), zasad opodatkowania transakcji nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa (postanowienie z 27 lipca 2021 r., I FSK 892/18), opodatkowania realizacji przez jednostkę samorządu terytorialnego projektu dotyczącego odnawialnych źródeł energii współfinansowanego ze środków europejskich (postanowienie z 16 kwietnia 2021 r., I FSK 1645/20, opodatkowania programu usuwania azbestu realizowanego przez jednostkę samorządu terytorialnego (postanowienie z 16 kwietnia 2021 r., I FSK 1490/20).

prejudycjalnych składu orzekającego NSA[68], orzeczenia prejudycjalnego[69], NSA, uwzględniając wytyczne TSUE, orzekł, że ocena czy mamy do czynienia z dostawą towarów, czy też ze świadczeniem usług zależy od celu i charakteru usług towarzyszących dostawie posiłków lub dań gotowych. Ocena taka musi zostać dokonana z punktu widzenia konsumenta. W tym kontekście klasyfikacja czynności do określonej pozycji PKWiU nie ma istotnego znaczenia. Rozstrzygającego znaczenia nie ma również kryterium przeznaczenia wytwarzanych produktów do bezpośredniej konsumpcji i brak umieszczenia produktów w opakowaniach oznaczonych datą przydatności do spożycia (wyrok z 30 lipca 2021 r., I FSK 1749/18).

4.2.6. Zwolnienia podatkowe. Przy ustalaniu, czy grunt jest terenem niezabudowanym w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. zasadnicze znaczenie ma stan faktyczny. Jednak w szczególnych wypadkach, ze względu na charakter gospodarczy transakcji, znaczenie ma także okoliczność, czy obiekty posadowione na gruncie są istotne dla uznania, że mamy do czynienia z gruntem zabudowanym. Wykładnia art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. wymaga analizy funkcji, jaką przepis ten pełni w systemie opodatkowania, a w konsekwencji charakteru konkretnej transakcji gospodarczej i jej skutku ekonomicznego (wyrok z 8 kwietnia 2020 r., I FSK 560/18).

W ramach zwolnienia usług edukacyjnych, podlegających zwolnieniu z Vat na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a/ u.p.t.u. mieści się także import wykonywany przez podmioty prowadzące jednostki objęte systemem oświaty usług programu międzynarodowej matury od organizacji International Baccalaureate realizujących usługi edukacyjne analogiczne do tych, jakie wykonują ww. jednostki i uznawane z mocy prawa za element krajowego systemu oświaty (wyrok z 27 stycznia 2021 r., I FSK 702/19).

4.2.7. Gmina jako podatnik VAT. Większość zagadnień orzeczniczych w badanym zakresie odnosiła się do możliwości uznania jednostki samorządu terytorialnego w odniesieniu do konkretnej transakcji bądź za podatnika VAT w rozumieniu art 15 u.p.t.u., bądź jako organ władzy publicznej podlegający zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 u.p.t.u. I tak Usługa wypożyczenia roweru miejskiego, wymagająca zapłaty tzw. opłaty inicjalnej ma charakter odpłaty oraz wykonywana jest przez miasto jako podatnika w ramach działalności gospodarczej, bez względu na to, że pobór opłaty za korzystanie z wypożyczonego roweru dokonywany jest dopiero po przekroczeniu określonego limitu czasu (wyrok z 25 marca 2021 r., I FSK 1342/20). Dokonując nabycia laptopów na podstawie umowy cywilnoprawnej, gmina nie działa jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 u.p.t.u., gdyż nawet w sytuacji, gdy czyni to dla realizacji zadań własnych, nie wykorzystuje w tym zakresie żadnej formy władczej, właściwej dla organu władzy publicznej (wyrok z 18 lutego 2021 r., I FSK 634/20).

Usługi świadczone w stołówkach szkolnych na rzecz uczniów, nauczycieli i pracowników niepedagogicznych, jako realizowane na tych samych warunkach reżimu publiczno-prawnego wynikającego z ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe[70], stanowią część świadczenia gminy w zakresie edukacji i opieki nad dziećmi i młodzieżą, niepodlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 15 ust. 6 u.p.t.u. (wyrok z 11 marca 2021 r., I FSK 1649/20)

[68] Postanowienie z 14 maja 2021 r., I FSK 1749/18.

[69] Wyrok TSUE z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 *J.K.*, ECLI:EU:C:2021:314.

[70] Dz.U. z 2020 r. poz. 910 ze zm.

W odniesieniu do problematyki możliwości ustalenia proporcji (tzw. prewspółczynnika) odliczenia podatku naliczonego w ramach prowadzonej przez gminę działalności wodno-kanalizacyjnej uznano, że w sytuacji gdy jednostka organizacyjna gminy, działająca na podstawie art. 86 ust. 2h u.p.t.u., prowadzi różne formy aktywności (sektory) działalności gospodarczej i niepodlegającej opodatkowaniu, działając w ramach art. 86 ust. 2a-2c u.p.t.u., to dla każdej z nich w zakresie podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług służących obydwu tym sferom działalności, może ustalić stosowny podatek naliczony podlegający odliczeniu w oparciu o ustalony współczynnik (wzór) szczególny dla tej działalności, najbardziej odpowiadający jej specyfice i dokonywanych zakupów, po czym dokonać zsumowania podlegających odliczeniu podatków z tytułu poszczególnych jej aktywności, osiągając w ten sposób wynik najbardziej optymalny dla wykonywanej przez tę jednostkę działalności ogółem i dokonywanych przez nią nabyć (wyrok 21 stycznia 2021 r., I FSK 959/19).

4.3. Podatek akcyzowy

4.3.1. W sprawach dotyczących podatku akcyzowego akceptowano poglądy orzecznicze wypracowane w poprzednich latach. Jako że podatek akcyzowy jest podatkiem zharmonizowanym obciążającym wyłącznie określone normatywnie wyroby to sądy administracyjne, kontrolując rozstrzygnięcia organów podatkowych, konfrontowały regulacje krajowe z unijnymi oraz orzecznictwem TSUE, w tym o charakterze technicznym, wynikającym m.in. ze specyfiki fizyczno-chemicznej danego wyrobu. W orzecznictwie sądów administracyjnych wielokrotnie odwoływano się do wydanych w latach minionych orzeczeń TSUE, które wskutek pytań prejudycjalnych polskich sądów współkształtowały standard kontroli działalności organów podatkowych w zakresie podatku akcyzowego[71]. W tym kontekście istotne znaczenie będzie miała odpowiedź TSUE na pytanie prejudycjalne dotyczące zwrotu podatnikowi proporcjonalnie wyliczonej akcyzy z tytułu eksportu zarejestrowanego samochodu osobowego w stosunku do okresu jego użytkowania na terytorium kraju[72].

4.3.2. Nabycie wewnątrzwspólnotowe samochodu osobowego. W tym obszarze większość orzeczeń dotyczyła problematyki sposobu ustalenia przez organy podatkowe średniej wartości rynkowej przedmiotu opodatkowania, w szczególności: przyjętej metody dla porównania cen na rynkach krajowych, rynkach państw członkowskich oraz państw trzecich; przeprowadzenia wyceny w oparciu o określone oprogramowanie; głębokości i szerokości badania rynku pojazdów podobnych, w tym konieczności jakościowej oceny porównywanego wyposażenia pojazdów, porównywanych uszkodzeń, czy kosztów ich naprawy. Powyższe ma swoje źródło w przyjęciu przez sądy administracyjne w sposób jednolity, że wartość samochodu osobowego jest zobiektywizowanym pojęciem ekonomicznym, odnoszącym się do przedmiotu opodatkowania o określonych cechach technicznych, które wartość ta odzwierciedla (por. np. wyroki: z 9 kwietnia 2021 r., I FSK 163/21 i I FSK 79/21; z 28 maja 2021 r., I FSK 672/21 i I FSK 671/21).

[71] Wyroki TSUE z zakresu akcyzy w odpowiedzi na pytania prejudycjalne polskich sądów (zob. wyroki z: 13 marca 2019 r. w sprawie C-195/18 *B.S.*; 17 maja 2018 r. w sprawie C-30/17 *Kompania Piwowarska*; 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-418/14 *ROZ-ŚWIT).*

[72] Postanowienie z 27 kwietnia 2021 r., I FSK 128/21.

Pozostała część orzeczeń dotyczyła prawidłowości zakwalifikowania pojazdu jako samochodu osobowego w ogóle, a więc pojazdu przeznaczonego w zasadniczej mierze do przewozu osób, który jest objęty pozycją CN 8703 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej[73]. Wskazywano w nich na potrzebę konstruowania ocen prawnych w oparciu o obiektywne cechy i właściwości pojazdów z uwzględnieniem not wyjaśniających opracowanych przez Komisję do Nomenklatury scalonej, co w pełni odpowiadało standardowi zakreślonemu przez TSUE[74], np. ustalenie zasadniczego przeznaczenia pojazdu wymaga porównania cech projektowych pojazdu nadanych przez producenta z cechami, jakimi charakteryzował się ten pojazd na moment nabycia wewnątrzwspólnotowego i uwzględnienia ewentualnych zmian, jakie zostały dokonane w tym pojeździe. W przypadku pojazdów wielofunkcyjnych, należy natomiast ustalić także to, która z funkcji przypisywanych pojazdowi ma charakter dominujący. Samo zamontowanie przegrody za drugim rzędem siedzeń nie tworzy nowej sytuacji, a jedynie wskazuje, że część pojazdu za pierwszym rzędem siedzeń może być wykorzystywana w części do przewozu osób, a w części do przewozu towaru, co wyklucza klasyfikację pojazdu do pozycji CN 8704, powodując, iż jest to pojazd wielofunkcyjny (wyrok z 14 kwietnia 2021 r., I FSK 315/21).

Przy konstruowaniu ocen prawnych dotyczących opodatkowania jako piwa półproduktu otrzymanego z brzeczki, przeznaczonego do zmieszania z napojami bezalkoholowymi, sądy jednolicie przyjmowały, że podstawowym punktem odniesienia są szczególne cechy organoleptyczne danego produktu, co w pełni odpowiadało standardowi zakreślonemu przez TSUE[75]. Ta wykładnia art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym[76] na tle wykładni art. 2 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych[77] wyznaczała zakres wznowionych postępowań podatkowych i niezbędnych w tych postępowaniach ustaleń, w szczególności dopuszczenia oddalonych uprzednio wniosków dowodowych, bądź ponownej oceny dowodów określających właściwości fizyko-chemiczne spornego produktu (np. wyroki: z 26 lipca 2021 r., I FSK 1274/21 oraz z 21 września 2021 r., I FSK 1333/21).

4.3.3. Zagadnienie dotyczące nadpłaty w podatku akcyzowym, w związku z zawyżeniem podstawy opodatkowania poprzez dodanie substancji słodzących do piw już po zakończeniu procesu fermentacji, wyłoniło z ukształtowanej pod wpływem wyroku TSUE[78] w latach ubiegłych praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie oceny sposobu określenia przez organy podatkowe podstawy opodatkowania piw smakowych. W świetle wnoszonych skarg i skarg kasacyjnych ponownej wykładni wymagała hipoteza art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Punktem spornym stała się kwestia, czy w świetle omawianego przepisu nadpłatą (o stwierdzenie której wystąpili producenci piw smakowych) – jest kwota podatku akcyzowego, nawet wówczas gdy ten kto ją uiścił nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. W wyroku z 20 maja 2021 r., I FSK 394/21, uznano, że organy podatkowe, od-

[73] Dz.Urz. UE 2017.282.1 ze zm.; dalej: Nomenklatura scalona.
[74] Wyrok TSUE z 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-486/06 *Van Landeghem.*
[75] Wyrok TSUE z 13 marca 2019 r. w sprawie C-195/18 *B.S.*
[76] Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.
[77] Dz.Urz. UE 1992.316.21 ze zm.
[78] Wyrok TSUE z 17 maja 2018 r. w sprawie C-30/17 *Kompania Piwowarska.*

mawiając stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od piwa smakowego, niezasadnie wskazywały na uchwałę pełnego składu Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, wydanej w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a., która jest wiążąca w danej sprawie (art. 187 § 2 p.p.s.a.), odnosiła się do energii elektrycznej i została oparta na założeniu, że wykładnia literalna art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie uzależnia powstania nadpłaty w podatku akcyzowym od wykazania, iż podatnik doznał zubożenia na skutek zapłaty podatku. a nie wiąże we wszystkich sprawach dotyczących wykładni art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Zatem odczytanie normy wynikającej z art. 72 § 1 pkt 1 o.p. może także nastąpić przy użyciu innych metod wykładni niż wykładnia językowa, na co wskazano w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09.

Powołane orzeczenie stanowi element szerszej linii orzeczniczej (zob. wyroki z 20 maja 2021 r. I FSK 49/21, I FSK 50/21, I FSK 54/21, I FSK 52/21, I FSK 65/21, I FSK 124/21, I FSK 332/21, I FSK 359/21, I FSK 360/21, I FSK 362/21, I FSK 363/21, I FSK 393/21), która kontynuowana w dialogu z orzeczeniami TSUE[79] współkształtuje odpowiadający prawu unijnemu standard zwrotu pobranych nienależnie podatków pośrednich. Przyjęty standard wyłącza automatyczną w tym zakresie odmowę organów podatkowych, uzależniając możliwość zastosowania takiego ograniczenia od określonych warunków i ustaleń, zgodnych z zasadą zakazu bezpodstawnego wzbogacenia.

4.3.4. W sprawach dotyczących opodatkowania podatkiem akcyzowym paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe praktykę orzeczniczą sądów administracyjnych niezmiennie współkształtował wyrok TSUE z 2 czerwca 2016 r., C-418/14. Powołane orzeczenie zaktualizowało swą treść w odniesieniu do wniosków o wznowienie postępowań w sprawach zakończonych decyzjami ostatecznymi w rozumieniu art. 240 pkt 11 o.p. Przeważająca część wniosków w tym przedmiocie złożona została w warunkach przedawnienia zobowiązania podatkowego, bądź wystąpienia z żądaniem wznowienia postępowania przed datą opublikowania powołanego orzeczenia. Postępowania zakończone decyzją o odmowie uchylenia decyzji ostatecznej dotyczyły natomiast sytuacji, w której wątpliwości organów budziło przeznaczenie paliw silnikowych lub ich pochodzenie, co było faktyczną przyczyną braku złożenia stosownych oświadczeń (obiektywnej niemożności ich złożenia), bądź uznania tych oświadczeń za nierzetelne (np. wyroki z: 3 marca 2021 r., I GSK 56/18; 22 czerwca 2021 r., I FSK 655/21; 2 czerwca 2021 r., I GSK 45/18).

4.4. Podatek dochodowy od osób fizycznych

4.4.1. Kwalifikacja przychodów z wynajmu nieruchomości. Na orzecznictwo sądów administracyjnych w tym obszarze miała wpływ ocena prawna zawarta w uchwale z 24 maja 2021 r., II FPS 1/21, w której NSA przesądził, że przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze są zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[80], chyba że stanowią składnik majątkowy mienia osoby fizycznej, który został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykony-

[79] Przykładowo wyroki TSUE z: 27 lutego 1980 r. w sprawie C-68/79 *Hans Just*; 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 *Dilexport*; 0 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*; 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 *Lady & Kid*.

[80] Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

waniem działalności gospodarczej (np. wyroki z 28 października 2021 r., II FSK 2214/20 i II FSK 2239/20 oraz z 22 czerwca 2021 r., II FSK 35/20 i II FSK 2403/19).

4.4.2. Objęcie udziałów w spółce kapitałowej. Odzwierciedlenie w orzecznictwie miała także ocena prawna zawarta w uchwale z 14 czerwca 2021 r., II FPS 2/21, w której NSA przesądził, że w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r., w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia tych udziałów, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., jest wartość odpowiadająca kwocie pożyczki, która została udzielona spółce przez wnoszącego wkład, nie wyższa jednak niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej pożyczki (np. wyroki z: 7 października 2021 r., II FSK 3234/18, II FSK 3220/18 i II FSK 277/19; 1 września 2021 r., II FSK 181/19; 4 sierpnia 2021 r., II FSK 90/19; 14 lipca 2021 r., II FSK 2977/18).

W kontekście zagadnienia związanego z objęciem udziałów w spółce kapitałowej należy wskazać wyrok z 22 lipca 2021 r., II FSK 2417/20, w którym NSA stwierdził, że skoro zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 17 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.f. przychód z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej powstał w dniu jej zarejestrowania, to również na ten dzień należy ocenić przesłanki wyłączenia przychodów z tytułu wymiany udziałów określone w art. 24 ust. 8a i ust. 8b tej ustawy.

4.4.3. Zasady rozliczania ulgi na dzieci. W tym przedmiocie zapadło ważne rozstrzygnięcie dla podatników dotyczące ulgi podatkowej przy opiece nad dzieckiem. W wyroku z 15 czerwca 2021 r., II FSK 3686/18, NSA uznał, że zgodnie z art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f., w przypadku braku zgodnego podziału ulgi, o której mowa w art. 27f ust. 1 tej ustawy, rodzice dziecka korzystają z ulgi w częściach równych, niezależnie od tego w jakim stopniu każde z nich wykonywało władzę rodzicielską, analizowany przepis nie uzależnia bowiem prawa do ulgi od ściśle określonego zakresu wykonywania władzy rodzicielskiej przez rodzica, czy też rozłożenia obowiązków (proporcji) w tym względzie między rodzicami dziecka. Rozstrzygnięcie to jest o tyle istotne, że dotyczy relacji zachodzących pomiędzy często skonfliktowanymi rodzicami. Z tego względu często niemożliwe jest uzgodnienie między nimi zasad dokonywania odliczenia tej ulgi. Ponadto dokonywanie ustaleń faktycznych w tym zakresie przez organy podatkowe stanowiłoby nieuprawnione ingerowanie w osobiste sprawy podatników. Nie dysponują one ponadto takimi możliwościami prowadzenia postępowania dowodowego, jakie ma sąd rodzinny, ustalając zakres sprawowanej przez rodziców władzy rodzicielskiej. Jeżeli zatem rodzice dziecka nie osiągnęli porozumienia co do proporcji odliczenia kwoty ulgi, organy podatkowe nie mają obowiązku precyzyjnego ustalenia zakresu faktycznego wykonywania przez nich władzy rodzicielskiej. W takim przypadku nie mają bowiem możliwości miarkowania odliczenia, a odliczenie to może nastąpić wyłącznie w częściach równych (art. 27f ust. 4 zdanie drugie u.p.d.o.f.).

4.5. Podatek dochodowy od osób prawnych

4.5.1. W odniesieniu do obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dla transakcji z podmiotami powiązanymi wyjaśniono, że w wartości transakcji w świetle art. 9a ust. 1 pkt 1 i ust. 1d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych[81] należało ujmować w przypadku umowy pożyczki zarówno wartość przeniesionych na własność biorącego po-

[81] Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.

życzkę pieniędzy (kapitał), jak i sumę należnych odsetek stanowiących wynagrodzenie za udzielenie pożyczki (wyrok z 15 stycznia 2021 r., II FSK 2514/18).

4.5.2. W kwestii wyłączenia z kosztu uzyskania przychodu poniesionych kosztów finansowania dłużnego uznano, że zgodnie z unormowaniem wynikającym z art. 15c ust. 1 w zw. z art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p. wysokość limitu kosztów finansowania dłużnego, powyżej którego podlegają one wyłączeniu z kosztów podatkowych powinna być kalkulowana jako suma dwóch składników: kwoty 3.000.000 zł oraz równowartości 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, czyli tzw. podatkowego EBIDTA (wyrok z 26 października 2021 r., II FSK 976/21).

4.5.3. Co do przychodu z tytułu poręczenia uznano, że z art. 11 ust. 1, 4 i 5 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. wynika, że przychód z tytułu udzielonego przez spółkę dominującą poręczenia kredytu spółkom powiązanym może uzyskać tylko korzystający z poręczenia, a nie udzielający poręczenia. Ponadto wskazano, że z art. 5 ust. 2 pkt 8 i ust. 5 oraz art. 170 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe[82] wynika sankcja zakazu pobierania – przez inne jednostki organizacyjne niż banki – wynagrodzenia (prowizji) za udzielenie poręczenia (wyrok z 9 marca 2021 r., II FSK 2808/18).

4.6. Podatek od spadków i darowizn

4.6.1. Bieg terminu zgłoszenia nabycia darowizny a zwolnienie podatkowe. W kwestii wpływu okoliczności powzięcia informacji o nabyciu spadku po upływie terminów, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 lub 1a o podatku od spadków i darowizn[83], dla zachowania prawa do zwolnienia podatkowego przewidzianego w tym przepisie stwierdzono, że z treści art. 4a ust. 2 u.p.s.d. wynika, iż chodzi w nim o sytuacje, w których nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie terminów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lub ust. 1a. Tylko w takich sytuacjach bieg terminu 6 miesięcy na dokonanie zgłoszenia biegnie od początku. Jeżeli podatnik dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w trakcie biegu pierwotnego terminu na zgłoszenie, ust. 2 art. 4a u.p.s.d. nie ma w ogóle zastosowania. Przepis art. 4a ust. 2 u.p.s.d. ma niewątpliwie charakter mieszany, materialno-procesowy. O jego procesowym charakterze świadczy zwrot normatywny „uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu". Uprawdopodobnienie jest bowiem elementem konstrukcyjnym prawa procesowego, wskazuje sposób dochodzenia prawa podatnika, jakim jest możliwość zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego rzeczy i praw majątkowych po terminie określonym w ustępie pierwszym. W pozostałym zakresie przepis ma charakter materialny albowiem kształtuje sytuację prawną podatnika. Charakter materialny ma więc także 6-miesięczny termin na dokonanie zgłoszenia, podobnie jak w przypadku terminu z ust. 1 art. 4a. W związku z tym nie może zostać przywrócony, a jego dotrzymanie jest bezwzględnym warunkiem zastosowania zwolnienia podatkowego (wyrok z 7 września 2021 r., III FSK 4111/21).

[82] Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 66 ze zm.

[83] Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.; dalej: u.p.s.d.

4.7. Podatek od nieruchomości

4.7.1. Opodatkowanie silosów. Wątpliwości w orzecznictwie z zakresu podatku od nieruchomości, dotyczące opodatkowania obiektów magazynowych (silosów), spowodowały przedstawienie do rozpoznania składowi siedmiu sędziów zagadnienie prawne[84]: czy obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane[85] w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[86], może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. W uzasadnieniu postanowienia wskazano, że w kwestii omawianego zagadnienia w orzecznictwie pojawiły odmienne stanowiska odnośnie do omawianej problematyki:

Zgodnie z pierwszym poglądem o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli przesądza definicja zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, inne przepisy tej ustawy oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. W art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane ustawodawca pośród obiektów budowlanych stanowiących budowle wymienił zbiorniki, a w kategorii XIX załącznika do tej ustawy dookreślił, że do tej kategorii obiektów budowlanych zalicza się zbiorniki przemysłowe, jak silosy. Skoro zbiornikiem jest silos, a zbiornik mocą przepisu ustawy został zakwalifikowany do budowli, to bezsprzecznie silos nie może być kwalifikowany jako budynek, nawet jeśli spełnia kryteria budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Z kolei zgodnie z drugim stanowiskiem silosy rozumiane jako obiekty budowlane służące do składowania materiałów sypkich (zboże, pasze, cement itp.), zwane także elewatorami, bunkrami, mogą w praktyce występować zarówno jako budynek bądź budowla. O właściwej ich kwalifikacji decydować będą kryteria techniczne wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Dopiero ich wykluczenie determinuje możliwość oceny, czy obiekt budowlany stanowi budowlę w znaczeniu wynikającym z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

W uchwale z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, NSA przesądził, że obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

4.7.2. Opodatkowanie nieruchomości będących w posiadaniu przedsiębiorcy. W sprawach dotyczących opodatkowania nieruchomości będących w posiadaniu przedsiębiorcy w latach ubiegłych jednolicie prezentowane było stanowisko, zgodnie z którym do uznania danego obiektu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, bowiem wystarczy sam fakt jej posiadania przez przedsiębiorcę. Pojęcie budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest szersze od pojęcia zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej i obejmuje także pośrednie związanie budynku lub jego części z działalnością gospodarczą (np. wyrok z: 25 kwietnia 2017 r., II FSK 872/15). Pogląd ten

[84] Postanowienie z 13 lipca 2021 r., III FSK 1611/21.

[85] Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.; dalej: Prawo budowlane.

[86] Dz.U. z 2010 r. Nr 63, poz. 613 ze zm.; dalej: u.p.o.l.

został zakwestionowany przez TK w wyroku z 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, a następnie uzupełniony najnowszym wyrokiem TK z 24 lutego 2021 r., SK 39/19.

W wyroku z 15 grudnia 2021 r., III FSK 4061/21, NSA wskazał, że z sentencji wyroku TK z 24 lutego 2021 r.[87] wynika, iż jego adresatem są podatnicy będący przedsiębiorcami lub inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą posiadające w świetle art. 3 ust. 1 u.p.o.l. status podatnika podatku od nieruchomości (zob. także wyroki z 4 marca 2021 r., III FSK 895/21, III FSK 896/21, III FSK 897/21, III FSK 898/21 i III FSK 899/21). Podobnie jak w wyroku z 12 grudnia 2017 r. (odnoszącym się do osoby fizycznej będącej współposiadaczem nieruchomości), TK w wyroku SK 39/19 za sprzeczną ze standardami konstytucyjnymi uznał taką interpretację art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w świetle której o stosowaniu stawki opodatkowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. decyduje wyłącznie fakt posiadania gruntu (budynku lub budowli) przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą).

Uwzględniając rozstrzygnięcia Trybunału NSA stwierdził, że za związane z działalnością gospodarczą, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie: 1) wchodzą w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55^1 k.c., w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub 2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub 3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn. są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. albo mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej. Użyty natomiast w wyroku TK z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, zwrot „nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej.

[87] Trybunał orzekł, że: „Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej".

Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane.

4.8. Podatek od czynności cywilnoprawnych

4.8.1. Wartość firmy jako prawo majątkowe. W orzecznictwie dotyczącym podatku od czynności cywilnoprawnych zauważono rozbieżność odnośnie do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych dodatniej wartości firmy (tzw. *goodwill*), która skutkowała przedstawieniem przez skład orzekający do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA zagadnienia prawnego: Czy stanowi prawo majątkowe w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych[88] dodatnia wartość firmy (tzw. *goodwill*), rozumiana jako nadwyżka ceny nabycia nad wartością rynkową składników majątkowych przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części[89]. Wątpliwości dotyczą uznania dodatniej wartości firmy za prawo majątkowe, którego sprzedaż podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (wyroki z: 20 czerwca 2006 r., II FSK 839/05 i 14 listopada 2018 r., II FSK 3253/16), bądź zanegowaniu takiej kwalifikacji prawnej. W konsekwencji uznając *goodwill* za pewną wartość ekonomiczną (sytuację faktyczną), wywierającą wprawdzie wpływ na cenę przedsiębiorstwa, ale niestanowiącą prawa podmiotowego i w związku z tym niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych jako prawo majątkowe (wyroki z: 28 czerwca 2018 r., II FSK 1932/16; 23 maja 2019 r., II FSK 1393/17; 8 października 2019 r., II FSK 3272/17 i 10 października 2019 r., II FSK 3591/17).

4.9. Postępowanie egzekucyjne w administracji

4.9.1. Wyłączenie przedmiotowe z egzekucji. W odniesieniu ważnego dla praktyki organów podatkowych i podatników zagadnienia dotyczącego możliwości zwolnienia z egzekucji środków finansowych z funduszy europejskich stwierdzono, że mając na względzie art. 19 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020[90], wypłacenie środków finansowych z funduszy europejskich w formie zaliczki, o której mowa w art. 8 § 1 pkt 15 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[91], należy łączyć ze sposobem rozliczenia jej w czasie (tj. jako przeciwieństwo refundacji), a nie z częściową płatnością środków finansowych. Zwolnienie spod egzekucji na podstawie art. 8 § 1 pkt 15 u.p.e.a. może zatem dotyczyć środków finansowych z funduszy europejskich przekazanych grantobiorcy w formie jednorazowej wypłaty (wyrok z 8 kwietnia 2021 r. III FSK 2985/21).

[88] Dz.U. z 2020 r. poz. 815; dalej: u.p.c.c.
[89] Postanowienie z 19 października 2021 r., III FSK 271/21.
[90] Dz.U. z 2014 r. poz. 1146 ze zm.
[91] Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.; dalej: u.p.e.a.

II. Izba Gospodarcza

1. Uwagi ogólne dotyczące rodzaju i liczby rozpoznawanych spraw w ramach działalności orzeczniczej Izby Gospodarczej

1.1. Wpływ i załatwienie skarg kasacyjnych w 2021 r.

Pozostało z 2020 r.	Wpłynęło	Łącznie do załatwienia	Załatwiono ogółem	% do wpływu	Załatwiono % ogółu	Pozostało na 2022 r.
7 884	4 564	12 448	3 006	65,86	24,15	9 442

W 2021 r. do Izby wpłynęły ogółem 4564 skargi kasacyjne oraz 17 skarg o wznowienie postępowania. Uwzględniając sprawy niezakończone z poprzedniego okresu sprawozdawczego, liczba spraw ze skarg kasacyjnych oczekujących na rozpatrzenie w Izbie w roku 2021, a łącznie ze skargami o wznowienie postępowania to 12 465 spraw. W przeliczeniu na faktycznie obsadzone etaty, na jednego sędziego przypadało do rozpatrzenia średnio 566,59 spraw ze skarg kasacyjnych.

Skargi kasacyjne wnoszone były w sprawach: utrzymania i ochrony dróg, ruchu drogowego, w tym transportu drogowego (1345 spraw, tj. ponad 140% więcej niż w 2020 r.); środków publicznych, w tym spraw budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, ulg w spłacaniu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej oraz egzekucji takich należności (738 spraw, tj. o ponad 50% więcej niż w 2020 r.); subwencji unijnych, funduszy strukturalnych i regulacji rynków branżowych (728 spraw, tj. o ponad 40% więcej niż w 2020 r.); ochrony zdrowia (426, w tym prowadzenia aptek i hurtowni farmaceutycznych – 149 i nadzoru sanitarnego – 137 spraw); obrotu towarami z zagranicą, należności celnych i ochrony przed nadmiernym przywozem towaru na obszar celny Unii Europejskiej (310 spraw); ubezpieczeń zdrowotnych (299 spraw); działalności gospodarczej (255 spraw); prawa własności przemysłowej (108 spraw); uprawnień do wykonywania określonych czynności i zajęć (72 sprawy); cen, opłat, stawek taryfowych nieobjętych symbolem 611 (54 sprawy); poczty, telekomunikacji, radia i telewizji (48 spraw) i dozoru technicznego, miar, wag, badania i certyfikacji, normalizacji, jakości (48 spraw).

Najwięcej skarg kasacyjnych z zakresu właściwości rzeczowej Izby wywiedziono od orzeczeń WSA w Warszawie – 47,77% ogółu wpływu, WSA w Gliwicach – 6,33% ogółu wpływu i WSA w Poznaniu – 5,06% ogółu wpływu.

Skargi kasacyjne wniesione przez stronę postępowania inną niż organ administracji stanowiły 70,84% ogółu wpływu, 28,44% skarg kasacyjnych wniósł organ administracji (tj. o 8,7% więcej niż w roku 2020), a 0,72% skarg kasacyjnych od tego samego orzeczenia złożyły zarówno organ, jak i inna strona postępowania.

Organy administracji wniosły ogółem 1331 skarg kasacyjnych (w 2020 r. – 648), spośród pozostałych skarg kasacyjnych 1634 pochodziło od osób prawnych, 1580 od osób fizycznych, 30 od prokuratora, 2 od organizacji społecznych, ponadto 4 skargi kasacyjne wniósł Rzecznik Praw Obywatelskich.

W Izbie rozstrzygnięto 2995 spraw ze skarg kasacyjnych i 9 spraw ze skarg o wznowienie postępowania. Ponadto 11 spraw z repertorium SK zamknięto. Znaczny wzrost wpływu spraw (o 42,80% w stosunku do 2020 r.), uwarunkowania zewnętrzne związane z pandemią COVID-19, a także braki w obsadzie sędziowskiej przyczyniły się do tego, że pomimo wzrostu liczby rozstrzygnięć w stosunku do roku poprzedniego (2595) liczba spraw załatwionych była mniejsza od wielkości wpływu, a liczba spraw pozostawionych do załatwienia na okres następny wzrosła o 1558.

Skargi kasacyjne rozpatrywane były głównie na posiedzeniach niejawnych na podstawie art. 182 § 2 p.p.s.a. oraz art. 15 zzs[4] ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 i innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[1].

W 55 rozprawach przeprowadzonych przy użyciu urządzeń technicznych, umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku (art. 15 zzs[4] ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19), wzięło udział 51 pełnomocników organów administracji publicznej oraz jako pełnomocników stron: 31 radców prawnych, 21 adwokatów, 3 rzeczników patentowych i 1 doradca podatkowy.

1.2. Wpływ i załatwienie zażaleń

W 2021 r. do Izby wpłynęło 959 zażaleń od orzeczeń sądów pierwszej instancji. Z poprzedniego okresu sprawozdawczego pozostały do rozpoznania 84 zażalenia. Łącznie rozpoznano 953 zażalenia, a do załatwienia na okres następny pozostało 90 zażaleń, co odpowiada średniej wielkości załatwienia tego typu spraw w Izbie w okresie blisko 1 miesiąca.

Rozpoznane zażalenia dotyczyły w większości odrzucenia skargi (27,60%), wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności (22,56%), orzeczeń w przedmiocie uchybienia terminu (11,23%), orzeczeń z zakresu prawa pomocy (1,68%) oraz orzeczeń w przedmiocie wyłączenia sędziego (0,84%).

Wśród zażaleń na postanowienia w przedmiocie uchybienia terminu zasadnych było 34,58%, odrzucenia skargi – 23,19% i wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności – 9,77%. Zasadne okazało się też 1 zażalenie dotyczące prawa pomocy. Żadne spośród zażaleń w przedmiocie wyłączenia sędziego nie było zasadne.

1.3. Pozostałe sprawy

W 2021 r. w Izbie rozpoznano 108 sporów kompetencyjnych, w 74 przypadkach wskazano organ właściwy do załatwienia sprawy (w roku 2020 wartości te wynosiły odpowiednio – 52 i 40). Rozpoznane zostały ponadto 24 skargi na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki, przy czym żadna z nich zasługiwała na uwzględnienie. Wpłynęły 3 skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, 2 pozostawały do rozpatrzenia z okresu poprzedniego, z tego 3 skargi podlegały odrzuceniu, 1 oddaleniu, 1 pozostała do rozpatrzenia. Zagadnienia prawne, które ujawniły się w tych sprawach zostały omówione w dalszej części opracowania.

[1] Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.

2. Ocena orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie właściwości Izby

2.1. Ocena orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych dokonywana jest przede wszystkim w ramach kontroli instancyjnej. Obejmuje ona zarówno stosowanie przepisów prawa materialnego, jak i prawa procesowego. Negatywna ocena odnosząca się do konkretnych orzeczeń prowadziła zasadniczo do ich wyeliminowania z obrotu prawnego w drodze uwzględnienia środka odwoławczego.

W sprawach ze skarg kasacyjnych uchylono 20,30% orzeczeń poddanych kontroli instancyjnej. Stanowi to wartość większą, niż w roku 2020 (18,57%), zbliżoną do wartości z roku 2019 (20,70%). Uzasadnia to wysoką ocenę jakości orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych z zakresu właściwości Izby. W sprawach inicjowanych wniesieniem zażalenia na postanowienie lub zarządzenie sądu pierwszej instancji 17,10% orzeczeń objętych kontrolą instancyjną zostało uchylonych. Wskaźnik ten jest nieco niższy niż w roku 2020 (19,54%), bliski wartości z roku 2019 (16,77%). Istnieją także podstawy do pozytywnej oceny działalności wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie sprawności postępowania. Wskazuje na to zarówno stosunkowo krótki czas oczekiwania na rozpatrzenie sprawy przez WSA, wysoki odsetek spraw załatwionych w terminie do 4 miesięcy od daty wpływu oraz niewielka ilość skarg na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki i fakt, że żadna z nich nie była zasadna.

2.2. Problemy wynikające ze stosowania prawa materialnego przez sądy pierwszej instancji zostały zaprezentowane w dalszej części opracowania, natomiast w tej części przytoczono kilka przykładów orzeczeń dotyczących zagadnień procesowych, w których NSA dokonał wykładni stosowania przepisów procesowych.

2.2.1. Kolizja środków zaskarżenia. W sytuacji wniesienia przez stronę skarżącą zarówno skargi do sądu, jak i wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, sąd pierwszej instancji powinien skargę przekazać do organu, który jest zobligowany rozpoznać ją jak wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy (art. 54a § 2 i art. 54a § 1 zd. drugie p.p.s.a.). Uchylając zaskarżone postanowienia NSA wskazał, że związek zachodzący pomiędzy wszczętym już postępowaniem sądowoadministracyjnym, a postępowaniem administracyjnym, w którym złożono wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy nie może stanowić przesłanki do zawieszenia postępowania sądowoadministracyjnego na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a. (postanowienie z 17 czerwca 2021 r., II GZ 180/21).

2.2.2. Sprzeciw od decyzji kasacyjnej. Uchylając wyrok sądu pierwszej instancji NSA stwierdził, że w świetle art. 64e p.p.s.a. sąd powinien ocenić nie tylko przesłanki określone w art. 138 § 2 k.p.a., lecz również wszystkie inne, które warunkują prawidłowość wydania decyzji kasacyjnej. Do takich przesłanek należy kwestia ewentualnego przedawnienia zobowiązania (wyrok z 14 stycznia 2021 r., I GSK 1806/20).

2.2.3. Komunikacja elektroniczna. Na tle art. 46 § 2a i 2b p.p.s.a. NSA podzielił pogląd sądu pierwszej instancji, że opatrzenie pisma przewodniego zaufanym podpisem elektronicznym nie skutkuje podpisaniem całego dokumentu elektronicznego, w tym skargi stanowiącej załącznik do dokumentu. Jeżeli nie kwestionuje się samego pisma, wydanego przez organ w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego, to tym bardziej nie zachodzi podstawa do kwestionowania doręczenia wydruku takiego pisma zgodnie z art. 39^3 § 1 k.p.a. Wydruk decyzji wydanej przez organ w formie do-

kumentu elektronicznego mógłby zostać zakwestionowany, jeżeli nie spełniałby wymogów, które ustawodawca sformułował w art. 39^3 § 2 k.p.a. (postanowienie z 16 września 2021 r., II GSK 1634/21).

3. Zagadnienia problemowe wynikające z orzecznictwa Izby[2]

3.1. Klasyfikacja taryfowa, określenie kwoty długu celnego, uznanie (weryfikacja) zgłoszenia celnego za nieprawidłowe oraz uznanie z VAT-em

Przedmiotem rozważań NSA była kwestia właściwej klasyfikacji taryfowej towarów, które zgłaszający określali m.in. jako: węglowodory gazowe skroplone mieszanina propan-butan/węglowodory gazowe skroplone, propan pozostały, stanowiące mieszaninę gazów propanu oraz butanu i butylenu (wyroki z 19 maja 2021 r., I GSK 1974/18, I GSK 1975/18, I GSK 2122/18, I GSK 2216/18, I GSK 2328/18, I GSK 2334/18; wyroki z 20 maja 2021 r., I GSK 2373/18, I GSK 2374/18, I GSK 2415/18, I GSK 2416/18, I GSK 2685/18, I GSK 2686/18; wyroki z 21 maja 2021 r., I GSK 2687/18, I GSK 2816/18, I GSK 2817/18, I GSK 2818/18); kamery sportowe, kamery samochodowe/rejestratory samochodowe, kamery z wyświetlaczem LCD, rejestrujące kamery wideo, części do kamery (wyrok z 14 października 2021 r., I GSK 664/21; wyroki z 16 grudnia 2021 r., I GSK 816/21, I GSK 871/21, I GSK 889/21, I GSK 1029/21, I GSK 1047/21, I GSK 1080/21, I GSK 1099/21, I GSK 1193/21, I GSK 1201/21, I GSK 1251/21, I GSK 1312/21, I GSK 1338/21); tekstylia, odzież, obuwie, akcesoria odzieżowe (wyroki z: 19 stycznia 2021 r., I GSK 1716/20; 29 września 2021 r., I GSK 649/21; 20 października 2021 r., I GSK 475/21, I GSK 793/21, I GSK 910/21, I GSK 920/21; 15 grudnia 2021 r., I GSK 1016/21, I GSK 1419/21); folia tytoniowa (wyroki z 7 kwietnia 2021 r., I GSK 86/21, I GSK 87/21, I GSK 88/21, I GSK 115/21); olej słonecznikowy, rafinowany do celów technicznych (wyroki z 22 lipca 2021 r., I GSK 165/21, I GSK 307/21, I GSK 377/21, I GSK 378/21); kwas cytrynowy (wyroki z 4 sierpnia 2021 r., I GSK 2032/18, I GSK 2060/18, I GSK 2141/18, I GSK 2170/18); węgiel (wyroki z: 19 stycznia 2021 r., I GSK 1621/20; 22 lipca 2021 r., I GSK 7/21, I GSK 308/21); pojemniki polimerowe do dezynfekcji narzędzi medycznych (wyroki z 16 kwietnia 2021 r., I GSK 95/18, I GSK 96/18, I GSK 3009/18). Ponadto rozpoznane zostały sprawy dotyczące zwolnień celnych i podatkowych co do towarów znajdujących się w bagażu osobistym podróżnych przyjeżdżających z państw spoza Unii Europejskiej, a dokładniej paliwo przewożone w zbiorniku samochodu (wyrok z 5 marca 2021 r., I GSK 9/18), a także sprawy dotyczące odmowy uchylenia decyzji ostatecznej o ustaleniu kwoty nienależnie zwolnionego zabezpieczenia z tytułu refundacji wywozowej (wyroki z: 20 kwietnia 2021 r., I GSK 102/18, I GSK 108/18, I GSK 109/18, I GSK 130/18, I GSK 131/18, I GSK 1880/18; 21 kwietnia 2021 r. I GSK 1858/18, I GSK 1859/18, I GSK 1930/18, I GSK 1934/18, I GSK 2106/18).

3.1.1. Najliczniejszą grupę stanowiły sprawy dotyczące odmowy zmiany klasyfikacji taryfowej towaru oraz odmowy dokonania zwrotu cła (wyroki z: 19 maja 2021 r., I GSK 1974/18, I GSK 1975/18, I GSK 2122/18, I GSK 2216/18, I GSK 2328/18, I GSK 2334/18; 20 maja 2021 r., I GSK 2373/18, I GSK 2374/18, I GSK 2415/18, I GSK 2416/18, I GSK 2685/18, I GSK 2686/18; 21 maja 2021 r., I GSK 2687/18, I GSK 2816/18, I GSK 2817/18,

[2] W niniejszym rozdziale przedstawiono ważne poglądy orzecznicze NSA w 2021 r.

I GSK 2818/18). W sprawach tych organy nie wykazały, w odniesieniu do mieszanin LPG objętych wnioskami strony, który ze składników nadaje mieszaninie jej zasadniczy charakter, pozwalający na zaklasyfikowanie LPG do innej pozycji CN niż 2711 19, bez naruszenia ogólnych reguł CN. Organy nie dysponowały bowiem jakimkolwiek dowodem, który mógłby prowadzić do odmiennych wniosków, niż te, do których doszedł TSUE w wyroku C-286/15 na podstawie opinii Uniwersytetu Technicznego w Rydze. Dla zastosowania reguły 3b ORINS nie jest zaś wystarczające samo zidentyfikowanie składnika, którego udział procentowy w mieszaninie jest największy. Innymi słowy dla zastosowania reguły 3b ORINS konieczne jest zidentyfikowanie właściwości mieszaniny decydującej o jej zasadniczym charakterze oraz wpływie poszczególnych jej składników na tę właściwość mieszaniny i jednocześnie konieczne jest wykluczenie, że cecha decydująca o zasadniczym charakterze mieszaniny jest determinowana przez więcej niż jeden składnik mieszaniny. Tego zaś organy w żaden sposób nie dowiodły i co błędnie zaakceptował WSA.

Organy celne, uznając, że stan faktyczny w rozpoznawanych sprawach był inny niż w wyroku TSUE C-286/15, powinny były przeprowadzić dowód z opinii biegłego (art. 197 § 1 o.p.), który wykazałby, że w mieszance LPG importowanych przez spółkę można wyróżnić składnik zasadniczy. Ze względu na ustalony w sprawie stan faktyczny klasyfikacja taryfowa spornych mieszanin LPG nie była możliwa w oparciu o regułę 3b ORINS. Z kolei z uwagi na brak wykazania możliwości zastosowania do klasyfikacji mieszanin reguły 3b ORINS powinno prowadzić do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie następna w kolejności reguła 3c ORINS. NSA przypomniał, że w wyroku C-286/15 TSUE wyraźnie wskazał, iż art. 218 ust. 1d WKC należy interpretować w ten sposób, że nie nakłada on na zgłaszającego LPG, taki jak ten w postępowaniu głównym, obowiązku dokładnego wskazania procentowej ilości substancji, z której składa się głównie ów LPG. Teza ta jest wynikiem wcześniejszej konkluzji TSUE, że informacja o dokładnym składzie procentowym nie jest istotna dla klasyfikacji taryfowej. Tym samym odrzucenie stanowiska, że teza 3 wyroku TSUE ma walor uniwersalny i odnosi się do wszystkich mieszanin LPG wymagało uzasadnienia i wyjaśnienia: dlaczego dla niektórych mieszanin LPG konieczne jest wskazanie węglowodoru, którego udział procentowy jest największy, a dla innych nie; dla których mieszanin LPG konieczne jest wskazanie węglowodoru, którego udział procentowy jest największy, a dla których wskazanie takie nie jest konieczne oraz na jakiej podstawie należy odróżnić mieszaniny LPG, dla których konieczne jest wskazanie węglowodoru, którego udział procentowy jest największy, od mieszanin dla których wskazanie takie nie jest konieczne. Takiej analizy ani wyrok sądu pierwszej instancji, ani decyzje organów nie zawierały. Tymczasem powszechnie akceptowane jest dokonywanie klasyfikacji mieszanin węglowodorów w oparciu nie o analizę zawartości poszczególnych węglowodorów, ale na podstawie innych kryteriów. Wniosek taki płynie z analizy wydawanych wiążących informacji taryfowych uwidocznionych w bazie europejskiej wiążącej informacji taryfowej (EBTI) dotyczących podpozycji CN 2711 19. W efekcie NSA przyjął, że dla klasyfikacji CN istotne jest ustalenie, czy przedmiotem przywozu jest mieszanina LPG, zwłaszcza w kontekście wskazanego przez TSUE braku obowiązku wskazywania dokładnego składu procentowego mieszaniny.

Dodatkowo NSA zauważył, że po wyroku TSUE C-286/15 organy celne klasyfikują mieszaniny LPG do pozycji 2711 19, potwierdzeniem czego są decyzje WIT dostęp-

ne w bazie EBTI. Wynika z nich, że mieszaniny LPG są powszechnie klasyfikowane w oparciu o regułę 3c ORINS do podpozycji CN 2711 19 00.

Odnosząc się do wniosku o skierowanie pytania prejudycjalnego, NSA podtrzymał pogląd, że zgodnie z doktryną *acte éclairé* sądy krajowe są zwolnione z obowiązku wystąpienia z kolejnym pytaniem prejudycjalnym w analogicznym stanie faktycznym i prawnym, ponieważ będzie wiązać je wykładnia prawa unijnego dokonana przez TSUE. W sytuacji gdy pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni przepisu prawa unijnego, którego prawidłowa interpretacja przepisu została przesądzona w dotychczasowym orzecznictwie TSUE, odmówi odpowiedzi. Z taką sytuacją NSA ma do czynienia w rozpoznawanych sprawach, ponieważ wyrok TSUE z 26 maja 2016 r., C-286/15 odpowiada na pytania dotyczące przedmiotu sporu, tj. jaką metodą należy wykładać reguły 2b i 3b ORINS w stosunku do mieszaniny gazów LPG, czy gaz ten jest objęty podpozycją CN 2711 19 00 i w jaki sposób należy interpretować art. 218 ust. 1d RWKC[3]. Jednocześnie stan faktyczny, na podstawie którego TSUE dokonał interpretacji wskazanych przepisów nie różni się zasadniczo od stanu faktycznego, jaki został ustalony w rozpoznawanych sprawach (w sprawach także sąd miał do czynienia z mieszaniną gazów propan-butan).

3.1.2. Kolejnym zagadnieniem była kwestia uznania przewoźnika towaru jako uczestnika procedury celnej tranzytu zewnętrznego za dłużnika solidarnego długu celnego w związku z usunięciem towarów spod dozoru celnego. Podstawę i zasadniczą przesłankę odpowiedzialności podmiotu jako przewoźnika za powstały dług celny stanowił fakt, że nie doszło do prawidłowego zakończenia procedury tranzytu zewnętrznego T1 o nr MRN 15PL4010101671A966, towaru w postaci: torebek, odzieży, dodatków odzieżowych, obuwia damskiego, części samochodowych, wyrobów pończoszniczych, odzieży, artykułów z tworzyw sztucznych, opraw, okuć, rezystorów, obuwia i akcesoriów, tkanin, kosmetyków, artykułów ściernych. Zgodnie z art. 92 ust. 1 Wspólnotowego Kodeksu Celnego[4] procedura tranzytu zewnętrznego zostaje zakończona, a obowiązki zobowiązanego spełnione, gdy towary objęte tą procedurą i właściwe dokumenty zostaną przedstawione, zgodnie z przepisami tej procedury, w urzędzie celnym przeznaczenia. Organy celne zamykają procedurę tranzytu zewnętrznego, jeżeli są w stanie stwierdzić, na podstawie porównania danych dostępnych w urzędzie wyjścia i danych dostępnych w urzędzie przeznaczenia, że procedura została w prawidłowy sposób zakończona (art. 92 ust. 2 WKC). W art. 96 ust. 2 WKC wskazano, że nie naruszając określonych w ust. 1 obowiązków głównego zobowiązanego, osoba przewożąca towary lub ich odbiorca, który przyjmuje towary, wiedząc o tym, że są one objęte procedurą tranzytu wspólnotowego, jest również zobowiązana do przedstawienia ich w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia w wyznaczonym terminie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów. Tak więc osobą uprawnioną do korzystania z procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego jest główny zobowiązany (art. 203 ust. 3 tiret 4 WKC). Zgodnie z art. 96 ust. 1 WKC jest on również odpowiedzialny za przedstawienie w wyznaczonym terminie, w urzędzie celnym przeznaczenia, towarów

[3] Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. utanawiające przepisy w celu wykonania Wspólnotowego Kodeksu Celnego (Dz.Urz. UE L 1993.253.1).

[4] Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 1992.302.1.; Polskie wydanie specjalne z 2004 r. rozdz. 2, t. 4, s. 307); dalej: WKC.

w nienaruszonym stanie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów; przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego. Odpowiedzialność z tego tytułu ma charakter obiektywny, oparta jest bowiem na zasadzie ryzyka. Natomiast uczestnikiem procedury tranzytu zewnętrznego był przewoźnik towaru posiadający zezwolenie na wykonywanie transportu międzynarodowego (art. 96 ust. 2 WKC). Rozszerzenie odpowiedzialności za powstały w procedurze tranzytu dług celny, w myśl dyspozycji art. 96 ust. 2 WKC na inne, niż główny zobowiązany osoby wymaga, zgodnie z brzmieniem tego przepisu, aby osoba przewożąca towar lub ich odbiorca przyjmując towary, wiedziały, że są one objęte procedurą tranzytu. Odpowiedzialność ta jest niezależna od odpowiedzialności głównego zobowiązanego, a w razie jej stwierdzenia dłużnik odpowiadać będzie solidarnie z głównym zobowiązanym. Zatem w świetle art. 213 WKC: „Jeżeli w odniesieniu do tego samego długu celnego występuje kilku dłużników, są oni solidarnie zobowiązani do pokrycia tego długu" (wyrok z 20 października 2021 r., I GSK 793/21).

3.1.4. W sprawach dotyczących weryfikacji zgłoszenia celnego oraz uznania zgłoszenia celnego za nieprawidłowe i określenia kwoty podatku od towarów i usług nie pojawiły się nowe istotne problemy prawne wywołujące rozbieżności w orzecznictwie.

3.2. Akcyza, interpretacje w zakresie prawa akcyzowego

3.2.1. Podatek akcyzowy[5]. W odniesieniu do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego (pochodzącego z rynku amerykańskiego) NSA odwołał się do ukształtowanej już linii orzeczniczej dotyczącej precyzyjnej weryfikacji ceny będącej podstawą ustalenia wartości celnej pojazdów sprowadzanych z USA i określenia ceny w stosunku do cen obowiązujących na rynku amerykańskim, wskazując że dopiero cena odbiegająca całkowicie od cen na rynku nabycia pojazdu, przy uwzględnieniu realiów tego rynku, może uzasadniać weryfikację wartości celnej w Polsce. Z licznych orzeczeń NSA wynika, że istnienie uzasadnionej przyczyny odbiegania wysokości podstawy opodatkowania od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego jest kwestią kluczową przy ustalaniu rzeczywistej podstawy opodatkowania (wyrok z 20 stycznia 2021 r., I GSK 1619/20).

Uchwała NSA o sygn. akt I GPS 1/11 dotycząca wykładni art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[6], która została przeprowadzona z perspektywy i w realiach podatku akcyzowego od energii elektrycznej zapłaconego przez podmiot, który w świetle przepisów prawa UE nie był podatnikiem tego podatku. Zdaniem NSA uchwała ta znajduje ograniczone odniesienie wyłącznie do sprawy nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Sprawa dotycząca nadpłaty w podatku akcyzowym od piwa smakowego nie jest sprawą analogiczną do tej, w której podjęto uchwałę (wyroki z: 5 stycznia 2021 r., I GSK 1044/20 i 20 stycznia 2021 r., I GSK 1543/20).

W kwestii opodatkowania podatkiem akcyzowym ubytków etanolu na gruncie art. 7 ust. 2 lit. a/ i ust. 4 w zw. z art. 10 ust. 1, ust. 2, ust. 4 i ust. 6 dyrektywy Rady 2008/118/WE

[5] Pytanie prejudycjalne skierowane do TSUE postanowieniem z 27 kwietnia 2021 r., I FSK 128/21 omówiono w części dotyczącej stosowania prawa UE.

[6] Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG[7], NSA nie zgodził się ze stanowiskiem, że ubytki (straty wyrobów akcyzowych) powstające podczas przemieszczania (transportu) powinny być opodatkowane w państwie przeznaczenia, a nie w państwie wysyłki. Jeżeli przemieszczane wyroby akcyzowe nie dotarły do miejsca przeznaczenia, a w trakcie przemieszczania nie wykryto żadnej nieprawidłowości prowadzącej do dopuszczenia tych wyrobów do konsumpcji, w czym mieści się zaistnienie ubytków wynikających z właściwości wyrobów, uznaje się wtedy, że nieprawidłowość wystąpiła w państwie członkowskim wysyłki i w momencie rozpoczęcia przemieszczania (wyrok z 7 kwietnia 2021 r., I GSK 1884/18).

3.2.2. Interpretacje w zakresie prawa akcyzowego. W sprawie dotyczącej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie wykorzystania gazu ziemnego w procesie powlekania produktów gastronomicznych teflonem NSA wyjaśnił, że pod pojęciem „proces metalurgiczny" należy rozumieć ciąg czynności mający na celu uzyskanie metali z produktów wyjściowych lub zmianę właściwości fizycznych lub chemicznych metali. Wykorzystanie wyrobu gazowego podlegające zwolnieniu musi przyczyniać się w sposób bezpośredni do przeprowadzenia procesu dającego podstawę do zwolnienia produktu energetycznego od podatku akcyzowego wykluczając ze zwolnienia czynności niewykonywane bezpośrednio w tym procesie. Te z procesów, które nie mieszczą się w ramach zdefiniowanych procesów metalurgicznych stanowiących procesy technologiczne polegające na ciągach czynności mających na celu uzyskanie metalu z produktów wyjściowych lub zmianę właściwości fizycznych i chemicznych metali, nie dają podstawy do zwolnienia wyrobów gazowych przeznaczonych do celów opałowych na mocy art. 31b ust. 7 pkt 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym[8] (wyrok z 10 marca 2021 r., I GSK 19/18).

Odnosząc się do kwestii, czy olej zakupiony i zużyty w celach rozruchowych bloku energetycznego w okresie przed oddaniem do eksploatacji kotła ze złożem fluidalnym oraz olej zakupiony i zużyty w celach rozruchowych po każdorazowym wyłączeniu bloku w okresie po oddaniu kotła do eksploatacji będzie korzystał ze zwolnienia od akcyzy ze względu na przeznaczenie, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt u.p.a. NSA uznał, że w takim przypadku istotne jest ustalenie granicy, od której zaczyna się proces produkcji energii elektrycznej na tle konkretnego stanu faktycznego. Okoliczność, że dana czynność jaka zachodzi w kotle jest niezbędna do produkcji energii elektrycznej, gdyż bez niej nie jest możliwe wyprodukowanie energii, a ponadto przebiega ona w jednym ciągu w urządzeniu, w którym energia elektryczna będzie produkowana nie oznacza, że mamy tu do czynienia z bezpośrednim procesem produkcji energii elektrycznej. Zdaniem NSA proces produkcji energii elektrycznej, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt 1 u.p.a., nie obejmuje czynności, podczas których nie następuje produkcja energii elektrycznej i ciepła (wyrok z 3 listopada 2021 r., I GSK 892/17).

3.3. Własność przemysłowa

3.3.1. Znaki towarowe. Przedmiotem rozstrzygnięć były sprawy dotyczące: unieważnienie prawa ochronnego na znak towarowy; stwierdzenie wygaśnięcia prawa ochronnego na znak towarowy oraz sprawy w przedmiocie udzielenia prawa ochronnego na

[7] Dz.Urz. UE L 2009.9.12 ze zm.

[8] Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.; dalej: u.p.a.

znak towarowy, a także dotyczące przedłużenia prawa ochronnego na znak towarowy, umorzenia postępowania w sprawie unieważnienia prawa ochronnego na znak towarowy oraz oddalenia sprzeciwu wobec udzielenia prawa ochronnego na znak towarowy i pozostawienia bez rozpoznania sprzeciwu wobec zgłoszenia znaku towarowego słownego.

Znak towarowy ma charakter opisowy i jest pozbawiony dostatecznych znamion odróżniających, w rozumieniu art. 129 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 129 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej[9], jeżeli przynajmniej w jednym ze swych możliwych znaczeń określa właściwość (cechę) towarów, do oznaczania których został zarejestrowany, co stanowi bezwzględną podstawę unieważnienia udzielonego na ten znak prawa ochronnego (wyrok z 20 kwietnia 2021 r., II GSK 720/18). W świetle art. 129^1 ust. 1 pkt 3 p.w.p. z opisowym charakterem oznaczenia mamy do czynienia wtedy, kiedy jedyną i bezpośrednio przekazywaną informacją jest ta, która wskazuje na cechę towaru czy jego właściwości, z perspektywy warunków rynku, a informacja ta przekazywana jest wyraźnie, jednoznacznie i wprost (wyrok z 26 października 2021 r., II GSK 1216/21).

Za sprzeczny z dobrymi obyczajami, w rozumieniu art. 129^1 ust. 1 pkt 7 p.w.p., uznać należy znak towarowy, który narusza ogólnie przyjęte i społecznie akceptowane reguły postępowania, w tym wyznawaną hierarchię wartości, normy moralne, etyczne, poczucie godności, znak dyskryminujący, obraźliwy czy wulgarny. Zakaz rejestracji oznaczeń sprzecznych z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami związany jest z ochroną interesu publicznego, rozumianego jako interes ogółu społeczeństwa, który powinien być chroniony przed używaniem oznaczeń naruszających obowiązujące normy prawne lub naruszających wyznawaną w danym społeczeństwie hierarchię wartości (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 829/21).

Samo używanie w obrocie niezarejestrowanego oznaczenia jako nazwy towarów nie spowodowało powstania po stronie wnioskodawcy praw podmiotowych o charakterze osobistym lub majątkowym, których naruszenie wyłączałoby udzielenie prawa ochronnego na sporny znak towarowy na podstawie art. 131 ust. 1 pkt 1 p.w.p. Możliwość domagania się przez wnioskodawcę, powołującego się na pierwszeństwo stosowania oznaczenia w obrocie, na podstawie ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji i zaniechania na tej podstawie używania spornego znaku towarowego przez uprawnionego z jego rejestracji, nie stanowi przesłanki unieważnienia prawa, o której mowa w art. 131 ust. 1 pkt 1 p.w.p. (wyrok z 26 maja 2021 r., II GSK 1022/18)

3.3.2. Wynalazki. Charakter decyzji o udzieleniu patentu, skutek *ex nunc* wygaśnięcia patentu, jak również regulacja przedawnienia roszczeń z tytułu naruszenia patentu świadczą o tym, że pomimo wygaśnięcia potencjalnego patentu (z uwagi na upływ 20-letniego okresu od dnia zgłoszenia), wnioskodawcy w dalszym ciągu zachowują interes prawny w merytorycznym załatwieniu sprawy. Ostateczna decyzja merytoryczna pozwala na pełną realizację praw wyłącznych przyznanych patentem, w tym za okres sprzed wygaśnięcia potencjalnego patentu (wyrok z 20 maja 2021 r., II GSK 1099/20).

[9] Dz.U. z 2020 r. poz. 1410 ze zm.; dalej: p.w.p.

3.4. Prowadzenie aptek i hurtowni farmaceutycznych, środki farmaceutyczne i nadzór farmaceutyczny, ubezpieczenia zdrowotne, Zakład Ubezpieczeń Społecznych

3.4.1. Prowadzenie aptek i hurtowni farmaceutycznych. Rozpoznane sprawy dotyczyły: zakazu reklamy apteki, cofnięcia zezwolenia na prowadzenie apteki ogólnodostępnej lub hurtowni farmaceutycznej; odmowy zmiany zezwolenia na prowadzenie apteki ogólnodostępnej, wygaśnięcia zezwolenia na prowadzenie punktu aptecznego; ustalenia rozkładu godzin pracy aptek ogólnodostępnych; nakazu zaprzestania prowadzenia reklamy apteki i nałożenia kary pieniężnej; odmowy wszczęcia przez Ministra Zdrowia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej; kontynuowania czynności kontrolnych w aptece ogólnodostępnej. Odniesiono się również do cofnięcia zezwolenia na prowadzenie apteki ogólnodostępnej z uwagi na naruszenie ustanowionego w przepisach ustawy z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne[10] zakazu zbywania produktów leczniczych przez aptekę ogólnodostępną lub punkt apteczny hurtowni farmaceutycznej, innej aptece ogólnodostępnej lub innemu punktowi aptecznemu (np. wyrok z 4 marca 2021 r., II GSK 744/20).

W odniesieniu do naruszenia zakazu prowadzenia reklamy apteki, nakazu zaprzestania prowadzenia reklamy apteki ogólnodostępnej oraz nałożenia kary pieniężnej NSA stwierdził, że zgodnie z art. 94a ust. 1 ustawy – Prawo farmaceutyczne każda reklama jest jednocześnie informacją, ale nie każda informacja jest reklamą. Reklama – w tym reklama apteki oraz jej działalności – zakłada istnienie konkretnego co do treści, formy oraz celu przekazu, który – jako przekaz celowy – musi ze swej istoty pochodzić od konkretnego podmiotu jako jego nadawcy, a więc tego kto prowadzi reklamę (wyrok z 22 października 2021 r., II GSK 778/21).

Określenie na szyldzie apteki firmy spółki będącej właścicielem apteki (podobnie jak nazwa, pod którą prowadzona jest apteka), nie może stanowić pretekstu do naruszania zakazu prowadzenia reklamy działalności apteki, określonego w przepisach ustawy – Prawo farmaceutyczne (wyrok z 25 listopada 2021 r., II GSK 1901/21).

Zawarty w art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy – Prawo farmaceutyczne oraz niektórych innych ustaw[11] zakaz prowadzenia przez jednego przedsiębiorcę kilku rodzajów działalności gospodarczej, w zakresie których może on nabywać produkty lecznicze, nie narusza konstytucyjnej zasady wolności działalności gospodarczej. W dziedzinie ochrony zdrowia może podlegać ona dalej idącym ograniczeniom, uzasadnionym ważnym interesem publicznym, o którym mowa w art. 22 Konstytucji RP. Wprowadzone przez prawodawcę ograniczenia są racjonalnie uzasadnione i pozostają w bezpośrednim związku z treścią i celem przepisów, odpowiadają też wymogom wynikającym z zasady proporcjonalności i pozostają w związku z innymi zasadami konstytucyjnymi i chronionymi przez nie wartościami (wyrok z 26 października 2021 r., II GSK 1492/21).

Przepis art. 86a ustawy – Prawo farmaceutyczne reguluje zakaz dystrybucji leków w innym kierunku niż do pacjenta. Fakt, że wprowadza on ograniczenia przedmiotowe (dostępny asortyment) oraz podmiotowe (kategorie nabywców, na rzecz których moż-

[10] Dz.U. z 2020 r. poz. 944 ze zm.

[11] Dz.U. poz. 1375.

na zbywać produkty lecznicze) w zakresie zbywania produktów leczniczych z apteki, a ograniczenia te są odstępstwem od zasady swobody działalności gospodarczej nie znaczy, że jest on przepisem, który podlega interpretacji indywidualnej na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy – Prawo przedsiębiorców (wyroki z: 14 grudnia 2021 r., II GSK 2332/21 i 3 grudnia 2021 r., II GSK 2266/21).

3.4.2. Środki farmaceutyczne i nadzór farmaceutyczny. Podmiot odpowiedzialny referencyjnego produktu leczniczego posiada interes prawny w rozumieniu art. 28 k.p.a., legitymujący do zaskarżenia decyzji o wydaniu pozwolenia na dopuszczenie do obrotu odpowiednika tego produktu dla innego podmiotu – w zakresie niezbędnym do ochrony prawa do wyłączności danych (art. 15 ust. 1 pkt 2 ustawy – Prawo farmaceutyczne). Z punktu widzenia oceny interesu prawnego wywodzonego z art. 28 i art. 15 ust. 1 pkt 2 Prawa farmaceutycznego nie ma istotnego znaczenia, czy przedmiotem zaskarżenia jest decyzja ostateczna, czy nieostateczna. Ocena organu co do spełnienia przesłanek wydania pozwolenia na dopuszczenie do obrotu odpowiednika produktu referencyjnego – z uwzględnieniem upływu okresu wyłączności danych z art. 15 ust. 1 pkt 2 Prawa farmaceutycznego, następuje w fazie orzekania co do meritum. Kwestia sposobu obliczania okresu wyłączności danych jest elementem merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy, które następuje w formie decyzji. Nie podlega więc ocenie na wstępnym etapie postępowania, jakim jest badanie dopuszczalności wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy (wyrok z 1 czerwca 2021 r., II GSK 1184/18).

3.4.3. Ubezpieczenia zdrowotne. Rozpoznane sprawy dotyczyły w szczególności: ustalenia podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu umowy cywilnoprawnej, rozstrzygnięcia konkursu ofert na zawieranie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, odmowy potwierdzenia skierowania na leczenie uzdrowiskowe, zwrotu kosztów leczenia za granicą, wydania zgody na refundację leku. Dominowały te, które dotyczyły: stwierdzenia podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu umowy cywilnoprawnej oraz rozstrzygnięcia konkursu ofert na zawieranie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej.

Na gruncie art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e/ ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych[12] dopiero wskazanie i wnikliwe odniesienie się do wszystkich elementów umowy pozwala na prawidłowe dokonanie oceny jej charakteru prawnego. Wynikająca z umowy treść postanowień umownych powinna być następnie skonfrontowana przez organ z będącymi przedmiotem szerokich rozważań doktryny i orzecznictwa (zarówno Sądu Najwyższego, jak i sądów administracyjnych) przepisami Kodeksu cywilnego definiującymi umowę o dzieło (wyrok z 29 stycznia 2021 r., II GSK 816/18). W przypadku gdy strony nie zindywidualizowały w umowie dzieła, uniemożliwiając weryfikację jego wykonania i nie umówiły się z góry na określony rezultat, przedmiotem umowy zaś jest wykonanie określonych czynności, np. udział w debacie czy w dyskusji panelowej w ramach konferencji, a nie ich rezultat mający postać dzieła – taka umowa jako nieposiadająca *essentialia negotii* umowy o dzieło – rodzi obowiązek podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego na podstawie art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e/ ustawy o świadczeniach jako umowa o świadczenie usług z art. 750 Kodeksu cywilnego, do której stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu (wyrok z 9 lutego 2021 r., II GSK 1251/18).

[12] Dz.U. z 2018 r. poz. 1510; dalej: ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej.

Kontrola zgodności z prawem decyzji administracyjnej wydanej w przedmiocie ustalenia podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego nie może odbywać się przy uwzględnieniu kryteriów, o których mowa w art. 65 § 1 i 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, a mianowicie zasad współżycia społecznego, ustalonych zwyczajów, czy też zgodnego zamiaru stron umowy oraz jej celu. Przywołana regulacja prawna jednoznacznie i wprost odnosi się bowiem do reguł wykładni oświadczeń woli, co jakkolwiek ma swoje uznane i ustalone znaczenie dla potrzeb rozstrzygania sporów prawnych na gruncie prawa cywilnego, to jednak pozbawione jest tego znaczenia w sprawach ustalenia podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego, a więc w sprawach zupełnie innej, bo publicznoprawnej natury (wyrok z 19 lutego 2021 r., II GSK 1287/20).

W odniesieniu do konkursu ofert na zawieranie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej NSA przyjął, że zawarcie umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej przed wydaniem decyzji w przedmiocie odwołania od rozstrzygnięcia komisji konkursowej w postępowaniu uruchomionym na skutek wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, tj. z naruszeniem art. 154 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, nie stanowi *per se* wadliwości tej decyzji, która powodowałaby konieczność jej wyeliminowania z obrotu prawnego (wyrok z 3 lutego 2021 r., II GSK 756/19). Obowiązkiem komisji konkursowej jest w pierwszej kolejności dokonanie weryfikacji wszystkich złożonych ofert pod kątem spełnienia wymogów wskazanych w art. 149 ust. 1 ustawy o świadczeniach, w tym również prawdziwości informacji, czy oferent lub oferta spełniają wymagania warunków określonych w przepisach prawa oraz w szczegółowych warunkach umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, o których mowa w art. 146 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Postępowanie przed komisją konkursową toczy się według reguł prawa cywilnego. Stąd też kwestię wymagającą definitywnego rozstrzygnięcia, tj. czy oświadczenia złożone w toku postępowania konkursowego stanowią dokument czy też nie, a jeżeli tak, czy na podstawie ich treści można ustalić spełnianie przez oferenta wymogów rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 6 listopada 2013 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji leczniczej[13], załącznika nr 1 pkt 1 lit. b/, czyli 3-letniego doświadczenia fizjoterapeuty, należy oceniać na podstawie przepisów prawa cywilnego (wyrok z 26 stycznia 2021 r., II GSK 36/19).

Odmowa potwierdzenia uprawnienia do świadczeń opieki zdrowotnej z zakresu lecznictwa uzdrowiskowego przysługującego konkretnemu świadczeniobiorcy, stosownie do treści § 5 ust. 2 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 7 lipca 2011 r. w sprawie kierowania na leczenie uzdrowiskowe albo rehabilitację uzdrowiskową[14], nie może być arbitralna ani też dowolna. Nie może ona abstrahować od znaczenia konsekwencji wynikających z aktów prawa powszechnie obowiązującego, które określają zasady oraz kryteria kwalifikowania pacjenta do zakładu lecznictwa uzdrowiskowego, w tym istniejące we wskazanym zakresie przeciwwskazania (wyrok z 22 kwietnia 2021 r., II GSK 360/21).

3.4.4. Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Rozpoznane sprawy dotyczyły ulg w spłacaniu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej, w których jako organ administracji występował Zakład Ubezpieczeń Społecznych lub

[13] Dz.U. poz. 1522 ze zm.; dalej: rozporządzenie koszykowe.

[14] Dz.U. Nr 142, poz. 835 ze zm.

Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Sprawy te dotyczyły głównie: odmowy prawa do zwolnienia z obowiązku opłacenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, odmowy umorzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, odmowy wszczęcia postępowania w sprawie umorzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, wniosków o rozłożenie na raty zaległości z tytułu składek.

W sprawach dotyczących zwolnienia z opłacenia należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne NSA odnosił się do kwestii, czy Zakład Ubezpieczeń Społecznych zgodnie z prawem, tj. z przepisami ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVlD-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[15], wydawał decyzje odmowne. Konstrukcja przepisu art. 31zo ust. 1 u.COVID-19 jest złożona i można z niego wyinterpretować normę prawną właściwą dla danego okresu i deklaracji rozliczeniowej za ten okres. Oznacza to, że niespełnienie przesłanek wymaganych do zwolnienia za jeden miesiąc nie może powodować odmowy zwolnienia strony za pozostałe miesiące, w sytuacji gdy wymogi odpowiadające tym okresom zostały spełnione (wyrok z 7 września 2021 r., I GSK 135/21).

Przepis art. 31zo ust. 11 u.COVID-19 nie wyłącza konieczności ustalenia przez ZUS rzeczywiście wykonywanej przez podmiot wnioskujący o zwolnienie z opłacania składek przeważającej działalności, także w sytuacji gdy jest ona inna niż wpisana w rejestrze REGON. Organ ma bowiem obowiązek wysłuchania wnioskującego podmiotu i zweryfikowania jego twierdzeń odnośnie do faktycznie prowadzonej działalności w postępowaniu dowodowym, prowadzonym na podstawie regulacji zawartych w k.p.a. (wyrok z 20 października 2021 r., I GSK 829/21).

Przepisy art. 31zp i art. 31zq u.COVID-19 nie stanowią *lex specialis* w odniesieniu do art. 10 § 1 i 79a § 1 k.p.a. Nie są to przepisy normujące zagadnienia uregulowane w art. 10 § 1 i art. 79 a § 1 k.p.a., a tym bardziej nie wyłączają one ich stosowania. Ponadto z art. 31zp ust. 7 ustawy wynika, że odmowa zwolnienia z obowiązku opłacania należności z tytułu składek, o których mowa w art. 31zo, następuje w drodze decyzji. Oznacza to, że odmowa zwolnienia z tego obowiązku następuje w formie aktu administracyjnego wydawanego w ramach procedury uregulowanej w k.p.a., bez zastrzeżenia, z którego wynikałoby ograniczenie w zastosowaniu określonych przepisów tego kodeksu. Niezastosowanie przez organ administracyjny art. 79a k.p.a. musi prowadzić do upadku powstałych w związku z powyższym zaniechaniem negatywnych konsekwencji o charakterze materialnoprawnym w postaci upływu terminu do przesłania deklaracji rozliczeniowych. W przeciwnym razie doszłoby bowiem do naruszenia zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz zasady zaufania do organów administracyjnych (wyrok z 15 września 2021 r., I GSK 430/21).

Analiza treści art. 15zzr ust. 1 u.COVID-19, a w szczególności wszystkich przypadków zawieszenia biegu terminów, wskazanych w pkt 1–2 i pkt 4–6, prowadzi do wniosku, że zawieszenia te zostały wprowadzone z myślą o zabezpieczeniu interesów stron, a więc na ich korzyść. Celem tych regulacji jest zatem ochrona podmiotów wchodzących w relacje z organami, w relacje o charakterze publicznoprawnym, w tym relacje materialnoprawne w zakresie terminów z tych stosunków wynikających. Skoro zatem ze względu na epidemię ochrona zdrowia obywateli jest priorytetem i w tym celu wprowadzane są różnego rodzaju ograniczenia i obostrzenia, a celem prawodawcy było ustanowienie regulacji zapewniają-

[15] Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.; dalej: u.COVID-19.

cych skuteczną ochronę, to nie można tych przepisów interpretować w sposób zawężający. Powinny one zatem znaleźć zastosowanie w zakresie terminów prawa materialnego, w tym terminów do składania deklaracji rozliczających należności z tytułu składek (wyrok z 7 października 2021 r., I GSK 471/21).

Obciążenie wspólnika składkami, które ciążyły na spółce cywilnej jest możliwe w wyniku wydania i doręczenia decyzji, o której mowa w art. 108 i art. 115 Ordynacji podatkowej i dopiero wówczas – po powstaniu zobowiązania wspólnika do zapłaty składek – istnieje możliwość zastosowania ulgi w postaci umorzenia składek na podstawie art. 28 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych[16] (wyrok z 7 października 2021 r., I GSK 499/21).

3.5. Sprawy kapitałowe, bankowość, papiery wartościowe

Rozpoznane sprawy dotyczyły w szczególności: kary pieniężnej za naruszenie obowiązków informacyjnych, ustanowienia zarządcy komisarycznego, ustanowienia kuratora banku, przymusowej restrukturyzacji banku decyzją Bankowego Funduszu Gwarancyjnego, zmiany warunków umowy w postępowaniu restrukturyzacyjnym, wyrażenia zgody na powołanie na stanowisko prezesa zarządu, skreślenia z listy doradców inwestycyjnych, a także odrzucenia skargi na czynność Bankowego Funduszu Gwarancyjnego w przedmiocie pobrania środków pieniężnych z rachunku bankowego.

Kurator banku nie jest organem banku i jego działalność nie ogranicza uprawnień jego organów statutowych. W trybie art. 144 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe[17] kurator może być powołany jedynie w celu nadzorowania wykonania programu naprawczego przez bank. Decyzja o ustanowieniu kuratora może być podjęta na każdym etapie realizacji przez bank programu naprawczego (wyrok z 19 października 2021 r., II GSK 383/20).

Decyzja o zatwierdzeniu prospektu emisyjnego i decyzja o nałożeniu kary w związku z nieprawidłowościami zachodzącymi w raportach okresowych, mają inny zakres przedmiotowy. W postępowaniu dotyczącym zatwierdzenia prospektu emisyjnego organ nie bada i nie weryfikuje rzetelności informacji przedstawionych w składanym sprawozdaniu finansowym, a tym samym nie rozstrzyga tą decyzją o prawidłowości zawartych w nim informacji. Tym samym charakter decyzji o zatwierdzeniu prospektu emisyjnego nie stanowi przesłanki negatywnej do późniejszego prowadzenia postępowania administracyjnego, którego przedmiotem jest ocena spełnienia przez emitenta obowiązku informacyjnego. Podejmując decyzję o zatwierdzeniu prospektu emisyjnego, Komisja nie dokonuje badania informacji finansowych zamieszczonych w tym prospekcie, gdyż działania te należą do kompetencji uprawnionych biegłych rewidentów, których raporty są umieszczane w prospekcie emisyjnym. Natomiast KNF, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych[18] oraz rozporządzenia Komisji (WE) nr 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. wykonującego dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, włączenia

[16] Dz.U. z 2020 r. poz. 266.
[17] Dz.U. z 2018 r. poz. 2187 ze zm.
[18] Dz.U. z 2013 r. poz. 1382 ze zm.; dalej: ustawa o ofercie.

przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam[19] weryfikuje jedynie zgodność prospektu emisyjnego i aneksu do prospektu emisyjnego z przepisami prawa pod względem formy i treści. Dokonując zatwierdzenia prospektu emisyjnego KNF nie potwierdza zgodności działań emitenta z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości[20] bo ta wynika z opinii biegłego rewidenta, rolą Komisji zaś nie jest badanie sprawozdań finansowych. Dlatego opinia lub raport z zastrzeżeniami biegłego nie mogły w świetle art. 33 ust. 6 ustawy o ofercie stanowić podstawy do odmowy zatwierdzenia prospektu emisyjnego spółki. Skoro decyzja o zatwierdzeniu prospektu emisyjnego i zaskarżona decyzja o nałożeniu kary w związku z nieprawidłowościami zachodzącymi w raportach okresowych mają inne zakresy przedmiotowe, nie można uznać, że w sprawie zaistniała *res iudicata*, a tym samym nie można uznać aby zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem z art. 156 § 1 pkt 3 k.p.a. i że doszło również do naruszenia art. 110 k.p.a. W takiej sytuacji nie występuje więc nieważność postępowania z powodu uprzedniego rozstrzygnięcia sprawy inną decyzją ostateczną (wyrok z 7 maja 2021 r., II GSK 1050/18).

Na uwagę zasługuje również szereg postanowień NSA wydanych w sprawach zażaleń na postanowienia sądu pierwszej instancji odrzucające skargi na decyzję Bankowego Funduszu Gwarancyjnego wydaną w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji (np. postanowienie z 23 czerwca 2021 r., II GZ 191/21). NSA utrzymał dotychczasową linię orzeczniczą, przyjmując, że przepis art. 103 ust. 5 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji[21] ustanawia wymóg zachowania 7-dniowego terminu do zaskarżenia decyzji, o której mowa w art. 101 ust. 7–9 i art. 102 ust. 1 i 4 tej ustawy, tak dla rady nadzorczej podmiotu w restrukturyzacji, jak i dla podmiotu, którego interes prawny został naruszony w związku z jej wydaniem. Termin ten rozpoczyna bieg od daty ogłoszenia decyzji na stronie internetowej Funduszu (art. 109 ust. 1 pkt 1 ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym). Zdaniem NSA, w sytuacji, gdy decyzja została doręczona stronie zgodnie z art. 109 ust. 6 ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, to termin na wniesienie skargi powinien być określony właśnie na podstawie art. 103 ust. 5 tej ustawy. Z kolei w postanowieniu z 14 października 2021 r., II GZ 320/21, NSA zgodził się ze stanowiskiem, że przepisy ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym nie stoją na przeszkodzie zastosowaniu art. 53 § 4 p.p.s.a. w postępowaniu ze skargi na decyzję Bankowego Funduszu Gwarancyjnego.

W postanowieniu z 25 marca 2021 r., II GZ 71/21 oraz szeregu wydanych po nim postanowień (np.: ww. postanowienie II GZ 191/21 oraz postanowienia z: 29 lipca 2021 r., II GZ 249/21; 25 listopada 2021 r., II GZ 408/21) NSA stwierdził, że zarzut dotyczący błędnego odrzucenia skargi zasługuje na uwzględnienie, ponieważ strona nie została pouczona o trybie i terminie złożenia skargi. Obowiązek pouczenia stron o przysługującym prawie zaskarżenia na gruncie ustawy o BFG powinien być realizowany przez jego umieszczenie nie tylko w decyzji, lecz również w informacji o przyczynach i skutkach wydania decyzji o przymusowej restrukturyzacji. Jeżeli bowiem przyjmuje się, że już sama informacja umieszczona na stronie internetowej rozpoczyna bieg terminu do wniesienia skargi na decyzję BFG, to w tym piśmie powinno znajdować się pouczenie o trybie wniesienia skargi oraz o terminie

[19] Dz.Urz. UE L 2004.149.1 ze zm.

[20] Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.

[21] Dz.U. z 2019 r. poz. 795 ze zm.; dalej: ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym.

na dokonanie tej czynności. Z zasady wyrażonej w art. 112 k.p.a. wynika, że jeżeli strona zastosowała się do błędnego pouczenia co do terminu do wniesienia środka odwoławczego, może skutecznie wnieść ten środek w tym terminie, gdyż nie utraciła prawa do jego wniesienia z uwagi na ochronę wynikającą powyższego przepisu. Zdaniem NSA, jeżeli z ochrony korzysta strona, która zastosowała się do błędnego pouczenia, to tym bardziej powinna ona objąć podmiot, który w ogóle nie został pouczony o trybie i terminie wniesienia skargi.

Czynność Bankowego Funduszu Gwarancyjnego w przedmiocie pobrania środków pieniężnych z rachunku bankowego strony, prowadzonego przez bank, w stosunku do którego wydano decyzję o przymusowej restrukturyzacji, ma charakter cywilnoprawny. Nie jest czynnością z zakresu administracji publicznej, dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, będąc jedynie konsekwencją rozstrzygnięcia zawartego w decyzji o wszczęciu przymusowej restrukturyzacji wobec banku. Decyzja ta określała zakres i warunki zastosowania instrumentów przymusowej restrukturyzacji, zarzuty skarżącej zaś, odnoszące się do pobrania środków pieniężnych z jej rachunku bankowego prowadzonego przez ten bank, dotyczyły czynności faktycznych podjętych w konsekwencji wydania tej decyzji administracyjnej (postanowienie z 23 września 2021 r., II GSK 1676/21).

W odniesieniu do wstrzymania wykonania decyzji Bankowego Funduszu Gwarancyjnego o zmianie warunków umowy w postępowaniu restrukturyzacyjnym NSA zaaprobował stanowisko, że art. 85 ust. 4 lit. b/ dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2014/59/UE z 15 maja 2014 r. ustanawiającej ramy na potrzeby prowadzenia działań naprawczych oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji w odniesieniu do instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych oraz zmieniającej dyrektywę Rady 82/891/EWG i dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2001/24/WE, 2002/47/WE, 2004/25/WE, 2005/56/WE, 2007/36/WE, 2011/35/UE, 2012/30/UE i 2013/36/EU oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1093/2010 i (UE) nr 648/2012[22] przewiduje obowiązek państwa członkowskiego Unii Europejskiej do wprowadzenia przepisu, który dopuszczałby wstrzymanie (zawieszenie) wykonania decyzji organu ds. restrukturyzacji (postanowienie z 14 października 2021 r., II GZ 322/21).

3.6 Sprawy dotyczące działalności gospodarczej (obrót alkoholami, gry hazardowe, koncesje, zezwolenia, kultura fizyczna i uprawnienia zawodowe)

3.6.1. Profilaktyka i rozwiązywanie problemów alkoholowych, ustalanie liczby punktów sprzedaży i zasad usytuowania miejsc. W kwestii legalności wprowadzonego w drodze uchwały gminy, na mocy art. 14 ust. 2b ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi[23] odstępstwa od zakazu spożywania napojów alkoholowych NSA zaaprobował stanowisko sądu pierwszej instancji, że z ustawowej kompetencji rady gminy do wprowadzenie stałego odstępstwa od zakazu spożywania alkoholu w miejscach publicznych należy wywieść uprawnienie rady gminy do wprowadzenia czasowego odstępstwa od tego zakazu, przy zastosowaniu wnioskowania logicznego a *maiori ad minus* (wyrok z 19 lutego 2021 r., II GSK 1286/20).

[22] Dz.Urz. UE L 2014.173.190.

[23] Dz.U. z 2016 r. poz. 487 ze zm.; dalej: ustawa o wychowaniu w trzeźwości.

Zakaz sprzedaży, podawania i spożywania napojów alkoholowych zawierających powyżej 4,5% alkoholu (z wyjątkiem piwa) na terenie stacji benzynowych wprowadzony uchwałą rady na podstawie art. 14 ust. 6 ustawy o wychowaniu w trzeźwości nie narusza prawa (wyrok z 3 sierpnia 2021 r., II GSK 1389/18).

Z art. 18 ust. 1 i ust. 3a ustawy o wychowaniu w trzeźwości wynika, że w celu wydania opinii w sprawie wniosku o wydanie zezwolenia na sprzedaż alkoholu, gminna komisja rozwiązywania problemów alkoholowych powinna poczynić ustalenia w sprawie liczby punktów sprzedaży napojów alkoholowych i usytuowania miejsc ich sprzedaży i podawania. Wniosek o wydanie kolejnego zezwolenia, po wygaśnięciu poprzedniego podlega „nowej" ocenie i może być odmiennie niż poprzednio ocenione spełnienie wskazanych wyżej kryteriów (wyrok z 24 listopada 2021 r., II GSK 1688/21).

3.6.2. Gry losowe i zakłady wzajemne. W sprawach rozpoznawanych w oparciu o przepisy ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych[24] respektowano postanowienia uchwały NSA z 16 maja 2016 r., II GPS 1/16 (np. wyrok z 28 października 2021 r., II GSK 1362/21).

Brak w aktach sprawy umów najmu lub dzierżawy lokalu pod automaty do gier losowych, których strona nie dostarczyła na żądanie organu administracji nie oznacza, że materiał dowodowy był niewystarczający dla przypisania stronie skarżącej deliktu, o którym mowa w 89 ust. 1 pkt 2 u.g.h., skoro nie jest kwestionowany fakt ich zawarcia, a także fakt, że to na ich podstawie umieszczono w lokalu automaty do gier (wyrok z 27 sierpnia 2021 r., II GSK 1474/18).

Do organu koncesyjnego należy ocena czy w granicznych lokalizacjach kasyna gry są pożądane opinie dwóch gmin, czemu nie stoi na przeszkodzie treść art. 35 pkt 15 u.g.h. (wyrok z 20 maja 2021 r., II GSK 929/18).

3.6.3. Ochrona osób i mienia. Spośród spraw dotyczących ochrony osób i mienia na uwagę zasługuje wyrok z 25 maja 2021 r., II GSK 1034/18, w którym NSA zajął stanowisko co do zgodności z prawem decyzji o cofnięciu koncesji na prowadzenie działalności w zakresie usług ochrony osób i mienia i wskazał, że jednym z warunków uzyskania ww. koncesji, wynikającym z art. 17 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o ochronie osób i mienia[25], jest potwierdzony stosownym zaświadczeniem wpis przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej lub kwalifikowanych pracowników zabezpieczenia technicznego. Wpis taki jest dokonywany m.in. na podstawie oświadczenia wnioskodawcy o niekaralności za przestępstwa umyślne oraz nietoczeniu się przeciwko wnioskodawcy postępowania karnego o takie przestępstwa (art. 29 ust. 2 pkt 2 lit. b/ powołanej ustawy). Zdaniem NSA, narusza i naruszałaby warunki koncesji oraz inne warunki wykonywania działalności koncesjonowanej – i to w stopniu rażącym – sytuacja polegająca na wykonywaniu uprawnień wynikających z udzielonej koncesji przez przedsiębiorcę, będącego osobą fizyczną, który nie legitymuje się wpisem na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej gdyż został z tej listy skreślony w związku ze skazaniem prawomocnym wyrokiem sądu za popełnienie przestępstwa umyślnego.

3.6.4. Inne koncesje i zezwolenia. W orzecznictwie NSA jednolicie przyjmowano, że okres obowiązywania zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, stanowiąc integralną część rozstrzygnięcia zawartego w ze-

[24] Dz.U. z 2016 r. poz. 471 ze zm.; dalej: u.g.h.

[25] Dz.U. z 2014 r. poz. 1099.

zwoleniu, podlega zmianie na zasadach ogólnych, a więc w postępowaniu zwyczajnym, w trybie przewidzianym dla wniosku o zmianę zezwolenia, o którym mowa w ustawie z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych[26] (wyroki z: 20 kwietnia 2021 r., II GSK 1006/18; 5 maja 2021 r., II GSK 1428/18; 1 czerwca 2021 r., II GSK 1322/18; 25 czerwca 2021 r., II GSK 1272/18; 3 sierpnia 2021 r., II GSK 1361/18).

W zakresie zmiany zezwolenia na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej NSA nadal stoi na stanowisku, że nie ma podstaw do utożsamiania pojęcia „wielkości przyznanej pomocy publicznej" z pojęciem „wykorzystania pomocy publicznej". Wielkość pomocy publicznej została zdefiniowana w art. 2 pkt 13 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej[27], gdzie wskazano, że przez wielkość pomocy należy rozumieć wartość pomocy publicznej wyrażoną w kwocie pieniężnej lub intensywność pomocy publicznej wyrażoną jako stosunek wartości pomocy publicznej do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną. Z przepisu art. 19 ust. 4 pkt 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych wynika zakaz zmiany zezwolenia powodującej zwiększenie pomocy publicznej, nie wynika natomiast zakaz zmiany zezwolenia powodującej zwiększenie wykorzystania przyznanej pomocy publicznej. Dokonanie zmiany zezwolenia (jego przedłużenie) pozwoliłoby na wykorzystanie przyznanej już stronie pomocy publicznej (wyroki z: 23 marca 2021 r., II GSK 1153/19; 3 sierpnia 2021 r., II GSK 1362/18; II GSK 237/19).

W sprawie dopuszczalności stosowania art. 11 ust. 9 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej[28] (domniemania pozytywnego załatwienia wniosku w przypadku jego nierozpatrzenia w terminie), w stosunku do zezwoleń na prowadzenie działalności w specjalnej strefy ekonomicznej, NSA uznał, że wniosek o zmianę udzielonego zezwolenia w zakresie zmiany terminu, na jaki udzielono zezwolenia, stanowi sprawę przedsiębiorcy, w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a jego nierozpatrzenie w terminie rodzi skutki określone w art. 11 ust. 9 tej ustawy (wyroki z: 23 marca 2021 r., II GSK 1153/19, II GSK 1095/19; 3 sierpnia 2021 r., II GSK 1362/18, II GSK 237/19).

Nie jest możliwe wydanie, w sprawie załatwionej milcząco zgodnie z wnioskiem przedsiębiorcy na podstawie art. 11 ust. 9 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przed 1 czerwca 2017 r., zaświadczenia na podstawie art. 122f k.p.a., chociażby wniosek o wydanie takiego zaświadczenia został złożony już w okresie obowiązywania przepisów k.p.a. o milczącym załatwieniu sprawy. Skoro sprawa nie mogła zostać rozstrzygnięta w trybie uregulowanym w Rozdziale 8a Działu II k.p.a. to nie można też wydać zaświadczenia o milczącym załatwieniu tej sprawy na podstawie art. 122f § 1 k.p.a. (wyrok z 27 maja 2021 r., II GSK 381/20).

Sprawa dotycząca czy to stwierdzenia nieważności decyzji związanej z wykonywaniem działalności przez przedsiębiorcę, czy to wznowienia postępowania, którego przedmiotem była koncesja udzielona stronie, nie jest sprawą przedsiębiorcy w rozumieniu art. 11 ust. 9 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Z uwagi na wyjątkowy charakter instytucji stwierdzenia nieważności decyzji, czy wznowienia postępowania, nie do zaaprobowania jest pogląd, że decyzje funkcjonujące w obrocie prawnym mogą być eliminowane z tego ob-

[26] Dz.U. z 2015 r. poz. 282 ze zm.
[27] Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404.
[28] Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.

rotu (w całości czy w części) poprzez tworzenie fikcji ich wyeliminowania (wyrok z 3 sierpnia 2021 r., II GSK 1361/18).

Sam brak w dowodzie rejestracyjnym wpisu odnotowującego ostatnie badanie techniczne nie może być kwalifikowany jako rażące naruszenie warunków wykonywania działalności gospodarczej w zakresie prowadzenia ośrodka szkolenia kierowców (art. 45 ust. 2 pkt 1 ustawy z 5 stycznia 2011 r. o kierujących pojazdami[29]), w sytuacji gdy z innych dokumentów wynika, że pojazd odpowiadał dodatkowym warunkom technicznym przewidzianym dla pojazdów przystosowanych do egzaminów i nauki jazdy oraz posiadał aktualne badania techniczne (wyrok z 13 kwietnia 2021 r., II GSK 686/18).

Czynności marketingowe, agencyjne czy windykacyjne świadczone przez biuro informacji gospodarczej na rzecz jego klientów, stanowią wykroczenie poza zakres dopuszczalnych czynności określony przez art. 7 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 9 kwietnia 2010 r. o udostępnianiu informacji gospodarczych i wymianie danych gospodarczych[30]. Biuro nie mogło również zlecać innym podmiotom prowadzenia korespondencji, prowadzenia infolinii, aneksowania umów, aktualizacja cenników oraz przyjmowania i rozpatrywania reklamacji, gdyż stanowi to niedopuszczalne udostępnienie innemu podmiotowi informacji gospodarczych w sposób naruszający art. 22 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 4 tej ustawy (wyrok z 7 grudnia 2021 r., II GSK 377/20).

Podmiot, który dokonuje przywozu oleju napędowego na terytorium RP w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, powinien być uznany za handlowca w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym[31] i zobowiązany do wnoszenia opłaty zapasowej. Na obowiązek uiszczenia tej opłaty nie ma wpływu okoliczność, że wyrób – będący olejem napędowym – nie będzie przeznaczony do celów napędowych, lecz ma być wykorzystany jako półprodukt do produkcji oleju smarowego (wyrok z 3 sierpnia 2021 r., II GSK 1518/18).

3.6.5. Adwokaci i aplikanci adwokaccy. W orzecznictwie akceptowano utrwalony pogląd, że przepisy art. 72 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze[32] nie mogą być wykładane w ten sposób, że zajmowanie stanowiska komornika należy a *priori* uznać za tożsame z brakiem rękojmi należytego wykonywania zawodu adwokata (wyroki z: 30 marca 2021 r., II GSK 676/18; 27 kwietnia 2021 r., II GSK 877/18; 10 czerwca 2021 r., II GSK 1113/18, II GSK 1202/18, II GSK 1182/18). Zajmowanie stanowiska komornika sądowego po dokonaniu wpisu na listę adwokatów i niezrzeczenie się tego stanowiska może być podstawą, zgodnie z art. 72 ust. 1 pkt 4 Prawa o adwokaturze, do skreślenia z listy adwokatów (por. wyroki z: 30 marca 2021 r., II GSK 674/18; 9 czerwca 2021 r., II GSK 1247/18; 29 czerwca 2021 r., II GSK 1238/18).

Badanie, czy kandydat daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu zaufania publicznego w rozumieniu art. 65 pkt 1 Prawa o adwokaturze, wymaga wzięcia pod uwagę wszystkich okoliczności składających się na wizerunek kandydata, w tym zdarzeń, które stanowiły podstawę wydania wyroku skazującego, mimo że skazanie uległo zatarciu. Jed-

[29] Dz.U. z 2021 r. poz. 1212.
[30] Dz.U. z 2014 r. poz. 1015.
[31] Dz.U. z 2014 r. poz. 1695 ze zm.
[32] Dz.U. z 2017 r. poz. 2368 ze zm.

norazowe zdarzenie może rzutować w sposób kluczowy i przesądzający na ocenę nieskazitelności charakteru i rękojmi, nawet jednak w takich sytuacjach organ nie jest zwolniony z obowiązku wszechstronnej analizy całokształtu okoliczności (wyrok z 25 maja 2021 r., II GSK 603/19).

Załączone do wniosku o wpis na listę adwokatów lub zawarte w aktach osobowych „wymagane informacje lub dokumenty", o których mowa w art. 69 ust. 2 Prawa o adwokaturze, to takie, które w relacji do ustanowionych w art. 65 i art. 66 tej ustawy prawnych wymogów wpisu na listę adwokatów są niezbędne oraz konieczne, aby skontrolować w trybie nadzoru prawidłowość oceny ich spełniania przez organ korporacyjny w podjętej uchwale o wpisie na listę adwokatów, a więc takie, bez których kontrola ta nie mogłaby być przeprowadzona. Zwrot uchwały wraz z aktami osobowymi nie jest celem samym w sobie, lecz służy uzupełnieniu materiałów o „wymagane informacje lub dokumenty", o których mowa w art. 69 ust. 2 tej ustawy, bez których kontrola legalności uchwały o wpisie na listę adwokatów nie jest możliwa. W sytuacji gdy organ nadzoru nie miał usprawiedliwionych powodów do zwrotu uchwały wraz z aktami osobowymi, zwrot nie mógł wywołać skutku w postaci przedłużenia terminu do podpisania sprzeciwu (por. wyrok z 19 lutego 2021 r., II GSK 596/20).

3.6.6. Radcowie i aplikanci radcowscy. Przedmiotem rozważań NSA były przesłanki uzyskania wpisu na listę radców prawnych przez osoby, które uzyskały stopień doktora nauk prawnych i legitymowały się doświadczeniem zawodowym.

Wykonywanie wymagających wiedzy prawniczej czynności bezpośrednio związanych z tworzeniem projektów ustaw, rozporządzeń lub aktów prawa miejscowego powinno wyrażać się w takim obciążeniu czynnościami, które rekompensuje brak odbywania aplikacji i zdania egzaminu (por. wyrok z 1 lipca 2021 r., II GSK 742/19). Wymóg z art. 24 ust 1 w zw. z art. 25 ust. 1 pkt 5 lit. b/ ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych[33] dotyczy pracy świadczonej po uzyskaniu tytułu magistra prawa (wyrok z 24 listopada 2021 r., II GSK 1375/18).

W dwuetapowym modelu szkolenia wstępnego aplikacja sędziowska nie ma samodzielnego charakteru, stanowi bowiem kontynuację szkolenia przygotowującego do zawodu sędziego, które ma swój początek w aplikacji ogólnej. Okres aplikacji ogólnej należy wliczać do okresu zajmowania stanowiska aplikanta sądowego, o którym mowa w art. 25 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy o radcach prawnych (wyrok z 10 czerwca 2021 r., II GSK 1203/18).

3.6.7. Sędziowie i asesorzy sądowi. Zgodnie z treścią art. 44 ust. 1a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o Krajowej Radzie Sądownictwa[34] do 31 marca 2019 r., w sprawach indywidualnych dotyczących powołania do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego Sądu Najwyższego (SN), przysługiwało odwołanie do NSA. Przepis ten Trybunał Konstytucyjny, w wyroku o sygn. akt K 12/18, uznał za niezgodny z art. 184 Konstytucji RP. Ustawa zmieniająca ustawę o KRS[35], która weszła w życie 23 maja 2019 r. nadała nowe brzmienie art. 44 ust. 1 zd. drugie ustawy o KRS, zgodnie z którym „odwołanie nie przysługuje w sprawach indywidualnych dotyczących powołania do pełnienia urzędu na stanowisko sędziego Sądu Najwyższego". NSA z dniem 1 kwietnia 2019 r. utracił kompetencje do rozpoznawania od-

[33] Dz.U. z 2017 r. poz. 1870 ze zm.

[34] Dz.U. z 2021 r. poz. 269; dalej: ustawa o KRS.

[35] Art. 44 ust. 1 zmieniony przez art. 1 pkt 2 lit. a/ ustawy z dnia 26 kwietnia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 914) zmieniającej nin. ustawę z dniem 23 maja 2019 r.

wołań od uchwał KRS. Zgodnie z art. 3 ustawy nowelizującej postępowania w sprawach odwołań od uchwał KRS w sprawach indywidualnych dotyczących powołania do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego SN, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, podlegają umorzeniu z mocy prawa.

Po wyroku TSUE z 2 marca 2021 r., C-824/18, zainicjowanym pytaniami prejudycjalnymi NSA[36], w orzecznictwie przyjęto, że wykładnia prawa zawarta w wyroku TSUE wiąże każdy sąd w Polsce – jako sąd unijny – oraz każdy organ władzy państwowej, a tym bardziej obliguje do uwzględnienia wytycznych adresowanych w tym wyroku do NSA, jako tego sądu krajowego, który zainicjował postępowanie, w którego konsekwencji doszło do wydania w trybie prejudycjalnym przywołanego wyroku. NSA uznał, że jest właściwy w rozpatrywanej sprawie i jego kognicja nie ustała i że nie jest pozbawiony prawa do przeprowadzenia kontroli zgodności z prawem zaskarżonej uchwały z pozycji uwzględniającej wyrok TSUE. NSA przypomniał, że TK, wyrokiem o sygn. akt SK 57/06, stwierdził niezgodność z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 77 ust. 2 i w zw. z art. 60 Konstytucji RP przepisu art. 13 ust. 2 zd. drugie ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. o Krajowej Radzie Sądownictwa, którego odpowiednikiem jest art. 44 ust. 1 zd. drugie ustawy z 2011 r. o KRS w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 26 kwietnia 2019 r. w zw. z art. 3 tej ustawy nowelizującej. Zdaniem NSA mamy tu do czynienia z wtórną niekonstytucyjnością stanu prawnego wywołanego zmianami w zakresie odnoszącym się do prawa do sądu i efektywnej ochrony sądowej w sprawach indywidualnych dotyczących powołania do pełnienia urzędu na stanowisko sędziego SN. Wada wtórnej niekonstytucyjności w takim samym stopniu dotyczy przepisu art. 12 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. – Prawo do sądu i efektywnej ochrony prawnej, w znaczeniu wynikającym z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 78 i art. 77 ust. 2 Konstytucji RP, jest tożsame z prawem do sądu i efektywnej ochrony prawnej w znaczeniu wynikającym z prawa UE (art. 19 ust. 1 TUE i art. 47 Karty Praw Podstawowych) oraz Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (art. 6). NSA podkreślił, że władza sądownicza oraz jej autorytet lokowane są na fundamencie zaufania, jakie sąd oraz sędzia w każdym państwie demokratycznym powinien budzić w jednostkach. Warunkiem budowania pożądanego poziomu zaufania jest m.in. obowiązywanie jasnych, stabilnych i przewidywalnych w stosowaniu oraz przejrzystych w odbiorze społecznym zasad odnoszących się do mianowania sędziów, które stanowią jednocześnie gwarancje niezawisłości i bezstronności. Jeżeli zasady pierwotnie oparte na wskazanych założeniach – uwzględniających przy tym konsekwencje wynikające z zasady państwa prawa, trójpodziału władzy, niezależności i odrębności władzy sądowniczej, a także prawa do niezależnego, bezstronnego i niezawisłego sądu – są w sposób nagły zastąpione innymi (w tym dokonanymi ustawą z dnia 20 lipca 2018 r. oraz ustawą z dnia 26 kwietnia 2019 r., a także ustawą z dnia 20 grudnia 2019 r.), które wyłączają możliwość sądowej kontroli prawidłowości przebiegu procesu mianowania sędziów w zakresie pozwalającym przynajmniej na ustalenie, że nie doszło do przekroczenia uprawnień lub nadużycia władzy, naruszenia prawa lub popełnienia oczywistego błędu w ocenie, to nie sposób jest twierdzić, aby w jakimkolwiek stopniu mogło to służyć wymogom skutecznej ochrony sądowej wyznaczonym standardem niezależności i bezstronności, jak wymaga tego art. 19 ust. 1 akapit 2 TUE, który nakłada na państwa członkowskie jasny i precyzyjny obowiązek osiągnięcia rezultatu, który jest bezwarunkowy, gdy chodzi o niezależność sądów mających dokonywać wykładni i stosować prawo Unii. Ocena tego, czy

[36] Postanowienia z 21 listopada 2018 r. i 26 czerwca 2019 r., II GOK 2/18.

sąd, który może w określonych wypadkach orzekać o kwestiach związanych ze stosowaniem lub wykładnią prawa Unii, odpowiada oczekiwaniom skutecznej ochrony sądowej, nie może nie uwzględniać tego, czy jest zapewniona sądowa kontrola prawidłowości jego kształtowania, skoro zasady sposobu powoływania sądu (mianowania sędziów) stanowią istotny element systemu gwarancji niezawisłości i niezależności, a ponadto, z tego samego powodu, nie może abstrahować od tego aspektu sposobu mianowania sędziów, który odnosi się do organu, którego pozycja w przyjętym modelu działania ma wiodący charakter, a w tym kontekście od relacji, w jakiej organ ten pozostaje wobec władzy ustawodawczej i wykonawczej, które w przeciwieństwie do władzy sądowniczej są ze swej istoty władzami o naturze politycznej, co w tym przypadku oznacza zachowanie potrzeby niezależności tego organu. W konsekwencji NSA doszedł do przekonania, że obecna KRS nie daje wystarczających gwarancji niezależności od organów władzy wykonawczej i władzy ustawodawczej w procedurze powoływania sędziów (zob. wyroki z: 6 maja 2021 r., II GOK 2/18, II GOK 3/18, II GOK 5/18, II GOK 6/18 i II GOK 7/18; 13 maja 2021 r., II GOK 4/18; 21 września 2021 r., II GOK 8/18, II GOK 9/18, II GOK 10/18, II GOK 11/18, II GOK 12/18, II GOK 13/18, II GOK 14/18; 11 października 2021 r., II GOK 9/18, II GOK 15/18, II GOK 16/18, II GOK 17/18, II GOK 18/18, II GOK 19/18, II GOK 20/18).

Ponadto NSA stwierdził, że ogłoszenie w Monitorze Polskim obwieszczenia dotyczącego liczby wolnych stanowisk sędziego przewidzianych do objęcia w poszczególnych izbach Sądu Najwyższego wymaga kontrasygnaty Prezesa Rady Ministrów (art. 144 ust. 2 Konstytucji RP) (zob. wyroki z: 6 maja 2021 r., II GOK 2/18, II GOK 3/18, II GOK 5/18, II GOK 6/18 i II GOK 7/18; 13 maja 2021 r., II GOK 4/18; 21 września 2021 r., II GOK 8/18, II GOK 9/18, II GOK 10/18, II GOK 11/18, II GOK 12/18, II GOK 13/18, II GOK 14/18; 11 października 2021 r., II GOK 9/18, II GOK 15/18, II GOK 16/18, II GOK 17/18, II GOK 18/18, II GOK 19/18).

NSA w powyższych sprawach przyjął jednolicie, że akt urzędowy Prezydenta w postaci obwieszczenia o wolnych stanowiskach sędziowskich w Sądzie Najwyższym bez uzyskania kontrasygnaty Prezesa Rady Ministrów nie wywołuje skutków prawnych. Wadliwe obwieszczenie o wolnych stanowiskach sędziów w Sądzie Najwyższym nie mogło doprowadzić do skutecznego wszczęcia postępowania konkursowego, co pociąga za sobą powinność KRS umorzenia tego postępowania z uwagi na niedopuszczalność podjęcia uchwały (art. 41 ustawy o KRS). Jeżeli tego zaniechała, to uchybiła temu przepisowi, dopuszczając tym samym do nieważności tego postępowania.

NSA stanął na stanowisku, że przepis art. 379 k.p.c. na mocy art. 44 ust. 3 ustawy o KRS w zw. z art. 398^{13} § 1 k.p.c. ma zastosowanie w postępowaniu wywołanym odwołaniem od uchwały KRS w przedmiocie wniosku o powołanie/niepowołanie do pełnienia stanowiska sędziego. Nie do zaakceptowania jest sytuacja, aby w przyjętym w ustawie o KRS modelu sądowej kontroli uchwał KRS wykluczono możliwość badania z urzędu naruszeń postępowań z przyczyn nieważności tego postępowania, a dopuszczono badanie uchybień o mniejszym ciężarze gatunkowym. Postanowieniami z 18 października 2021 r., II GOK 2/18, II GOK 3/18, II GOK 4/18, II GOK 5/18, II GOK 6/18 i II GOK 7/18 NSA oddalił wnioski Przewodniczącego KRS o wykładnię wyroków.

Sędziemu Sądu Najwyższego przysługuje prawo podmiotowe do żądania uznania za niezgodny z prawem aktu organu władzy publicznej (władzy wykonawczej) *de facto* pozbawiającego go możliwości wykonywania w imieniu państwa wymiaru sprawiedliwości. Dla określenia statusu prawnego sędziego stwierdzenie daty przejścia w stan spoczynku ma fundamentalne znaczenie. Prawo określało skutek ziszczenia się prawnej przesłanki przej-

ścia w stan spoczynku (art. 111 § 1 ustawy z 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym[37]), ale dopiero akt Prezydenta RP potwierdzał, z jakim momentem skutek ten nastąpił. Skoro akt Prezydenta RP stwierdzający definitywną, ostateczną datę przejścia w stan spoczynku sędziego Sądu Najwyższego dotknął jego ustrojowej pozycji, zarówno inwestytury, jak i stosunku pracy, i w jego następstwie sędzia utracił atrybut władzy sądowniczej, to stwierdzenie dopuszczalności drogi sądowej w sprawie kontroli zgodności z prawem takiego aktu jest uzasadnione (wyrok z 26 listopada 2021 r., II GSK 335/21).

W kwestii zgodności z prawem decyzji Ministra Sprawiedliwości w sprawie zniesienia klauzuli tajności oświadczenia sędziego o stanie majątkowym NSA stwierdził, że wynikająca z art. 87 § 6 zd. drugie ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych[38] kompetencja Ministra Sprawiedliwości do zniesienia klauzuli tajności „zastrzeżone" w odniesieniu do oświadczeń złożonych przez sędziów nie jest formą realizowania przez Ministra uprawnień wobec sędziego wynikających z relacji przełożony i podwładny. W sprawie nie wystąpiły więc przesłanki z art. 5 pkt 1 p.p.s.a. wyłączające właściwość sądu administracyjnego. NSA wskazał również, że sporne rozstrzygnięcie Ministra było decyzją (por. wyroki z: 26 października 2021 r., II GSK 1649/21; 30 listopada 2021 r., II GSK 2154/21).

3.6.8. Komornicy i syndycy upadłości. Przepis art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 22 marca 2018 o komornikach sądowych[39], przewidujący odwołanie komornika, który ukończył 65. rok życia, stanowi przejaw bezpośredniej dyskryminacji w rozumieniu art. 2 ust. 2 dyrektywy Rady 2000/78/WE z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólnej warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudniania i pracy[40] (wyroki z: 30 czerwca 2021 r., II GSK 582/21; 7 września 2021 r., II GSK 585/21, II GSK 962/21; 7 października 2021 r., II GSK 1278/21, II GSK 1060/21; 16 listopada 2021 r., II GK 1794/21, II GSK 1933/21). Przepis art. 281 ustawy o komornikach sądowych wyznaczył granicę czasową, z której przekroczeniem wiąże się skutek w postaci wygaśnięcia powołania na stanowisko komornika sądowego osoby, która przed dniem wejścia w życie ustawy ukończyła 65 lat. Orzeczenie o wstrzymaniu wykonania zaskarżonego pisma (art. 61 § 3 p.p.s.a.) nie jest możliwe, bo bez względu na jego charakter prawny skutek w postaci wygaśnięcia powołania nastąpił i tego zdarzenia nie można cofnąć (postanowienie z 18 listopada 2021 r., II GZ 397/21).

3.6.9. Doradcy podatkowi i biegli rewidenci oraz inne zawody. Z treści art. 35 p.p.s.a. w zw. z art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym[41] wynika, że doradca podatkowy nie może być pełnomocnikiem w sprawie zmiany zezwolenia udzielonego na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (wyrok z 20 kwietnia 2021 r., II GSK 869/18).

Odmowa zwrotu opłaty egzaminacyjnej stanowi decyzję. Organem upoważnionym do wydania decyzji w sprawie odmowy zwrotu opłaty egzaminacyjnej, zgodnie z art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym jest Sekretarz Komisji Egzaminacyjnej, a w sprawie tej stosuje się przepisy k.p.a. (wyrok z 7 września 2021 r., II GSK 294/21).

Pozyskiwanie danych z baz systemów informatycznych dostępnych m.in. Policji w drodze korumpowania funkcjonariuszy Policji uprawnia organy Policji do czasowego zawie-

[37] Dz.U. z 2018 r. poz. 5 ze zm.
[38] Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.
[39] Dz.U. z 2021 r. poz. 850.
[40] Dz.Urz. UE L 2000.303.16.
[41] Dz.U. z 2020 r. poz. 130.

szenia praw wynikających z licencji detektywistycznej (wyrok z 13 lipca 2021 r., II GSK 1409/18).

Wezwanie wystosowane w trybie art. 64 § 2 k.p.a. powinno służyć wyłącznie usunięciu braków formalnych pisma, których nieusunięcie nie pozwala na nadanie mu biegu. Nie dotyczy natomiast okoliczności, które są istotne dla ustalenia stanu faktycznego sprawy. Organ nie może wykorzystać tego trybu do merytorycznej oceny złożonego podania oraz jego załączników. Jeżeli, zdaniem rady izby inżynierów budownictwa, w złożonym oświadczeniu niedostatecznie były określone czynności zawodowe, jakie wnioskodawca zamierza wykonywać, a ich określenie było możliwe (art. 20a ust. 4 pkt 1a ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa[42]) oraz niewystarczające były dokumenty poświadczające kwalifikacje zawodowe wnioskodawcy (art. 20a ust. 4 pkt 4 tej ustawy), to należało odmówić wpisu tymczasowego wpisu na listę członków izby. Rada mogła też, na podstawie art. 20a ust. 2 ustawy o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa, wszcząć postępowanie w sprawie uznania kwalifikacji zawodowych, w którym dokonano by weryfikacji kwalifikacji skarżącego, a które to postępowanie toczyłoby się na podstawie art. 34 ustawy z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej[43] (wyrok z 26 marca 2021 r., II GSK 258/21).

3.7. Dysponowanie środkami publicznymi pochodzącymi z UE, Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego

3.7.1. Dotacje oraz subwencje z budżetu państwa, w tym dla jednostek samorządu terytorialnego. Rozpoznane sprawy dotyczyły głównie określenia kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu państwa (wyroki: I GSK 1023/21, I GSK 540/21, I GSK 198718, I GSK 651/18, I GSK 635/18) i zobowiązania do zwrotu nienależnie uzyskanej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej (wyroki: I GSK 2047/18, I GSK 2046/18, I GSK 2096/18, I GSK 1775/18, I GSK 1536/19).

Przepisy art. 18 ust. 1 pkt 9, ust. 2 i ust. 3 ustawy z dnia 12 marca 2014 r. o pomocy społecznej[44] nie mogą być wykładane rozszerzająco, co oznacza, że nie mogą być stosowane do wypłacania wynagrodzenia kuratora osoby częściowo ubezwłasnowolnionej ze środków dotacji celowej przyznanej skarżącej w latach 2011–2014 na sfinansowanie zobowiązań Skarbu Państwa z tytułu wypłacania wynagrodzeń za sprawowanie opieki (art. 18 ust. 1 pkt 9 ustawy), wynikających z postanowienia sądu, których wykonanie powinno nastąpić do końca – odpowiednio – grudnia 2011, 2012, 2013 i 2014 r. oraz na koszty obsługi tego zadania – art. 18 ust. 2 i 3 ustawy (wyrok z 28 kwietnia 2021 r., I GSK 635/18).

Zakres rekompensaty utraconych dochodów, o którym mowa w art. 10 ust. 5 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw[45] dotyczy wyłącznie roku poprzedniego. Wyłączone są zatem z tej rekompensaty lata wcześniejsze. Część rekompensująca subwencji ogólnej, określana ogólnie corocznie w ustawie budżetowej, dotyczy rekompensaty utraconych gminnych dochodów

[42] Dz.U. z 2019 r. poz. 1117.
[43] Dz.U. z 2020 r. poz. 220 ze zm.
[44] Dz.U. z 2016 r. poz. 930.
[45] Dz.U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.

roku poprzedniego. Tym samym nie jest uprawnione uzyskanie takiej rekompensaty za lata wcześniejsze niż rok poprzedni, za który w rozumieniu tego przepisu przyznawana jest subwencja (wyrok z 15 stycznia 2021 r., I GSK 2004/19).

Dotacja oświatowa, o której mowa w art. 26 ust. 2 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych[46], przysługuje organowi prowadzącemu szkołę na ucznia (słuchacza), który został do niej zapisany także po pierwszym dniu danego miesiąca, pod warunkiem, że uczeń uczestniczył w co najmniej 50% obowiązkowych edukacyjnych zajęć w tym miesiącu (wyrok z 19 marca 2021 r., I GSK 1713/20).

Działanie Polskiego Funduszu Rozwoju polegające na odmowie prawa do wypłaty subwencji finansowanej w ramach programu rządowego „Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju Małych i Średnich Firm" przyjętego na podstawie uchwały Rady Ministrów nr 50/2020 z 27 kwietnia 2020 r., podjętej na podstawie art. 21 a ustawy z 4 lipca 2019 r. o systemie instytucji rozwoju[47] nie mieści się w zakresie podmiotowym i przedmiotowym k.p.a., w szczególności w jego art. 1 pkt 1 i 2. W świetle art. 1 pkt 1 i 2 oraz art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a. Polski Fundusz Rozwoju S.A. z siedzibą w Warszawie nie został wyposażony w status organu administracyjnego w rozumieniu przepisów k.p.a. Statusu tego podmiot ten nie uzyskał na podstawie odrębnych przepisów, w tym w szczególności na podstawie ustawy z dnia 5 lipca o systemie instytucji rozwoju. W związku z realizacją zadań publicznych PFR nie został wyposażony w kompetencję do podejmowania czynności o charakterze władczym, w tym również wydawania decyzji administracyjnych (postanowienia z: 5 października 2021 r., I GSK 1154/21; 19 listopada 2021 r., I GSK 1417/21).

3.7.2. Sprawy budżetowe jednostek samorządu terytorialnego. W tej grupie dominowały sprawy dotyczące określenia kwoty dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, podlegającej zwrotowi do budżetu miasta, gminy (wyroki: I GSK 911/21, I GSK 529/18, I GSK 653/21, I GSK 655/18, I GSK 2110/18, I GSK 2006/18, I GSK 2145/18, I GSK 417/21, I GSK 364/21, I GSK 1999/18, I GSK 386/21, I GSK 1981/19, I GSK 681/18, I GSK 1762/18, I GSK 1999/18, I GSK 1833/18, I GSK 1834/18, I GSK 1835/18, I GSK 371/18, I GSK 458/18, I GSK 457/18, I GSK 1240/18, I GSK 1806/20, I GSK 2101/18, I GSK 2216/18). Rzadziej występowały sprawy dotyczące ustalenia kwoty dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, przypadającej do zwrotu do budżetu miasta, powiatu (wyroki: I GSK 2729/18, I GSK 1925/18, I GSK 316/21, I GSK 783/21, I GSK 448/21, I GSK 795/21); zobowiązania do zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem (wyroki: I GSK 1086/21, I GSK 1812/18, I GSK 2181/18, I GSK 1820/20, I GSK 1993/18, I GSK 2093/18, I GSK 28/21, I GSK 214/18, I GSK 1086/21, I GSK 745/21); trybu udzielania i rozliczania dotacji oraz trybu przeprowadzania kontroli (wyroki: I GSK 1910/18, I GSK 1909/18, I GSK 688/18, I GSK 1904/18, I GSK 1753/20); wypłaty zaniżonej kwoty dotacji (wyroki: I GSK 1168/21, I GSK 427/21, I GSK 837/21, I GSK 650/21, I GSK 701/21, I GSK 122/21, I GSK 344/21, I GSK 49/21, I GSK 75/21); bezczynności w sprawie wypłaty dotacji (wyroki: I GSK 744/21, 1747/20); odmowy przyznania dotacji celowej (wyrok I GSK 265/21); aktualizacji kwoty dotacji (wyroki: I GSK 2845/18, 2853/18).

W świetle art. 251 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[48] zapłata nie jest jedynym sposobem wykorzystania dotacji i nie należy utożsamiać wydatkowania środków z jej wykorzystaniem. Dotacja oświatowa może być wykorzystana wy-

[46] Dz.U. z 2020 r. poz. 17 ze zm.

[47] Dz.U. z 2020 r. poz. 2011.

[48] Dz.U. z 2019 r. poz. 869; dalej: u.f.p.

łącznie na pokrycie wydatków bieżących przedszkola, w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Tym samym, dotacje samorządowe, przeznaczone na cele bezpośrednio związane z kształceniem, wychowaniem i opieką, o jakich mowa w art. 90 ust. 3d ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty[49] nie muszą być wykorzystywane tylko przez zapłatę za zrealizowanie zadania. Wykorzystanie dotacji następuje poprzez realizację celów przedszkola w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej w danym okresie, niezależnie od terminów płatności należności wynikających z realizacji tych celów, np. wynagrodzenia pracowników, składek z ubezpieczenia społecznego (wyrok z 1 grudnia 2021 r., I GSK 529/18).

Zgodnie z art. 35 ust. 3 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych[50] możliwe jest finansowanie z dotacji na 2018 r. wydatku poniesionego w tym samym roku, nawet jeżeli dotyczył on innego roku budżetowego. Chodzi tu o sytuację, w której dotacja została przyznana na realizację zadań danego roku i w tym samym roku jest wydatkowana, chociaż zadania mogą odnosić się do innego roku budżetowego. Powołany art. 35 ust. 3 ma zastosowanie w przypadku, gdy w roku następnym po roku budżetowym nastąpiło wyrównanie dotacji za rok poprzedni. Dzięki tej regulacji wyrównanie dotacji dokonane w roku następnym po roku budżetowym, którego ta dotacja dotyczy, powinno być traktowane tak jak dotacja rozliczana w ramach roku, w którym została faktycznie wypłacona, chociaż dotyczyła zadań roku poprzedniego. Przedstawiona wykładnia art. 35 ust. 3 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych koresponduje z postanowieniami art. 211 ust. 2 oraz art. 236 ust. 2 u.f.p. (wyrok z 3 listopada 2021 r., I GSK 448/21).

Istotną grupę stanowiły orzeczenia dotyczące badania zgodności z prawem uchwał wydawanych przez jednostki samorządu terytorialnego w sprawie trybu udzielania i rozliczania dotacji. NSA prezentował w nich m.in. pogląd, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, wykonując upoważnienie ustawowe zawarte w art. 38 ust. 1 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, uprawniony jest do stworzenia systemu kontroli, który będzie pozwalał na pełną weryfikację wykorzystywania przez beneficjentów dotacji. Korzystając z prawotwórczej kompetencji przewidzianej w tym przepisie powinien mieć na uwadze zasadę, zgodnie z którą wyznaczanie obowiązków obywateli i ich sytuacji wobec państwa oraz regulowanie kompetencji organów administracji publicznej należy do materii ustawowej. Z art. 38 ust. 1 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych nie wynika, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego został upoważniony do stanowienia prawa w zakresie wyposażenia organu kontrolującego w inne uprawnienia kontrolne niż przewidziane w tym przepisie oraz do nałożenia na podmioty kontrolowane innych obowiązków niż wynikające z tego przepisu Wyposażenie kontrolujących na etapie kontroli w kompetencję do przeprowadzenia oględzin oraz w kompetencję do przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka oraz dowodu z opinii biegłego narusza postanowienia art. 38 ust. 1 w zw. z art. 36 ust. 1–3 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych oraz art. 2 i art. 84 Konstytucji RP (por. wyroki NSA z: 17 listopada 2021 r., I GSK 800/21; 3 listopada 2021 r., I GSK 388/21; 7 lipca 2021 r., I GSK 310/21 i I GSK 117/21).

W omawianej grupie znalazły się również sprawy dotyczące rozstrzygnięć nadzorczych.

Stwierdzając nieważność uchwały w sprawie wprowadzenia zmian w uchwale budżetowej przyjęto, że podstawę odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych dla na-

[49] Dz.U. z 2016 r. poz. 1943 ze zm.

[50] Dz.U. z 2017 r. poz. 2203; dalej: ustawa o finansowaniu zadań oświatowych.

uczycieli będących emerytami, rencistami lub nauczycielami pobierającymi nauczycielskie świadczenie kompensacyjne, dokonywanego zgodnie z art. 53 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela[51], stanowią świadczenia otrzymywane w wymiarze rocznym (wyrok z 9 listopada 2021 r., I GSK 739/21).

Pojęcie „dotacja na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji", o której mowa w art. 403 ust. 4–6 ustawy z 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska[52] powinno być rozumiane jako typowa dotacja inwestycyjna, czyli wsparcie finansowe, na podstawie którego beneficjent wytwarza określoną rzecz lub dobro o charakterze trwałym lub też ulepsza dobro już istniejące, nie zaś jako wsparcie finansowe służące pokryciu bieżących kosztów obsługi czy utrzymania określonych rodzajów działań, nawet jeżeli działania te prowadzą finalnie do pozytywnych skutków w zakresie ochrony środowiska. Inwestycja nie może być utożsamiana z przeznaczaniem środków finansowych na zakup mediów czy produktów, które ulegają zużyciu w procesie normalnej eksploatacji. Dotacji celowych ze środków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 403 ust. 4 p.o.ś.można udzielać jedynie na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji, a nie na wydatki bieżące (wyrok z 5 października 2021 r., I GSK 406/21).

Uchwała podejmowana w trybie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym[53] o udzieleniu pomocy rzeczowej nie kreuje bezpośrednio zobowiązania, którego następstwem będzie wydatek. Źródłem takiego zobowiązania będzie dopiero zawarta przez wójta umowa z beneficjentem. Z art. 44 ust. 1 pkt 2 u.f.p. wynika, że wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, która stanowi podstawę jej gospodarki finansowej w danym roku. Budżet jest planem rocznym, wynika to wprost z art. 211 ust. 2 i 3 u.f.p., co oznacza, że może obejmować tylko taki okres. Nie powinny więc wchodzić do niego zobowiązania wykraczające poza rok budżetowy. Nie ma zatem podstaw do podejmowania przez jednostkę samorządową uchwały o pomocy rzeczowej dla innej jednostki na przyszłe lata budżetowe (wyrok z 27 maja 2021 r., I GSK 1767/18).

Ponadto NSA rozstrzygał sprawy, w których przedmiotem zaskarżenia było działanie bądź czynność prezydenta miasta w przedmiocie zastrzeżeń do protokołu kontroli w sprawie trybu udzielania dotacji szkołom i placówkom oświatowym niepublicznym, a także rozliczania dotacji oraz trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania (I GSK 775/21, I GSK 1568/21), w przedmiocie wystąpienia pokontrolnego dotyczącego nieprawidłowości w zakresie wykorzystania części dotacji (I GSK 467/21 i 1051/21) oraz w przedmiocie odmowy udzielenia dotacji na pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności gospodarczej (I GSK 1497/21). W sprawach tych istotne znaczenie miała kwestia dopuszczalności drogi sądowej. I tak w postanowieniu z 2 czerwca 2021 r., I GSK 467/21, NSA uznał, że „zawiadomienie" zawarte w wystąpieniu pokontrolnym nie mieści się we wskazanych w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. rozstrzygnięciach, gdyż nie dotyczy bezpośrednio uprawnień ani obowiązków strony wynikających z przepisów prawa. Także w postanowieniu z 4 sierpnia 2021 r., I GSK 775/21, NSA uznał, że nie podlegała zaskarżeniu do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. czynność prezydenta miasta polegająca na ustosunkowaniu się do zastrzeżeń wniesionych przez podmiot kontrolowany

[51] Dz.U. z 2019 r. poz. 2215 ze zm.

[52] Dz.U. z 2019 r. poz. 1396 ze zm.; dalej: p.o.ś.

[53] Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.

do protokołu kontroli. Natomiast droga sądowa będzie dopuszczalna w przypadku informacji prezydenta miasta w przedmiocie odmowy udzielenia dotacji na pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności gospodarczej przyznawanej na podstawie art. 15zze[4] ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, gdyż mieści się ona w zakresie aktów i czynności, przekazanych do kontroli sądu administracyjnego. Zdaniem NSA, działanie organu na podstawie art. 15 zze[4] ust. 1 u.COVID-19 jest działaniem z zakresu administracji publicznej, tyle tylko, że z wykorzystaniem pewnych konstrukcji cywilnoprawnych. Mamy tu do czynienia z innym aktem, a nie z czynnością materialno-techniczną (postanowienia z: 23 listopada 2021 r., I GSK 1497/21 i 7 kwietnia 2021 r., I GSK 211/21).

3.7.3. Zamówienia publiczne. W celu ustalenia czy mamy do czynienia z jednym zamówieniem podzielonym na części, czy z kilkoma zamówieniami należy posłużyć się takimi kryteriami jak tożsamość przedmiotowa zamówienia (usługi tego samego rodzaju i o tym samym przeznaczeniu), tożsamość czasowa zamówienia (możliwe udzielenie zamówienia w tym samym czasie) i możliwość wykonania zamówienia przez jednego wykonawcę (tożsamość podmiotowa). Ustalenie wartości zamówienia jest kluczową czynnością dla przesądzenia o konieczności stosowania przepisów o zamówieniach publicznych, jak również dla prawidłowego wyboru trybu zamówienia (wyrok z 25 lutego 2021 r., I GSK 233/18).

3.7.4. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Delikt finansowy, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych[54], jest deliktem o charakterze skutkowym, co oznacza, że do przypisania tego czynu oraz odpowiedzialności za ten czyn konieczne jest wykazanie wypełnienia przez jego sprawcę wszystkich określonych nim znamion łącznie, a mianowicie niewykonania zobowiązania jednostki finansów publicznych i pozostającej w związku przyczynowo-skutkowym z niewykonaniem w terminie tego zobowiązania zapłaty odsetek, kar lub opłat (albo oprocentowania należności). Bez znaczenia pozostaje przy tym, czy wykonane w terminie zobowiązanie z tytułu zaciągnięcia pożyczki z Funduszu stanowiłoby rozchód budżetu jednostki kierowanej przez skarżącego czy jego wydatki. Skoro ustawodawca jako rozdysponowanie środków publicznych przyjął ich wydatkowanie, bez podziału na rozchody i wydatki, zasady gospodarowania tymi środkami określone m.in. w treści art. 44 ust. 3 pkt 3 u.f.p. należy odnosić także do rozchodów publicznych (wyrok z 17 listopada 2021 r., I GSK 807/21).

Istotne zmiany umowy w sprawie zamówienia publicznego w rozumieniu art. 144 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych[55] to takie, które gdyby zostały zamieszczone w ogłoszeniu o zamówieniu lub SIWZ umożliwiłyby ubieganie się o zamówienie innym wykonawcom niż ci, którzy zostali dopuszczeni do udziału w postępowaniu lub złożyli oferty, a tym samym – wykonawcom, którzy złożyliby inne oferty niż ta, która została wybrana jako najkorzystniejsza (wyrok z 24 lutego 2021 r., I GSK 608/18).

3.7.5. Inne sprawy. W tej grupie dominowały sprawy, które dotyczyły: zobowiązania do zwrotu dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych (orzeczenia: I GSK 1000/21, I GSK 887/21, I GSK 347/21, I GSK 254/21, I GSK 579/18, I GSK 580/18) i naka-

[54] Dz.U. z 2019 r. poz. 1440; dalej: ustawa o odpowiedzialności.

[55] Dz.U. z 2013 r. poz. 907 ze zm.

zu zwrotu środków przekazanych tytułem dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych (I GSK 853/21, I GSK 1215/21, I GSK 893/21, I GSK 94/21, I GSK 975/21, I GSK 928/21, I GSK 261/21, I GSK 161/21, I GSK 2238/18, I GSK 769/19, I GSK 912/20); odmowy wypłaty miesięcznego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych (I GSK 894/21, I GSK 612/21, I GSK 1752/18, I GSK 695/18, I GSK 1844/18, I GSK 1872/18, I GSK 1845/18, I GSK 1873/18, I GSK 1874/18, I GSK 1916/18, I GSK 307/18, I GSK 313/18, I GSK 1415/20, I GSK 1459/20); zwrotu utraconych dochodów z tytułu zwolnienia z podatku od nieruchomości (I GSK 1744/18, I GSK 1856/18, I GSK 2058/18, I GSK 2413/18, I GSK 624/18, I GSK 1796/18, I GSK 1763/18, I GSK 1797/18, I GSK 3372/18, I GSK 1523/20, I GSK 1522/20); kontynuowania czynności kontrolnych płatnika składek (I GSK 1316/21, I GSK 1652/20, I GSK 1614/20, I GSK 1570/20, I GSK 1436/20, I GSK 1461/20). Mniej liczne były sprawy dotyczące finansowania oświetlenia terenów zewnętrznych znajdujących się w zasobach spółdzielni (I GSK 834/21, I GSK 1014/21, I GSK 1053/21, I GSK 908/21), odmowy stwierdzenia i zwrotu nadpłaty z tytułu umów najmu nieruchomości Skarbu Państwa (I GSK 666/21).

Termin, o którym mowa w art. 29 ust. 3a[1] ustawy o rehabilitacji[56], odnosi się do przekazywania na wyodrębniony rachunek bankowy niewykorzystanych środków funduszu i nie dotyczy terminu przekazania należnych kwot z tytułu pobranych zaliczek na rzecz funduszu. Dotyczy on zachowania się pracodawcy po uzyskaniu przez zakładowy fundusz środków z zaliczek na podatek dochodowy. W sytuacji, gdy środki zgromadzone w zakładowym funduszu aktywności, pochodzące m.in. z wpłat zaliczek, nie zostaną wykorzystane na cele określone w rozporządzeniu w sprawie zakładów aktywności zawodowej, należy je przekazać na wyodrębniony rachunek bankowy, w terminie do 31 grudnia roku, w którym uzyskano te środki. Przepis art. 29 ust. 3a[1] ustawy o rehabilitacji, dotyczy przede wszystkim sankcji z tytułu nieprawidłowego gospodarowania środkami zakładowego funduszu aktywności, takimi jak jego wydatkowanie niezgodnie z przepisami wydanymi na podstawie rozporządzenia lub nieprzekazania niewykorzystanych środków zakładowego funduszu aktywności na wyodrębniony rachunek bankowy tego funduszu w terminie do 31 grudnia roku, w którym uzyskano te środki (wyrok z 15 września 2021 r., I GSK 254/21).

Przez koszty płac, o których mowa w art. 26a ust. 1a[1] pkt 3 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych[57] należy rozumieć wyłącznie wynagrodzenie wypłacane pracownikom niepełnosprawnym (wyrok z 24 września 2021 r., I GSK 261/21). Z perspektywy art. 26a ust. 1a[1] pkt 3 ustawy poniesienie przez pracodawcę miesięcznych kosztów płacy oznacza faktyczne (rzeczywiste) poniesienie tych świadczeń, w tym ich zapłatę, przez pracodawcę, a nie ich rozliczenie czy zaksięgowanie przez ZUS (wyrok z 8 grudnia 2021 r., I GSK 975/21). Przepis art. 26a ust. 9 ustawy o rehabilitacji i zatrudnianiu powinien być on rozumiany w ten sposób, że w przypadku nieuregulowania przez pracodawcę zaległości wobec PFRON do 31 stycznia roku następującego po roku, za który pracodawcy przysługuje miesięczne dofinansowanie do wynagrodzenia pracownika niepełnosprawnego, Prezes Zarządu Funduszu wydaje decyzję o odmowie wypłaty miesięcznego dofinansowania za określony okres, tylko jeżeli uprzednio wydał decyzję o wstrzymaniu dofinansowania za ten okres do czasu uregulowania zaległości przez pracodawcę (wyrok z 25 maja 2021 r., I GSK 1752/18).

[56] Dz.U. z 2018 r. poz. 511 ze zm.

[57] Dz.U. z 2018 r. poz. 511 ze zm.; dalej: ustawa o rehabilitacji i zatrudnianiu.

Przepisy art. 45–47 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej[58] nie są przepisami szczególnymi w stosunku do przepisów art. 50 ust. 3 i ust. 17 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych[59] ponieważ zakres regulacji ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych co do udostępniania danych i informacji organom KAS jest podmiotowo oraz przedmiotowo wąski, ograniczony do tych danych, które na podstawie przepisów tej ustawy gromadzi ZUS (wyrok z 29 września 2021 r., I GSK 305/21).

Instytucja sprzeciwu uregulowana w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców[60] jest specjalnym środkiem prawnym, gwarantującym ochronę praw przedsiębiorców w przypadku naruszania przez organ kontroli określonych przepisów, które zostały wymienione enumeratywnie w art. 59 ust. 1 tej ustawy. Prawo wniesienia sprzeciwu przysługuje przedsiębiorcy, co do którego wszczęto kontrolę. Sprzeciw można wnieść tylko w trakcie trwania kontroli – a więc nie jest możliwe jego wniesienie ani przed, ani po zakończeniu kontroli (wyrok z 14 stycznia 2021 r., I GSK 1652/20).

Przepis art. 48 ust. 3 pkt 4 oraz art. 49 ust. 7 pkt 7 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych[61] należy interpretować w ten sposób, że wskazanie zakresu przedmiotowego kontroli oznacza wskazanie materii objętej kontrolą oraz czasookresu, którego dotyczy kontrola (okresów rozliczeniowych). Zgodnie z art. 48 ust. 7 pkt 7 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców[62] wskazanie w upoważnieniu do kontroli daty przewidywanego terminu zakończenia kontroli oznacza wskazanie konkretnej daty, czyli dnia, miesiąca oraz roku. Natomiast z art. 55 ust. 1 pkt powołanej ustawy wynika, że czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym, po pierwsze, nie może przekraczać w odniesieniu do średnich przedsiębiorców 24. dni roboczych, a po drugie, obejmuje czas trwania kontroli bez względu na miejsce jej wykonywania, a zatem obejmuje kontrolę przeprowadzaną w siedzibie przedsiębiorcy lub w miejscu wykonywania działalności gospodarczej, w miejscu przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, innym niż siedziba lub miejsce wykonywania działalności gospodarczej oraz w siedzibie organu kontroli (wyrok z 1 grudnia 2021 r., I GSK 1316/21).

Na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych[63], ustawodawca wprowadzając rekompensatę dla gmin doprecyzował przepis zwalniający grunty położone w parkach narodowych i rezerwatach przyrody z podatku od nieruchomości, poprzez wymóg objęcia tych gruntów ochroną ścisłą, czynną i krajobrazową, i jednocześnie określił na podstawie jakiego dokumentu można zidentyfikować tego rodzaju formy ochrony, nakazując ich wskazanie w planie ochrony ewentualnie – do czasu jego ustanowienia – projekcie zadań ochronnych. Obowiązek wyznaczania obszarów objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową dotyczy tylko parków narodowych i rezerwatów przyrody na podstawie art. 20 ust. 3 pkt 3 i art. 22 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody[64] (wyrok z 28 kwietnia 2021 r., I GSK 3372/18).

[58] Dz.U. z 2016 r. poz. 1947.
[59] Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm.
[60] Dz.U. z 2021 r. poz. 162 .
[61] Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm.
[62] Dz.U. z 2019 r. poz. 1292.
[63] Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.; dalej: u.p.o.l.
[64] Dz.U. z 2016 r. poz. 2134 ze zm.

W sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia było pismo (informacja) Dyrektora Wojewódzkiego Urzędu Pracy w przedmiocie odmowy przyznania świadczenia na rzecz ochrony miejsc pracy ze środków Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych na dofinansowanie wynagrodzenia pracowników objętych przestojem ekonomicznym albo obniżonym wymiarem czasu pracy w następstwie wystąpienia COVID-19 (postanowienia: I GSK 1554/21, I GSK 1091/21, I GSK 1654/21, I GSK 1555/21, I GSK 1563/21, I GSK 1415/21, I GSK 1414/21, I GSK 1413/21, I GSK 1074/21, I GSK 1049/21, I GSK 776/21, I GSK 788/21, I GSK 549/21) NSA prezentował stanowisko, że odmowę zawarcia umowy o wypłatę wydaną na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 11 października 2013 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z ochroną miejsc pracy[65] w zw. z art. 15g ust. 1 i 17 u.COVID-19 zaliczyć należy do kategorii aktów z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, które podlegają kognicji sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. (zob. postanowienia: z 29 czerwca 2021 r., I GSK 549/21 i z 19 listopada 2021 r., I GSK 1415/21).

3.7.6. Subwencje unijne, fundusze strukturalne i regulacja rynków branżowych

3.7.6.1. Płatności obszarowe. Podobnie jak w latach ubiegłych NSA rozpoznawał sprawy, które dotyczyły trzech rodzajów płatności (płatności w ramach systemów wsparcia bezpośredniego, płatności ONW, płatności ekologicznej oraz płatności rolnośrodowiskowej), jak również sprawy dotyczące ustalenia i zwrotu nienależnie pobranych płatności.

Złożenie wniosku o płatności rolnicze po śmierci mocodawcy przez jego pełnomocnika, w imieniu tego mocodawcy i na jego rzecz, nawet w przypadku pełnomocnictwa niewygasającego (art. 101 § 2 k.c.), jest nieskuteczne. W konsekwencji takiego wniosku postępowanie jest bezprzedmiotowe, gdyż brak jednego z konstrukcyjnych elementów stosunku prawnego – podmiotu, na rzecz którego mogłaby być przyznana płatność rolnicza (wyrok z 27 października 2021 r., I GSK 571/21).

Przepis art. 13 ust. 1 akapit 3 rozporządzenia Komisji nr 640/2014 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku zaistnienia siły wyższej lub nadzwyczajnej okoliczności, o których mowa w art. 2 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 trwającej dłużej niż 25 dni rolnik zachowuje prawo do płatności, chociażby z tego powodu, że niektóre przypadki siły wyższej lub nadzwyczajnych okoliczności trwają dłużej niż okres 25 dni. Wykładnia prowadząca do rezultatu przyznania płatności rolnikowi, u którego stan siły wyższej lub nadzwyczajnej okoliczności trwa do 25 dni i odmowy przyznania płatności rolnikowi, u którego ten sam stan siły wyższej lub nadzwyczajnej okoliczności trwa 26 dni lub dłużej narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego i zasadę równości (wyrok z 27 października 2021 r., I GSK 558/21).

Niezastosowanie się przez organ administracji do obowiązku nałożenia kary administracyjnej w postaci odpowiedniego pomniejszenia płatności z tytułu zazieleniania wynikającego z art. 28 ust. 1 akapit 1 w zw. z ust. 3 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 640/2014 z dnia 11 marca 2014 r. uzupełniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 w odniesieniu do zintegrowanego systemu zarządzania i kontroli oraz warunków odmowy lub wycofania płatności oraz do kar administracyjnych mających zastosowanie do płatności bezpośrednich, wsparcia rozwoju obszarów wiejskich oraz zasady wzajemnej zgodności[66] w zw. z art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 5 lutego 2015 r.

[65] Dz.U. z 2019 r. poz. 669.

[66] Dz.Urz. UE L 2014.181.48 ze zm.

o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego[67], stanowi rażące naruszenie prawa w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. (wyrok z 5 stycznia 2021 r., I GSK 1472/20).

Dokument, o którym mowa w § 13t ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 stycznia 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu i sposobów realizacji niektórych zadań Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa[68] (kopia protokołu oszacowania szkód), warunkuje dopuszczalność wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawie o udzielenie pomocy finansowej producentowi rolnemu w związku z powstaniem szkody w uprawach rolnych spowodowanej wystąpieniem w 2017 r. huraganu, deszczu nawalnego lub gradu, zatem niedołączenie takiego dokumentu do wniosku jest brakiem formalnym, o którym mowa w art. 64 § 2 k.p.a. (wyrok z 7 września 2021 r., I GSK 492/21).

Interpretując § 33 ust. 6 w zw. z § 4 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 18 marca 2015 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Działanie rolno-środowiskowo-klimatyczne" objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020[69] należy przyjmować, że „przekształcenie" trwałych użytków zielonych polega na doprowadzeniu użytku do takiego stanu agrotechnicznego, że utracił on właściwy dla trwałego użytku zielonego charakter, a więc przestał być gruntem wykorzystywanym do uprawy traw lub innych zielnych roślin wymienionych w art. 4 ust. 1 lit. h/ rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1307/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiającego przepisy dotyczące płatności bezpośrednich dla rolników na podstawie systemów wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 637/2008 i rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009[70] (wyrok z 22 września 2021 r., I GSK 296/21).

3.7.6.2. Renty strukturalne. W sprawach dotyczących: ustalenia kwoty nienależnie pobranych płatności z tytułu renty strukturalnej (wyroki z: 29 października 2021, I GSK 642/21; 18 czerwca 2021, I GSK 1935/18) NSA przyjął, że art. 73 ust. 4 rozporządzenia Komisji (WE) nr 796/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wdrażania zasady współzależności, modulacji oraz zintegrowanego systemu administracji i kontroli przewidzianych w rozporządzeniach Rady (WE) nr 1782/2003 i (WE) nr 73/2009, oraz wdrażania zasady współzależności przewidzianej w rozporządzeniu Rady (WE) nr 479/2008[71] reguluje wyłączenie obowiązek zwrotu płatności nienależnej, gdy jej wypłata nastąpiła wskutek pomyłki organu przy braku możliwości jej wykrycia przez rolnika.

3.7.6.3. Zalesianie gruntów rolnych. W sprawach dotyczących zalesiania gruntów rolnych NSA odniósł się do zagadnień: wypłaty premii zalesieniowej (wyrok z 29 października 2021, I GSK 624/21), ustalenia kwoty nienależnie pobranych płatności z tytułu zalesiania gruntów rolnych (wyroki z: 18 sierpnia 2021, I GSK 2053/18; 15 czerwca 2021, I GSK 1876/18; 29 kwietnia 2021, I GSK 638/18), przyznania premii pielęgnacyjnej i zalesieniowej (wyroki z: 14 lipca 2021, I GSK 12/21; 4 lutego 2021, I GSK 1700/20), stwierdzenia nieważności decyzji w przedmiocie uchylenia decyzji i umorzenia postępowania w sprawie ustalenia kwoty nienależnie pobranych płatności z tytułu zalesiania gruntów rolnych (wyrok z 5 stycznia 2021, I GSK 1549/20).

[67] Dz.U. z 2018 r. poz. 1312.
[68] Dz.U. z 2015 r. poz. 187 ze zm.
[69] Dz.U. z 2015 r. poz. 415 ze zm.
[70] Dz.Urz. UE L 2013.347.608 ze zm.
[71] Dz.Urz. UE L 2004.141.18 ze zm.

W świetle art. 3 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE, EURATOM) nr 2988/95 z 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich[72] w przypadku programów wieloletnich okres przedawnienia biegnie przynajmniej do momentu ostatecznego zakończenia programu, niemniej jednak okres ten nie może być krótszy niż cztery lata (chyba że zasady sektorowe wprowadzą okres krótszy, nie krótszy jednak niż trzy lata). Natomiast okres ten ulega wydłużeniu w sytuacji, gdy czas trwania programu wieloletniego wykracza poza czteroletni okres. Pozwala to na możliwość rozliczania udzielonych płatności przynajmniej do końca obowiązywania danego planu, według którego owe płatności są przyznawane. Niemniej jednak, gdy czteroletni okres przedawnienia wykracza poza moment ostatecznego zakończenia programu wieloletniego, nie pozbawia to możliwości dochodzenia przez organ ustalenia kwot nienależnie pobranych płatności pomimo upływu tego momentu. Organ bowiem zachowuje możliwość ustalenia tych kwot aż do upływu okresu 4 lat liczonych od chwili dopuszczenia się nieprawidłowości (wyrok z 29 kwietnia 2021 r., I GSK 638/18).

3.7.6.4. Inne sprawy. NSA zajmował także stanowisko w sprawach dotyczących odmowy przyznania pomocy finansowej z udziałem środków z budżetu Unii Europejskiej oraz określenia i zobowiązania przypadającej do zwrotu kwoty dofinansowania z budżetu Unii Europejskiej.

Aby podważyć samą konieczność żądanego od beneficjenta zwrotu środków, o jakich mowa w art. 207 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych należy udowodnić, że stwierdzone uchybienia nie były nieprawidłowościami w rozumieniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiającego wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006[73], za które dokonuje się korekt finansowych, zgodnie z art. 143 ust. 2 tego rozporządzenia (wyrok z 4 lutego 2021 r., I GSK 1773/20).

Konstrukcja art. 57 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z 11 lipca 2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1260/1999[74] prowadzi do wniosku, że w pierwszej kolejności należy ustalić naruszenie zasady określonej w ust. 1 tego przepisu, ażeby rozważać o zastosowaniu wyjątku, o którym mowa w jego ust. 5 (wyrok z 9 czerwca 2021 r., I GSK 1790/18).

W zakresie spraw dotyczących pomocy finansowej dla producentów rolnych ujawniło się zagadnienie dotyczące charakteru prawnego terminu przewidzianego w art. 34 ust. 2 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2017/891 z 13 marca 2017 r.[75] Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą zezwolić na zmiany w programach operacyjnych w trakcie roku, na określonych przez nie warunkach. Decyzje dotyczą-

[72] Dz.Urz. UE Nr L 1995.312.1 ze zm.
[73] Dz.Urz. UE L 2013.347.320.
[74] Dz.Urz. UE L 2006.210.25
[75] Dz.Urz. UE L 2017.138.4.

ce tych zmian, podejmuje się do 20 stycznia roku następującego po roku, w którym zwrócono się o zmiany. Adresatem uregulowanego w tym przepisie terminu jest organ administracyjny, a nie strona postępowania administracyjnego. Przepis ten wyznacza organowi administracyjnemu termin do zakończenia postępowania administracyjnego, co przemawia za jego procesowym charakterem. Prawodawca nie zdecydował się na zastosowanie określonych skutków w odniesieniu do naruszenia przez organ administracyjny terminu przewidzianego w art. 34 ust. 2 rozporządzenia delegowanego Komisji 2017/891 należy więc przyjąć, że jest to termin procesowy instrukcyjny (wyrok z 3 lutego 2021 r., I GSK 1633/20).

Analiza § 2 ust. 3 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 19 września 2013 r. w sprawie warunków wstępnego uznawania grup producentów owoców i warzyw, uznawania organizacji producentów owoców i warzyw oraz warunków i wymagań, jakie powinny spełniać plany dochodzenia do uznania[76] oraz art. 4 ust. 1 lit. a/ rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1307/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiającego przepisy dotyczące płatności bezpośrednich dla rolników na podstawie systemów wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 637/2008 i rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009[77] nie daje podstaw do uznania, że warunkiem przyjęcia nowego członka do grupy producentów owoców i warzyw jest posiadanie przez niego gospodarstwa rolnego przez cały rok poprzedzający rok przystąpienia do grupy (wyroku z 15 czerwca 2021 r., I GSK 1899/18).

3.7.6.5. Polityka spójności. Sprawy z zakresu środków z budżetu Unii Europejskiej (pomocy finansowej) dotyczyły w większości projektów realizowanych w perspektywie 2014–2020, tj. zgodnie z przepisami ustawy z 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020[78]. Sprawy te rozpoznawane były w terminie 30 dni od dnia wniesienia skargi kasacyjnej, stosownie do art. 62 ust. 2 ustawy wdrożeniowej. Przedmiotem większości spraw była negatywna ocena projektu, bądź ponowna negatywna ocena projektu. Skargi kasacyjne obejmowały także orzeczenia wydane w sprawach, w których właściwa instytucja pozostawiła protest bez rozpatrzenia, w tym z powodu wyczerpania kwoty przeznaczonej na dofinansowanie projektów oraz w sprawach wsparcia przedsiębiorców negatywnie dotkniętych przez pandemię COVID-19. Skargi kasacyjne wnoszone były także od postanowień sądu pierwszej instancji o pozostawieniu skargi bez rozpatrzenia bądź odrzuceniu skargi. Kontrola sądowoadministracyjna rozstrzygnięć właściwych instytucji w przedmiocie negatywnej oceny projektu w wielu wypadkach sprowadzała się do weryfikacji poprawności oceny projektów w kontekście przesłanek wyrażonych w art. 37 ust. 1 ustawy wdrożeniowej.

Powołany przepis wymaga, aby organ przeprowadzający wybór projektów do dofinansowania, czynił to w sposób przejrzysty, rzetelny i bezstronny oraz zapewnił wnioskodawcom równy dostęp do informacji o warunkach i sposobie wyboru projektów do dofinansowania. Naruszenie którejkolwiek z tych zasad stanowi naruszenie zasady równego dostępu do pomocy. Rzetelność zaś związana jest z ustanowieniem jasnych i zrozumiałych dla wnioskodawców kryteriów wyboru projektów, zgodności postępo-

[76] Dz.U. z 2017 r. poz. 1823 ze zm.

[77] Dz.Urz. UE L 2013.347.608.

[78] Dz.U. z 2020 r. poz. 818; dalej: ustawa wdrożeniowa.

wania właściwej instytucji z ustanowionymi w danym trybie regułami oraz z wszechstronnym uzasadnieniem wyboru. Kryteria oceny powinny być znane wnioskodawcom i odpowiedni sposób im notyfikowane (wyrok z 16 lutego 2021 r., I GSK 1836/20).

Wynikająca z art. 37 ust. 1 ustawy wdrożeniowej zasada przejrzystości, rzetelności i bezstronności wyboru projektów oraz równości traktowania wnioskodawców w dostępie do informacji o zasadach i sposobie wyboru projektów do dofinansowania dotyczy każdego etapu konkursu, począwszy od momentu przygotowywania regulaminu konkursu i formularza aplikacyjnego aż po zakończenie samego postępowania konkursowego. Zasady te mają charakter normatywny i stanowią gwarancję równego traktowania wszystkich potencjalnych beneficjentów pomocy unijnej i znajdują umocowanie w zasadzie równego dostępu do pomocy, wywodzącej się z traktatowej zasady równości. Warunkiem koniecznym dla przeprowadzenia wyboru projektów do dofinansowania zgodnie z regułami przewidzianymi w art. 37 ust. 1 ustawy wdrożeniowej jest ustalenie reguł wyboru w sposób jasny i precyzyjny, jednoznacznie określający konsekwencje prawne działania lub zaniechania uczestników konkursu. Wadliwość prawna lub faktyczna przyjętych reguł wyboru, która pozwala na dowolność i nieweryfikowalność oceny projektów, może być utożsamiana z naruszeniem prawa, o którym mowa w art. 61 ust. 8 pkt 1a ustawy wdrożeniowej. Kontrola sądowoadministracyjna sprowadza się zaś do zbadania, czy dokona ocena projektu nie narusza powyższych reguł (wyrok z 4 marca 2021 r., I GSK 51/21).

Ustawodawca jednoznacznie zobowiązał do opublikowania listy projektów po każdym etapie oceny, wiążąc z tym – jak też z doręczeniem pisemnej informacji o zakończeniu oceny zgłoszonego projektu – prawnie istotne konsekwencje. Przede wszystkim, tylko w tym trybie, a więc po rozstrzygnięciu konkursu możliwe jest określenie listy projektów wybranych do dofinansowania (wyłącznie na podstawie spełnienia kryteriów wyboru projektów) albo listy projektów, które uzyskały wymaganą liczbę punktów, z wyróżnieniem projektów wybranych do dofinansowania. W dalszej kolejności, o ile projekt spełnia wszystkie kryteria wyboru projektów, na podstawie których został wybrany do dofinansowania, może zostać zawarta umowa o dofinansowanie projektu. Spełnienie przesłanek określonych w art. 52 ust. 2 ustawy wdrożeniowej oznacza w istocie obowiązek zawarcia umowy o dofinansowanie, o ile oczywiście kwota przeznaczona na dofinansowanie projektów nie została wyczerpana na skutek zawarcia umów bądź wydania decyzji o dofinansowaniu. Opisane wyżej reguły, gwarantujące efektywność postępowań konkursowych, nie wykluczają możliwości uwzględnienia rezultatu postępowania odwoławczego w danym konkursie. Ustawa wdrożeniowa określa swoiste reguły zabezpieczające (choć nie w pełni) interes prawny i ekonomiczny podmiotów, które uzyskały negatywną ocenę i skorzystały z przysługujących z tej racji środków odwoławczych (wyrok z 18 czerwca 2021 r., I GSK 423/21).

W sprawach dotyczących oceny projektów, których celem jest wsparcie przedsiębiorców negatywnie dotkniętych skutkami epidemii COVID-19, poprzez przeprofilowanie prowadzonej działalności lub zmianę branży przyjęto, że organ powinien swoje preferencje i wymagania konkursowe jasno i precyzyjne określić w dokumentacji konkursowej. Przeprofilowanie to zmiana rodzaju lub zakresu działalności wnioskodawcy, przy czym zmiana ta nie musi polegać na całkowitym przebranżowieniu czyli zmianie branży, w której działał wnioskodawca (wyrok z 12 maja 2021 r., I GSK 366/21).

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z 3 kwietnia 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach wspierających realizację programów operacyjnych w związku z wystąpieniem COVID-19[79] przepisy ustawy wdrożeniowej mają zastosowanie jedynie w zakresie nieuregulowanym u.COVID-19. Z kolei zgodnie z art. 10 tej ustawy wybór do dofinansowania projektów mających na celu ograniczenie wystąpienia negatywnych skutków COVID-19 może następować w trybie nadzwyczajnym (ust. 1). Przepisy u.COVID-19 nie regulują procedury przyznawania grantów, co pozwoliło odwołać się do przepisów ustawy wdrożeniowej. W świetle przepisów tej ustawy, istotą projektu grantowego jest powierzenie beneficjentowi projektu grantowego – grantodawcy (w trybie konkursowym lub pozakonkursowym) przez właściwą instytucję realizacji projektu, w ramach którego dokonuje on wyboru beneficjentów ostatecznych dofinansowania (grantobiorców). Beneficjent projektu grantowego nie realizuje bezpośrednio celów danego programu operacyjnego, lecz wykonuje funkcje instytucji właściwej do wyboru projektów, w rozumieniu art. 37 ust. 1 ustawy wdrożeniowej. Kluczową kompetencją przejętą przez beneficjenta projektu grantowego od właściwej instytucji jest wybór grantobiorców. Wybór grantobiorców następuje w drodze otwartego i odpowiednio upublicznionego (ogłoszonego) naboru, według przyjętego regulaminu rekrutacji i udzielania wsparcia. Projekt grantowy może być realizowany na podstawie decyzji o dofinansowaniu projektu, albo umowy o dofinansowanie projektu, której minimum treściowe określa art. 35 ust. 6 ustawy wdrożeniowej. Procedura wyboru do dofinansowania grantów zakładała dwie fazy procedowania: pierwszą, w której dokonywane były czynności związane z wyborem grantobiorców, i drugą, w której były dokonywane czynności związane z zawarciem i wykonaniem umowy o dofinansowanie. Skoro zawarcie umowy o dofinansowanie musiało być poprzedzone zajęciem przez organ stanowiska, co do oceny projektu, które miało charakter wiążący w kwestii wyboru konkretnego kandydata do dofinansowania, to powiadomienie przez grantodawcę – grantobiorcy o zajętym w tym zakresie stanowisku spełniało kryterium aktu administracyjnego. Przemawia za tym również fakt, że wybór grantobiorcy miał charakter publicznoprawny – opierał się na kryteriach i odbywał zgodnie z procedurami zatwierdzanymi przez właściwą instytucję (art. 36 ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 2 ustawy wdrożeniowej), z upoważnienia, której działał grantodawca. Wszystko to tworzyło materialny substrat zaskarżenia aktu w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. (wyroki z: 22 lipca 2021 r., I GSK 463/21; 18 sierpnia 2021 r., I GSK 510/21; 22 października 2021 r., I GSK 623/21).

3.8. Sprawy z zakresu prawa energetycznego, prawa telekomunikacyjnego, prawa pocztowego oraz prawa geologicznego i górniczego

3.8.1. Prawo energetyczne. W sprawach z zakresu prawa energetycznego orzeczenia dotyczyły rozstrzygnięcia przetargu na wybór przedsięwzięć służących poprawie efektywności energetycznej. W wyrokach z: 23 lipca 2021 r., II GSK 1388/18; 27 sierpnia 2021 r., II GSK 1452/18 i II GSK 47/19, NSA uznał, że nie ma usprawiedliwionych podstaw do twierdzenia, że art. 7, art. 77 § 1 i art. 8 § 1 k.p.a. znajdują zastosowanie w postępowaniu przetargowym regulowanym ustawą z 15 kwietnia 2011 r. o efektywności

[79] Dz.U. z 2020 r. poz. 694.

energetycznej[80] oraz wydanym na jej podstawie i w celu jej wykonania rozporządzeniem Ministra Gospodarki z dnia 23 października 2012 r. w sprawie przetargu na wybór przedsięwzięć służących poprawie efektywności energetycznej[81].

3.8.2. Prawo telekomunikacyjne. W odniesieniu do kwestii proceduralnej, związanej z wpływem ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[82] na stosowanie przepisów dotyczących bezczynności i przewlekłości postępowania administracyjnego prowadzonego przez Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej uznano m.in., że art. 15zzs ust. 10 pkt 1 powyższej ustawy, stwierdzający niestosowanie przepisów o bezczynności organu lub niezałatwieniu sprawy, nie może być odnoszony do bezczynności, która zaistniała przed okresem określonym w art. 15zzs ust. 1 tej ustawy (postanowienia z: 24 marca 2021 r., II GSK 339/21 i II GSK 382/21 oraz wyroki z: 5 maja 2021 r., II GSK 309/21, II GSK 310/21, II GSK 399/21 i 12 sierpnia 2021 r., II GSK 977/21).

Jeżeli w relacji do przesłanek wpisu do rejestru przedsiębiorców telekomunikacyjnych oraz obowiązków przedsiębiorcy telekomunikacyjnego, określone w art. 12a ustawy z 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne[83], przesłanki wykreślenia z rejestru, o którym w nim mowa, odwołują się do obiektywnie istniejących okoliczności (i niewymagających w związku z tym potrzeby ich weryfikacji w postępowaniu jurysdykcyjnym), a mianowicie złożenia przez samego przedsiębiorcę stosownego oświadczenia woli materializującego się we wniosku o wykreślenie z rejestru, albo zaistnienia zdarzeń o prawnie doniosłym znaczeniu, to brak jest podstaw, aby twierdzić, że wykreślenie z rejestru wymaga władczego konkretyzowania sytuacji prawnej przedsiębiorcy komunikacyjnego przez organ prowadzący rejestr (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 935/21).

Z treści art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji[84] wynika, że ustawodawca nie wyklucza z pojęcia „operatora rozprowadzającego program" w sieci telekomunikacyjnej podmiotów będący dostawcą usługi polegającej na oferowaniu oglądania programów telewizyjnych w bezpośredniej transmisji strumieniowej w Internecie, niebędących jednocześnie ani dostawcą sieci telekomunikacyjnej, ani dostawcą usługi dostępu do Internetu (ISP – *Internet Service Provider*), w której rozprowadza programy; powołany przepis nie uzależnia bycia „operatorem rozprowadzającym program" w sieci telekomunikacyjnej od sprawowania kontroli nad tą siecią. Pojęcie to obejmuje każdy podmiot, który rozprowadza program w sieci telekomunikacyjnej (wyrok z 4 listopada 2021 r., II GSK 1347/21).

3.8.3. Prawo geologiczne i górnicze. W sprawach dotyczących prawa geologicznego i górniczego rozstrzygnięcia dotyczyły m.in.: opłaty dodatkowej za wydobywanie kopaliny z naruszeniem koncesji (II GSK 1383/18), postępowania o udzielenie koncesji na wydobywanie kopaliny (II GSK 1126/18), zaopiniowania projektu decyzji w sprawie udzielenia koncesji na wydobycie kruszywa naturalnego (II GSK 1219/20), bezczynności

[80] Dz.U. z 2015 r. poz. 2167 ze zm.
[81] Dz.U. z 2012 r. poz. 1227.
[82] Dz.U. z 2020 r. poz. 568.
[83] Dz.U. z 2019 r. poz. 2460 ze zm.
[84] Dz.U. z 2019 r. poz. 361 ze zm.

organu w sprawie zmiany koncesji na wydobywanie węgla brunatnego (II GSK 1607/21), odmowy uchylenia decyzji ostatecznej zatwierdzającej dokumentację geologiczną złoża węgla brunatnego (II GSK 791/18), odmowy zatwierdzenia dokumentacji hydrogeologicznej (II GSK 1260/18), ustalenia opłaty podwyższonej za wydobywanie kopaliny bez wymaganej koncesji (II GSK 1225/20, II GSK 1296/20, II GSK 1018/18, II GSK 1195/20, II GSK 1005/21, II GSK 395/21, II GSK 2315/21).

Ograniczenie – na gruncie art. 41 ust. 2 ustawy z 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze[85] – kręgu stron postępowania koncesyjnego tylko do przedsiębiorcy (właściciela nieruchomości, w granicach której ma być prowadzona działalność górnicza) narusza konstytucyjne gwarancje ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) oraz równej dla wszystkich prawnej ochrony tych praw (art. 64 ust. 2 Konstytucji RP). Istocie prawa własności oraz jego prawnej ochronie nie służy bowiem brak zapewnienia właścicielom działek, o których mowa w art. 41 ust. 2 przywołanej ustawy, mechanizmu, który ochronę tę ogranicza. Usprawiedliwieniem tego stanu rzeczy nie może być zwiększenie dynamiki prowadzenia postępowania w sprawie udzielania koncesji (wyroki z: 29 czerwca 2021 r., II GSK 1126/18 i 15 czerwca 2021 r., II GSK 1325/18).

Występowanie złoża węgla brunatnego nie wpływa na wykonywanie prawa własności do gruntu przez jednostkę samorządu terytorialnego, bowiem zgodnie z art. 10 ust. 1 i 3 p.g.g. złoża węgla brunatnego bez względu na miejsce ich występowania, są objęte własnością górniczą, która przysługuje Skarbowi Państwa, reprezentowanemu w tym zakresie przez Ministra Środowiska. Zatwierdzona dokumentacja geologiczna złoża węgla brunatnego dotyczy własności geologicznej pozostającej w gestii Skarbu Państwa, nie dotyczy natomiast gruntów należących do jakiejkolwiek jednostki samorządu terytorialnego. Wynikający z art. 94 ust. 1 pkt 1u.g.g. obowiązek przesyłania kopii decyzji dotyczących dokumentacji geologicznych, o których mowa w art. 88 ust. 2 pkt 1–3 tej ustawy, organom wykonawczym jednostek samorządu terytorialnego, których terytoriów dotyczy dokumentacja geologiczna, nie stanowi źródła interesu prawnego po ich stronie i nie czyni z nich strony postępowania administracyjnego w przedmiocie zatwierdzenia dokumentacji geologicznej złoża węgla brunatnego (wyrok z 14 kwietnia 2021 r., II GSK 791/18).

3.9. Certyfikacje, normalizacja, sprawy jakości

Orzeczenia w sprawach jakości, certyfikacji i normalizacji dotyczyły m.in.: odmowy przekazania jednolitego dokumentu Komisji Europejskiej (II GSK 1490/18), wstrzymania eksploatacji urządzania technicznego w postaci cysterny drogowej (II GSK 647/21), nakazania wyeliminowania zagrożeń stwarzanych przez produkt i ostrzeżenia konsumentów oraz nałożenia kary pieniężnej (II GSK 4079/17), ustalenia kosztów postępowania w sprawie wprowadzenia do obrotu wyrobu niezgodnego z wymaganiami szczegółowymi (II GSK 746/18), kary pieniężnej za wprowadzenie do obrotu zafałszowanych artykułów rolno-spożywczych (II GSK 909/18), nakazu stosowania właściwego oznakowania produktu w sposób niewprowadzający w błąd (II GSK 1002/18), zakazu wprowadzenia do obrotu partii artykułu rolno-spożywczego (II GSK 1019/18), kary pieniężnej

[85] Dz.U. z 2016 r. poz. 1131 ze zm.; dalej: p.g.g.

za wprowadzenie do obrotu wyrobu budowlanego nieposiadającego deklarowanych właściwości użytkowych (II GSK 1339/20), kary pieniężnej za umieszczenie nieprawidłowego oznakowania na wprowadzonym do obrotu wyrobie budowlanym (II GSK 96/21), cofnięcia zezwolenia na prowadzenie warsztatu w zakresie instalacji oraz sprawdzania tachografów cyfrowych (II GSK 498/21), nałożenia kary pieniężnej za niewykonanie obowiązku uwidocznienia cen usług w sposób jednoznaczny (II GSK 805/21), kary pieniężnej za wystawienie świadectwa jakości niezgodnego ze stanem faktycznym (II GSK 1055/21), kary pieniężnej za niezgodne z prawem umieszczenie oznakowania CE na wyrobie budowlanym (II GSK 1659/21 i II GSK 1660/21), kary pieniężnej za brak wystawienia świadectwa jakości paliw stałych (II GSK 1749/21) i zobowiązania do uiszczenia kwoty stanowiącej równowartość kosztów przeprowadzonych badań laboratoryjnych (II GSK 2217/21).

Nazwa „kiełbasa krakowska sucha" nie może zostać zarejestrowana jako chronione oznaczenie geograficzne, ponieważ jest nazwą rodzajową (art. 6 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1151/2012 z dnia 21 listopada 2012 r. w sprawie systemów jakości produktów rolnych i środków spożywczych[86]). Ochrona nazw pochodzenia i oznaczeń geograficznych ograniczona jest do tych produktów, w przypadku których istnieje nierozłączny związek między cechami produktu lub środka spożywczego a obszarem geograficznym pochodzenia. Proces degeneracji spornej nazwy jest rezultatem intensywnego jej używania przez producentów spoza regionu krakowskiego, doprowadzając do przekształcenia dawnego oznaczenia geograficznego w nazwę ogólnoinformacyjną, którą przeciętny konsument postrzega jako informację o rodzaju kiełbasy, nie zaś o produkcie regionalnym pochodzącym z Krakowa (wyrok z 12 sierpnia 2021 r., II GSK 1490/18).

W postępowaniu w przedmiocie ustalenia opłat związanych z badaniami prowadzonymi w celu ustalenia, czy wyrób spełnia zasadnicze lub szczegółowe wymagania określone w art. 5 pkt 16 i 17 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności[87], zakończonym postanowieniem wydanym na podstawie art. 40j ust. 1 i 2 tej ustawy, nie podlega odrębnej weryfikacji ustalenie organu, że wyrób nie spełnia zasadniczych lub szczegółowych wymagań, będące podstawą ostatecznej decyzji o nakazaniu wycofania z obrotu wyrobu niezgodnego z wymaganiami (wyrok z 7 kwietnia 2021 r., II GSK 746/18).

Wykładnia art. 7 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1007/2011 z dnia 27 września 2011 r. w sprawie nazewnictwa włókien tekstylnych oraz etykietowania i oznakowania składu surowcowego wyrobów włókienniczych, a także uchylenia dyrektywy Rady 73/44/EWG oraz dyrektyw Parlamentu Europejskiego i Rady 96/73/WE i 2008/121AA/E[88] prowadzi do wniosku, że oznakowanie „100%" odniesione do całości wyrobu (spodni) nie może być zastosowane do wyrobu składającego się z dwóch składników wykonanych z różnych włókien (w tym przepadku spodni składających się w zasadniczej części z włókien wiskozowych oraz ściągaczy wykonanych z włókien bawełnianych). Przepis art. 7 ust. 2 rozporządzenia 1007/2011 dopuszcza możliwość uznania wyrobu zawierającego do 2% masy włókna obce za składający się w całości z tego samego włókna, ale tylko w tym przypadku, jeśli ilość ta jest uzasadniona jako technicznie nieunikniona według dobrej praktyki wy-

[86] Dz.Urz. UE L 2012.343.1.

[87] Dz.U. z 2016 r. poz. 655 ze zm.

[88] Dz.Urz. UE L 2011.272.1 ze zm.

twarzania, oraz że włókna te nie są dodawane rutynowo. Należy dodatkowo wykazać, że zastosowana ilość włókna obcego była uzasadniona jako technicznie nieunikniona według dobrej praktyki wytwarzania (wyrok z 15 kwietnia 2021 r., II GSK 766/18).

Brak jest podstaw, aby w sprawie o nałożenie kary pieniężnej za naruszenie obowiązku wynikającego z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług[89] stosować art. 8 pkt 3 ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta[90], dlatego przedsiębiorcy nie mają uprawnienia do ustalania ceny łącznej (końcowej) usługi w formie indywidualnych ustnych konsultacji. Ta forma indywidualnej konsultacji z klientem odnosi się wyłącznie do nałożenia na przedsiębiorcę obowiązku podawania ceny łącznej w ramach przedumownych pertraktacji, a nie do formy realizacji publicznoprawnego obowiązku przedsiębiorcy o informowaniu o cenach np. poprzez udzielanie konsultacji ustnych dotyczących ustalania ceny końcowej (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 805/21).

3.10. Kary pieniężne za naruszenie przepisów o transporcie drogowym, zajęcie pasa drogowego oraz pozostałe zagadnienia związane z transportem drogowym i przewozami

3.10.1. Regulacji art. 155 k.p.a. podlegają nie tylko decyzje uprawniające jak wydana na podstawie art. 40 ust. 1 u.d.p. decyzja zezwalającą na zajęcie pasa drogowego, lecz także decyzje zobowiązujące, a taki charakter ma rozstrzygnięcie ustalające na podstawie art. 40 ust. 5 i 11 tej ustawy opłatę za zajęcie pasa drogowego jako prawo strony do wykonania obowiązku w rozmiarach określonych tym rozstrzygnięciem (wyrok z 27 lipca 2021 r., II GSK 180/21).

3.10.2. Opłaty i kary za przejazd pojazdem nienormatywnym. Sformułowanie „ładunek podzielny" w rozumieniu art. 64 ust. 2 i art. 2 pkt 35b ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym[91] oznacza taki ładunek, który może być podzielony na ładunki mniejsze zapewniające normatywność pojazdów je przewożących. Gdy pojazdem nienormatywnym przewożony jest ładunek długich elementów, niepodzielnych co do długości (śmigieł wiatraka o identycznej długości przekraczającej długość dopuszczalną), w liczbie większej niż jedna sztuka, to przejazd taki jest możliwy na podstawie uzyskania zezwolenia odpowiedniej kategorii, o ile pozostałe parametry techniczne pojazdu nie przekraczają wartości dopuszczalnych (wyrok z 6 lipca 2021 r., II GSK 369/19).

3.10.3. Transport drogowy. Ocena odnośnie do zaktualizowania się przesłanki „przypadku uzasadnionego" (ważnym interesem podmiotu, wobec którego toczy się postępowanie lub interesem publicznym), o którym mowa w art. 24 ust. 3 z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi[92], nie może ograniczać się do aspektu dotyczącego sytuacji ekonomicznej wymienionego podmiotu, jak również pomijać ocenę interesu publicznego w relacji do celów tej ustawy oraz okoliczności stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy, a w tym kontekście konsekwencji wynikających z zasady proporcjonalności (wyrok z 24 listopada 2021 r., II GSK 1829/21).

[89] Dz.U. z 2019 r. poz. 178.
[90] Dz.U. z 2020 r. poz. 287 ze zm.
[91] Dz.U. z 2018 r. poz. 1990 ze zm.; dalej: p.r.d.
[92] Dz.U. z 2020 r. poz. 859; dalej: ustawa SENT

3.11. Egzekucja należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej

Szczególna moc dowodowa dokumentu w postaci wyrejestrowania odbiorników, wynikająca z § 11 rozporządzenia Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie warunków i trybu rejestracji odbiorników radiofonicznych i telewizyjnych[93], przekonuje, że dokumentu tego nie można zastąpić innym dowodem, np. dowodem z zeznań świadków na okoliczność wyrejestrowania odbiorników, albo zeznaniem, że zobowiązany lokal opuścił nie zabierając żadnego z odbiorników (wyrok z 7 października 2021 r., I GSK 466/21).

Do opłaty dodatkowej za parkowanie pojazdu na terenie strefy płatnego parkowania bez uiszczenia opłaty za parkowanie, o której mowa w art. 13f ust. 1 ustawy o drogach publicznych ma odpowiednie zastosowanie art. 97 § 1 o.p., zgodnie z którym spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 1a, 2 i 2a, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Obowiązek świadczenia opłaty dodatkowej za parkowanie pojazdu na terenie strefy płatnego parkowania bez uiszczenia opłaty za parkowanie stanowi obowiązek spadkodawcy o charakterze majątkowym (wyrok z 13 stycznia 2021 r., I GSK 1519/20).

Zastosowanie reguł, według których ocenia się bezczynność na podstawie art. 37 § 1 pkt 1 w zw. z art. 35 i art. 36 § 1 k.p.a. nie jest możliwe nawet odpowiednio ze względu na odmienność instytucji bezczynności wierzyciela przewidzianej w art. 6 § 1a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[94] oraz bezczynności organu, przewidzianej w art. 37 § 1 pkt 1 k.p.a. W szczególności ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie określa terminów podejmowania przez wierzyciela poszczególnych czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych ani działań informacyjnych zmierzających do dobrowolnego wykonania obowiązku przez zobowiązanego. Zatem, ze względu na wskazaną odmienność tych instytucji także podjęcie przez wierzyciela czynności, na przykład w reakcji na wniosek podmiotu zainteresowanego wykonaniem obowiązku, nie zawsze będzie chroniło wierzyciela przed zarzutem bezczynności. W szczególności wierzyciel będzie bezczynny, jeżeli okaże się, że czynność przez niego podjęta nie zmierza do zastosowania środków egzekucyjnych, mimo iż w rzeczywistości, wbrew stanowisku wierzyciela, istnieje prawny obowiązek prowadzenia egzekucji administracyjnej, który nie został wyłączony trwale lub czasowo w określonych okolicznościach faktycznych sprawy (wyrok z 20 stycznia 2021 r., I GSK 1585/20).

3.12. Sprawy przekazane do właściwości Izby Gospodarczej NSA

Na mocy zarządzenia nr 30 Prezesa NSA z 28 września 2020 r. od 1 stycznia 2021 r. do właściwości Izby Gospodarczej NSA przekazane zostały sprawy objęte symbolami: 603 w tym: drogi, koleje, lotnictwo, żegluga (Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, koleje, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa) 6030 Dopuszczenie pojazdu do ruchu, 6031 Uprawnienia do kierowania pojazdami, 6032 Inne z zakresu prawa o ruchu drogowym, 6034 Zjazdy z dróg,

[93] Dz.U. z 2013 r. poz. 1676.

[94] Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.

6036 Inne sprawy dotyczące dróg publicznych, 6039 Inne o symbolu podstawowym 603; 620 w tym: zdrowie (Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego) 6200 Choroby zawodowe, 6201 Prawo wykonywania zawodu lekarza, aptekarza pielęgniarki, położnej, 6202 Zakłady opieki zdrowotnej, 6205 Nadzór sanitarny, 6209 Inne o symbolu podstawowym 620; 631 w tym: broń i materiały wybuchowe (Wytwarzanie i obrót bronią i materiałami wybuchowymi), 6312 Odmowa wydania pozwolenia na broń, 6313 Cofnięcie zezwolenia na broń, 6319 Inne o symbolu podstawowym 631.

3.12.1. W sprawach z zakresu prawa o ruchu drogowym, najwięcej rozpoznanych spraw stanowiły spory o właściwość pomiędzy organami jednostek samorządu terytorialnego w sprawach dotyczących zawiadomienia o zbyciu pojazdu (symbol 6032 Inne z zakresu prawa o ruchu drogowym). W sprawach tych w Izbie Ogólnoadministracyjnej prezentowane były dwa poglądy. Zgodnie z jednym z nich, zawiadomienie o zbyciu pojazdów powinno być dokonane wobec tego organu, przed którym zostały one zarejestrowane (m.in. postanowienie NSA z 1 grudnia 2020 r., I OW 97/20). Drugi pogląd sprowadzał się do twierdzenia, że nie można właściwości miejscowej organu wywodzić z przepisów o rejestrowaniu i wyrejestrowaniu pojazdu, bowiem są to odrębne czynności od zgłoszenia zbycia i nabycia pojazdu, uregulowane w odrębnych przepisach. Skoro ustawodawca nie sprecyzował w art. 78 ust. 2 p.r.d., że właściciel jest obowiązany zawiadomić starostę właściwego ze względu na miejsce ostatniej rejestracji pojazdu, to przy ustalaniu starosty właściwego należy wziąć pod uwagę przepisy ogólne dotyczące właściwości organów zawarte w k.p.a. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 3 k.p.a. właściwość miejscową organu administracji publicznej ustala się w innych sprawach niż pkt 1 i 2 – według miejsca zamieszkania (siedziby) w kraju, a w braku zamieszkania w kraju – według miejsca pobytu strony lub jednej ze stron; jeżeli żadna ze stron nie ma w kraju zamieszkania (siedziby) lub pobytu – według miejsca ostatniego ich zamieszkania (siedziby) lub pobytu w kraju (m.in. postanowienie z 18 listopada 2020 r., I OW 103/20). Izba Gospodarcza jednolicie przyjmowała, że dokonując oceny właściwości organu do przyjęcia zawiadomienia o zbyciu pojazdu, należy zauważyć, że czynność ta związana jest z koniecznością zapewnienia aktualności danych związanych m.in. z właścicielem pojazdu, wpływając na pewność obrotu pojazdami oraz przyczyniając się do możliwości zidentyfikowania osoby, na której z tytułu własności pojazdu ciąży szereg obowiązków nałożonych przepisami prawa. Ze względu na konieczność zapewnienia ciągłości wpisów dokonywanych w stosownych rejestrach, zawiadomienie o zbyciu pojazdów powinno być dokonane wobec tego organu, przed którym zostały one zarejestrowane. Organ rejestrujący tworzy indywidualne teczki pojazdu zarejestrowanego, zatem dokumenty dotyczące zawiadomienia o zbyciu pojazdu także należy składać do tego organu (m.in. postanowienia z: 29 kwietnia 2021 r., II GW 8/21; 27 maja 2021 r., II GW 11/21, 9 grudnia 2021 r., II GW 90/21, II GW 93/21 i II GW 94/21).

Drugą dość licznie reprezentowaną grupą były sprawy dotyczące rozliczenia kosztów związanych z dozorem pojazdu i wynagrodzenia za parkowanie oraz odbiór pojazdu na parkingu depozytowym, a także kosztów powstałych w związku z usunięciem pojazdu, uregulowania sytuacji prawnej pojazdu.

Postępowanie w przedmiocie kosztów związanych z usuwaniem, przechowywaniem, oszacowaniem, sprzedażą lub zniszczeniem pojazdu, prowadzone na gruncie art. 130a ust. 10h p.r.d., musi obejmować ustalenie, czy wydanie dyspozycji usunięcia pojazdu było uprawnione. Dyspozycja usunięcia pojazdu – pochodząca od powołanego do jego sporzą-

dzenia organu – ma charakter dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 76 § 1 k.p.a., zatem stanowi dowód tego, co zostało w nim stwierdzone, co – w świetle art. 76 § 3 k.p.a. – nie wyklucza możliwości przeprowadzenia wnioskowanych przez stronę kontrdowodów (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 892/21).

Sądowa kontrola stosowania się przez podmiot zarządzający drogą wewnętrzną do zasad określonych w § 3 ust. 1a pkt 1–3 w zw. z § 4, § 5, § 6 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 23 września 2003 r. w sprawie szczegółowych warunków zarządzania ruchem na drogach oraz wykonywania nadzoru nad tym zarządzaniem[95] – wydanego na podstawie upoważnienia zawartego w art. 10 ust. 12 p.r.d. nie może odbywać się w postępowaniu inicjowanym skargą na czynność polegającą na posadowieniu znaku drogowego (postanowienie z 27 sierpnia 2021 r., II GSK 1491/21).

Opinia sądowo-psychiatryczna może stanowić wiarygodny dowód istnienia lub braku przesłanek do skierowania danej osoby na badania lekarskie w celu ustalenia istnienia lub braku przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami na podstawie art. 99 ust. 1 pkt 2 lit. b/ ustawy o kierujących pojazdami. Istotne jest jednak to czy wnioski zawarte w takiej opinii rzeczywiście wskazują, że w danym przypadku istnieją uzasadnione zastrzeżenia co do stanu zdrowia uzasadniające skierowanie kierowcy na badanie lekarskie w celu ustalenia istnienia lub braku przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami (wyrok z 26 października 2021 r., II GSK 1520/21).

Na gruncie spraw dotyczących zatrzymania prawa jazdy NSA podkreślał znaczenie właściwie przeprowadzonego postępowania dowodowego. W wyroku z 25 sierpnia 2021 r., II GSK 234/21, podzielając stanowisko zaprezentowane w uchwale 7 sędziów NSA z 1 lipca 2019 r., I OPS 3/18, zgodnie z którym podstawę wydania decyzji o zatrzymaniu prawa jazdy w trybie art. 102 ust. 1 pkt 4 ustawy o kierujących pojazdami w zw. z art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 20 marca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw[96] może stanowić wyłącznie informacja o ujawnieniu czynu polegającego na kierowaniu pojazdem z przekroczeniem dopuszczalnej prędkości o więcej niż 50 km/h na obszarze zabudowanym, NSA uznał, że zasadnicze znaczenie ma jednoznaczność tej informacji co do sprawcy ujawnionego naruszenia. Zdaniem NSA, istotą treści wymienionej informacji – zważywszy na jej dowodowe funkcje w inicjowanym na jej podstawie postępowaniu w sprawie zatrzymania prawa jazdy – jest i powinno być, nie dość, że ujawnienie samego naruszenia prawa, to również sprawcy tego naruszenia.

W sprawach dotyczących lokalizacji zjazdów z drogi publicznej NSA, podtrzymując dotychczasowe poglądy wyrażone w orzecznictwie na temat bezpieczeństwa jako podstawowej zasady w ruchu drogowym, wskazał m.in., że odmowa wydania zezwolenia na lokalizację zjazdu publicznego z drogi z powołaniem się na obszar oddziaływania skrzyżowania wymagała wykazania i ustalenia indywidualnych odcinków zwalniania lub przyspieszania, o których mowa w § 3 pkt 9b rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 2 marca 1999 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać drogi publiczne i ich usytuowanie[97]. Takich odcinków nie wyznaczają znaki ostrzegawcze, bowiem ten typ znaku nie wprowadza ograniczeń w zakresie prędkości poruszania się po-

[95] Dz.U. z 2017 r. poz. 784.
[96] Dz.U. z 2015 r. poz. 541 ze zm.
[97] Dz.U. z 2016 r. poz. 124.

jazdów, a tylko nakaz wzmożonej uwagi na drodze (wyrok z 8 września 2021 r., II GSK 755/21).

Badając kwestię naruszeń praw pasażera przez przewoźnika lotniczego, NSA podkreślał, że Prezes Urzędu Lotnictwa Cywilnego, wykonując powierzone mu kompetencje nadzorcze w odniesieniu do przestrzegania przez przewoźnika lotniczego przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr WE 261/2004 z dnia 11 lutego 2004 r. ustanawiającego wspólne zasady odszkodowania i pomocy dla pasażerów w przypadku odmowy przyjęcia na pokład albo odwołania lub dużego opóźnienia lotów, uchylającego rozporządzenie nr 295/91[98], jest zobowiązany uwzględniać okoliczności kształtujące treść obowiązku (obowiązków), którego (których) naruszenie przypisuje przewoźnikowi lotniczemu, a więc tym samym i okoliczności uzasadniające wypłatę odszkodowania w pomniejszonej wysokości – zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. c/ rozporządzenia (np. wyrok z 20 sierpnia 2021 r., II GSK 159/21).

3.12.2. Dla rozpoznania choroby zawodowej istotne są i podlegają analizie warunki pracy pracownika. Istnienie narażenia zawodowego w środowisku pracy stwarza domniemanie związku między wykonywaną pracą a stwierdzoną chorobą zawodową. Dla takiego orzeczenia nie ma znaczenia potencjalne występowanie czynników narażenia poza miejscem pracy, choćby narażenie w poprzednich miejscach pracy. Tego rodzaju okoliczności mogą stać się przyczyną odmowy orzeczenia choroby zawodowej, ale tylko w przypadku, gdy w postępowaniu zostanie wykazane, że choroba zawodowa wystąpiła niezależnie od przyczyn narażenia stwierdzonych w środowisku pracy. Dowód co do takich okoliczności nie ciąży na organie, który przecież prowadzi postępowanie o stwierdzenie choroby zawodowej, co oznacza, że wystarczającym zakresem postępowania wyjaśniającego w takim postępowaniu jest ustalenie okoliczności stanowiących prawdopodobieństwo pojawienia się choroby, a nie jest nim objęte ustalanie konkretnego miejsca, czasu i przyczyny narażenia, która spowodowała chorobę. W przypadku chorób zawodowych, zresztą jak i pozostałych chorób, ustalenie konkretnych przyczyn powodujących chorobę jest w wielu przypadkach niemożliwe (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 490/21).

Zgodnie z art. 14e ust. 4 zd. drugie ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty[99] wynik Lekarskiego Egzaminu Końcowego nie stanowi decyzji w rozumieniu przepisów k.p.a. Jeżeli zatem wynik egzaminu nie jest decyzją administracyjnej, to tym bardziej charakteru takiego nie ma stanowisko Dyrektora Centrum Egzaminów Medycznych, w którym informuje on osobę zdającą o braku możliwości zweryfikowania takiego wyniku oraz jego zmiany na pozytywny. Zarówno wynik egzaminu, jak i pismo o nieuwzględnieniu wniosku o ponowną ocenę i zweryfikowanie wyniku Lekarskiego Egzaminu Końcowego, nie są zaskarżalne do sądu administracyjnego (postanowienie z 11 marca 2021 r., II GSK 227/21).

Zgodnie z art. 8 ustawy z 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta[100] pacjent ma prawo do świadczeń zdrowotnych udzielanych z należytą starannością przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych w warunkach odpowiadających określonym w odrębnych przepisach wymaganiom fachowym i sanitarnym. Przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych osoby wykonujące zawód medyczny kierują się zasadami etyki zawodowej określonymi przez właściwe samorządy zawodów medycznych. Naruszenie

[98] Dz.Urz. UE L 2004.46.1.

[99] Dz.U. z 2019 r. poz. 537 ze zm.

[100] Dz.U. z 2020 r. poz. 849.

prawa ustanowionego w tym przepisie może być uznane za naruszenie praw pacjentów. Takie rozumienie art. 8 powołanej ustawy nie pozostaje w sprzeczności z zawartą w art. 59 ust. 1 tej ustawy regulacją, że nie jest zbiorowym prawem pacjentów suma praw indywidualnych (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 363/21).

3.12.3. Katalog podmiotów wyłączonych z konieczności zdania egzaminu, o którym mowa a w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji[101] uznać należy za katalog zamknięty. Odnosi się on do podmiotów aktywnie używających broni (szkolenia, ćwiczenia, doszkalanie, zawody, polowania) oraz będących na bieżąco z regulacjami prawnymi w zakresie szeroko rozumianego posiadania i używania broni. Brak jest podstaw do uznania, że wyłączenie to powinno mieć zastosowanie również do osób, które w ramach wykonywanej uprzednio pracy lub pełnionej służby, egzamin taki zdały (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 890/21).

Przy ocenie przesłanki stworzenia zagrożenia dla samego siebie, porządku lub bezpieczeństwa wewnętrznego – tzn. przesłanki wydania pozwolenia na broń, której ustanie uzasadnia cofnięcie wydanego pozwolenia – organy policji obowiązane są wziąć pod uwagę nie tylko okoliczności wskazane w art. 15 ust. 1 pkt 6, ale także wszelkie inne, niemające źródła w skazaniu, świadczące o tym, że wnioskodawca nie daje gwarancji, że udzielenie pozwolenia na posiadanie broni nie sprowadzi zagrożenia dla niego samego czy porządku lub bezpieczeństwa wewnętrznego. Sam fakt, że przeciwko uprawnionemu do posiadania broni toczy się jakiekolwiek postępowanie karne nie uzasadnia wniosku, że osoba ta stwarza zagrożenie. Fakt, że według opiniujących w dniu badania stan psychiczny skarżącego „nie wskazywał na wysokie prawdopodobieństwo ponownego popełnienia czynu zabronionego o znacznej szkodliwości społecznej", nie podważa jednak zasadności oceny, że doszło do spełnienia przesłanki z art. 18 ust. 4 w z. z art. 10 ust. 1 ustawy o broni i amunicji (wyrok z 28 września 2021 r., II GSK 727/21).

Posiadacz broni powinien dawać rękojmię, że swoim postępowaniem nie zagrozi bezpieczeństwu i porządkowi publicznemu. Natomiast w przypadku osoby, u której stwierdzono możliwość znacznego ograniczenia zdolności rozumienia swoich czynów i kierowania swym postępowaniem zachodzi uzasadnione podejrzenie, że może w sposób nieodpowiedni, niebezpieczny posługiwać się bronią. Przy badaniu przesłanek wydawania pozwolenia na broń czy przesłanek do cofnięcia wydanego już pozwolenia nie bez znaczenia jest to, że posiadanie broni w polskim porządku prawnym jest reglamentowane i podlega restrykcyjnej ocenie, nie jest prawem podmiotowym lecz przywilejem obwarowanym szczególnymi wymogami (por. wyrok z 22 czerwca 2020 r., II OSK 47/20).

4. Zagadnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach z zakresu Izby Gospodarczej w opinii Biura Orzecznictwa

Orzecznictwo z zakresu należącego do właściwości Izby Gospodarczej w 2021 r. charakteryzowało się stabilnością, a w przypadku pojawienia się rozbieżności podejmowane były działania w celu ich wyeliminowania. Poniżej przedstawione zostaną zagadnienia ważne z punktu widzenia stabilności orzeczniczej sądów administracyjnych.

[101] Dz.U. z 2019 r. poz. 284 ze zm.

4.1. Gry losowe i zakłady wzajemne

W sprawach dotyczących przedawnienia nałożenia kar pieniężnych na podstawie przepisów ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych[102] istota sporu dotyczyła kwestii stosowania art. 189g § k.p.a. Jest to nowe zagadnienie w orzecznictwie sądowoadmistracyjnym, bowiem kwestia przedawnienia kar administracyjnych została uregulowana ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw[103] przez dodanie do k.p.a. działu IVa „Administracyjne kary pieniężne", która weszła w życie 1 czerwca 2017 r. Przepisy działu IVa stosuje się w takim zakresie, w jakim przepisy odrębne, dotyczące nakładania lub wymierzania administracyjnej kary pieniężnej lub udzielania ulg w jej wykonaniu, nie zawierają regulacji m.in. terminów przedawnienia nakładania administracyjnej kary pieniężnej, a tak się dzieje w przypadku kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy o grach hazardowych.

Wojewódzkie sądy administracyjne z reguły jednolicie przyjmowały, że mimo funkcji kary pieniężnej nakładanej na podstawie przepisów ustawy o grach hazardowych, jaką jest rekompensata nieopłaconego podatku od gier (uchwała NSA II GPS 1/16), ani art. 8 u.g.h., ani art. 91 tej ustawy nie uprawnia do stosowania przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[104]. NSA wielokrotnie wskazywał, że decyzja w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2 u.g.h. jest decyzją kształtującą dopiero stosunek administracyjnoprawny, a zatem mającą charakter konstytutywny. W przeciwieństwie do decyzji podatkowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 w zw. z art. 68 § 1 o.p., decyzja ta nie konkretyzuje obowiązku prawnego wcześniej istniejącego, ale kształtuje go od podstaw w sposób od razu zindywidualizowany i skonkretyzowany. Jest całkowicie odmienna od decyzji wymiarowej dotyczącej zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., powstałych z dniem doręczenia decyzji, a więc do zobowiązań, do których ma zastosowanie art. 68 § 1 o.p. Decyzja wymiarowa jest konkretyzacją istniejącego wcześniej stosunku prawnopodatkowego, który powstaje przed jej wydaniem. Po stronie urządzającego gry hazardowe, nie powstaje przed wydaniem decyzji w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej żadna skonkretyzowana powinność zapłaty tej kary. Do momentu wydania takiej decyzji na stronie nie ciąży żaden, nawet abstrakcyjny i ogólny obowiązek prawny zapłaty kary, co wynika z samej natury sankcji administracyjnej i jest zasadniczą okolicznością odróżniającą zobowiązanie z tytułu kary pieniężnej od zobowiązania podatkowego. Ta okoliczność przesądza o niemożności zastosowania w sprawach o nałożenie kary pieniężnej na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2 u.g.h. instytucji przedawnienia prawa do wydania decyzji, o której mowa w art. 68 § 1 o.p. (wyroki NSA z: 26 października 2016 r., II GSK 1479/16; 12 grudnia 2018 r., II GSK 4299/16; 4 marca 2020 r., II GSK 53/20; 8 grudnia 2020 r., II GSK 1017/20; 5 października 2021 r., II GSK 1249/21; 7 grudnia 2021 r., II GSK 542/20; wyrok WSA w Gliwicach z 22 września 2021 r., III SA/Gl 510/21; wyroki WSA w Rzeszowie z: 5 sierpnia 2021 r., II SA/Rz 817/21; 7 października 2021 r., II SA/Rz 1186/21).

W orzecznictwie podkreślano, że przepisy ustawy o grach hazardowych nie regulują kwestii przedawnienia nakładania kar pieniężnych, o których mowa w tej ustawie, a rów-

102 Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.; dalej: u.g.h.

103 Dz.U. z 2017 r. poz. 935.

104 Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.

nocześnie niedopuszczalna jest sytuacja, w której możliwość nałożenia tej kary nie jest ograniczona żadnym terminem. W takim przypadku zastosowanie mają przepisy działu IVa k.p.a., w tym art. 189g § 1 k.p.a. Przepisy tego działu stosuje się w takim zakresie, w jakim przepisy odrębne, dotyczące nakładania lub wymierzania administracyjnej kary pieniężnej lub udzielenia ulg w jej wykonaniu, nie zawierają regulacji m.in. instytucji przedawnienia nakładania administracyjnej kary pieniężnej, a tak się dzieje w przypadku administracyjnych kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy o grach hazardowych, co wynika z art. 189a k.p.a. Ponadto przepisy działu IVa k.p.a. powinny pełnić funkcję ujednolicania zasad nakładania lub wymierzania administracyjnej kary pieniężnej również w sprawach hazardowych. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w wyrokach z: 8 grudnia 2020 r., II GSK 1017/20 i II GSK 1018/20; 20 maja 2021 r., II GSK 1168/20; 5 października 2021 r., II GSK 1249/21; 7 grudnia 2021 r., II GSK 542/20.

Sądy administracyjne w swoich orzeczeniach podkreślają, że zgodnie z art. 189g § 1 k.p.a. administracyjna kara pieniężna nie może zostać nałożona, jeżeli upłynęło 5 lat od dnia naruszenia prawa albo wystąpienia skutków naruszenia prawa, a zatem sąd pierwszej instancji rozpoznający skargę powinien mieć na uwadze datę powstania deliktu oraz datę wydania i doręczenia stronie ostatecznej decyzji (wyroki NSA z: 5 października 2021 r., II GSK 1066/21; 4 marca 2020 r., II GSK 53/20; 7 grudnia 2021 r., II GSK 542/20; 20 maja 2021 r., II GSK 1168/20; wyrok WSA w Poznaniu z 22 lipca 2021 r., III SA/Po 779/21).

Ponadto NSA zwracał uwagę, że w art. 189h § 4 pkt 1 k.p.a. określono, że bieg terminu przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wniesienia środka zaskarżenia od decyzji w przedmiocie administracyjnej kary pieniężnej do sądu administracyjnego lub powszechnego, albo skargi kasacyjnej od prawomocnego orzeczenia w przedmiocie administracyjnej kary pieniężnej. Skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia związany jest z aktem wniesienia skargi do sądu administracyjnego, nie zaś z wydaniem decyzji przez organ pierwszej instancji, która nie ma waloru ostateczności (wyrok NSA z 5 października 2021 r., II GSK 1066/21; wyrok WSA w Poznaniu z 22 lipca 2021 r., III SA/Po 779/21).

W orzecznictwie pojawił się pogląd odmienny.

WSA w Rzeszowie w wyroku z 11 lutego 2020 r., II SA/Rz 1455/19, stwierdził, że w myśl art. 90 ust. 1 u.g.h. kary pieniężne wymierzane za urządzenie gier na automatach wbrew warunkom wynikającym z tej ustawy nakłada się w drodze decyzji. Jest to decyzja konstytutywna, kreująca po stronie jej adresata określone obowiązki. Zgodnie zaś z art. 91 u.g.h. do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa. Nie ulega więc wątpliwości, że w przypadku nakładania kar pieniężnych przepisy ustawy o grach hazardowych nakazują odpowiednie stosowanie do nich regulacji zawartych w Ordynacji, ta zaś jest uregulowaniem o charakterze kompleksowym, odnoszącym się także do kwestii przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 68 o.p. Z tego względu nie może być mowy o stosowaniu do tej materii regulacji Kodeksu postępowania administracyjnego odnoszących się do kwestii przedawnienia prawa, do wymierzenia kar, co wprost wynika z art. 189a § 2 pkt 3 k.p.a., w myśl którego przejście na regulacje Kodeksu, w zakresie przedawnienia kar, ma miejsce jedynie w sytuacji, gdy kwestie te nie zostały uregulowane w innych przepisach. Wobec powyższego kwestię przedawnienia prawa do wymierzania kar za urządzenie gier na automatach poza kasynem gry należy rozstrzygnąć na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej.

Przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane w art. 68 o.p. Zgodnie z art. 68 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. W myśl zaś art. 68 § 2 omawianej ustawy, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, czy też w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, nie powstaje, pod warunkiem, że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Z powyższych przepisów wynika, że bieg terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji biegnie od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy. Na gruncie regulacji ustawy o grach hazardowych przez datę powstania obowiązku należy rozumieć, ze względu na odpowiednie stosowanie, koniec roku, w którym nastąpiło stwierdzenie naruszenia prawa, pociągające za sobą nałożenie kary.

W przypadku wymierzania kar za urządzenie gier na automatach poza kasynem gry, z oczywistych względów, nie następuje składanie jakichkolwiek deklaracji przez podmioty, na które następnie jest nakładana kara. Tego rodzaju sankcja bowiem jest wynikiem działania, niezgodnego z obowiązującymi przepisami, ujawnionego przez organy ścigania lub inne organy powołane do egzekwowania obowiązków wynikających ze stosowania przepisów ustawy o grach hazardowych. Z tego więc względu do przedawnienia prawa do wydania decyzji nakładającej karę należy stosować art. 68 § 2 o.p., a więc termin pięcioletni (tak też WSA w Rzeszowie z: 23 czerwca 2020 r., II SA/Rz 132/20 i II SA/Rz 134/20; 6 sierpnia 2020 r., II SA/Rz 451/20; 25 sierpnia 2020 r., II SA/Rz 424/20; 1 grudnia 2020 r., II SA/Rz 999/20; 21 stycznia 2021 r., II SA/Rz 946/20).

Stanowiska tego nie podzielił NSA. Przypomniał, że w orzecznictwie za jednolity pogląd uznaje się, iż przepisy ustawy o grach hazardowych, zarówno art. 8 u.g.h., jak i art. 91 tej ustawy, nie uprawniają do stosowania zasad przedawnienia kar pieniężnych określonych w Ordynacji podatkowej (tak wyroki z: 8 grudnia 2020 r., II GSK 1017/20 i II GSK 1018/20; 20 maja 2021 r., II GSK 1168/20; 7 grudnia 2021 r., II GSK 542/20).

Argumentacja przedstawiona przez NSA skłoniła WSA w Rzeszowie do zmiany stanowiska.

Przepis art. 179a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[105], umożliwia wojewódzkiemu sądowi administracyjnemu uwzględnienie skargi kasacyjnej we własnym zakresie, w sytuacji stwierdzenia jej zasadności lub zaistnienia przesłanek nieważności postępowania oraz ponowne rozpoznanie sprawy. W wyrokach z 24 czerwca 2021 r., II SA/Rz 946/20 oraz z 23 marca 2021 r., II SA/Rz 999/20, WSA w Rzeszowie, zastosował instytucję autokontroli, podzielając pogląd przyjęty w orzecznictwie, że w sprawach dotyczących przedawnienia nałożenia kary pieniężnej mają zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Z kolei w wyroku z 15 lipca 2021 r., II SA/Rz 746/21, WSA w Rzeszowie stwierdził, że dotychczas, w kwestii ewentualnego przedawnienia nałożenia kary pieniężnej za urządzenie gier na automatach poza kasynem gry, przyjmował pogląd, że odpowiednie zastosowanie powinny mieć przepisy Ordynacji podatkowej, w tym przede wszystkim jej art. 68.

[105] Dz.U. z 2021 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.

Jednak to stanowisko nie znalazło akceptacji NSA, który wyrokami z 8 grudnia 2020 r., IIGSK 1017/20 i II GSK 1018/20, uchylił wyroki sądu pierwszej instancji z 23 czerwca 2020 r., II SA/Rz 132/20 i II SA/Rz 134/20, utrwalając dominującą linię orzeczniczą. W tej sytuacji WSA w Rzeszowie odstąpił od dotychczasowego poglądu, uwzględniając także wartości wynikające z prawidłowo rozumianej jednolitości orzecznictwa sądowego (podobnie: wyroki WSA w Rzeszowie z: 18 lutego 2021 r., II SA/Rz 1371/20, II SA/Rz 1389/20 i II SA/Rz 1395/20; 23 marca 2021 r., II SA/Rz 999/20; 13 kwietnia 2021 r., II SA/Rz 18/21, II SA/Rz 1391/20, II SA/Rz 258/21 i II SA/Rz 1374/20; 13 maja 2021 r., II SA/Rz 524/21; 24 czerwca 2021 r., II SA/Rz 946/20; 30 listopada 2021 r., II SA/Rz 597/21).

Aktualnie w orzecznictwie sądowoadministracyjnym zdecydowanie dominuje pogląd, że w sprawach dotyczących przedawnienia nałożenia kar pieniężnych na podstawie przepisów ustawy o grach hazardowych stosuje się art. 189g § 1 k.p.a. NSA konsekwentnie podtrzymał dotychczasową linię orzeczniczą w wyrokach wydanych w 2021 r. Rozbieżność, która pojawiła się w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych, została wyeliminowana w ramach kontroli instancyjnej sprawowanej przez NSA lub w ramach autokontroli.

4.2. Nadzór sanitarny

W związku z pojawieniem się w 2020 r. wirusa SARS-CoV-2 i ogłoszeniem stanu epidemicznego, następnie stanu epidemii oraz wprowadzeniem ograniczeń, do sądów administracyjnych zaczęły wpływać skargi na decyzje z zakresu nadzoru sanitarnego. Sprawy te obejmują nowe kwestie dotyczące nakładania kwarantanny po przekroczeniu granicy państwa (granicy zewnętrznej Unii Europejskiej), zakazu przemieszczania się i nakazu przemieszczania się w określony sposób (niezachowanie dystansu), zakazu zgromadzeń oraz prowadzenia działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 46 ust. 2 i 4 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi[106] jeżeli zagrożenie epidemiczne lub epidemia występuje na obszarze więcej niż jednego województwa, stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii może być ogłoszony i odwołany w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw zdrowia, a także ustanowione czasowe ograniczenia związane z ogłoszonym stanem. Na mocy art. 46a, w przypadku wystąpienia stanu epidemii lub stanu zagrożenia epidemicznego o charakterze i w rozmiarach przekraczających możliwości działania właściwych organów administracji rządowej i organów jednostek samorządu terytorialnego, Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzenia, obszar zagrożenia, na podstawie zaś art. 46b w rozporządzeniu, o którym mowa w art. 64a, można ustanowić ograniczenia, obowiązki i nakazy, o których mowa w art. 46 ust. 4 ustawy o zapobieganiu. Na podstawie powyższych przepisów ustawowych Minister Zdrowia wydał rozporządzenie z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego[107], którym od 14 marca 2020 r. wprowadzono stan zagrożenia epidemicznego, a następnie rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r.

[106] Dz.U. z 2019 r. poz. 1239 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1845 ze zm.; obecnie Dz.U. z 2021 r. poz. 2069 ze zm.; dalej: ustawa o zapobieganiu.

[107] Dz.U. z 2020 r. poz. 433 ze zm.

w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii[108] wprowadzono stan epidemii, co wywarło olbrzymi wpływ na funkcjonowanie wielu różnych instytucji, branż zawodowych oraz społeczeństwa. Te akty wprowadziły pierwsze ograniczenia związane z epidemią, to jest ograniczenie określonego przemieszczania się, obowiązek odbycia kwarantanny po przekroczeniu granicy państwa (granicy zewnętrznej państw Unii Europejskiej), ograniczenia prowadzenia przez przedsiębiorców określonej działalności, zakaz organizowania zgromadzeń. Kolejne obostrzenia (zakaz przemieszczania się w czasie epidemii, zakaz korzystania z terenów zieleni, zasady przemieszczania się w czasie epidemii, obowiązek zakrywania ust i nosa) zostały wprowadzone przez Radę Ministrów w rozporządzeniach w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii kolejno z dnia 31 marca 2020 r. (Dz.U. poz. 566 ze zm.), 10 kwietnia 2020 r. (Dz.U. poz. 658 ze zm.), 19 kwietnia 2020 r. (Dz.U. poz. 697 ze zm.), 2 maja 2020 r. (Dz.U. poz. 792 ze zm.), 16 maja 2020 r. (Dz.U. poz. 878 ze zm.), 29 maja 2020 r. (Dz.U. poz. 964 ze zm.), 19 czerwca 2020 r. (Dz.U. poz. 1066 ze zm.), 7 sierpnia 2020 r. (Dz.U. poz. 1356 ze zm.), 9 października 2020 r. (Dz.U. poz. 1758 ze zm.), 26 listopada 2020 r. (Dz.U. poz. 2091), 1 grudnia 2020 r. (Dz.U. poz. 2132), 21 grudnia 2020 r. (Dz.U. poz. 2316 ze zm.), 26 lutego 2021 r. (Dz.U. poz. 447), 19 marca 2021 r. (Dz.U. poz. 512), 6 maja 2021 r. (Dz.U. poz. 861 ze zm. – akt obowiązujący).

Sądy administracyjne, rozpoznając skargi oraz skargi kasacyjne w sprawach dotyczących ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z epidemią, w pierwszej kolejności rozważały, czy nałożone obostrzenia miały umocowanie prawne.

NSA w wyroku z 8 września 2021 r., II GSK 1010/21, wskazał, że podstawę do wydania rozporządzenia stanowi upoważnienie zawarte w ustawie. Wymagania, jakim musi odpowiadać to upoważnienie określa art. 92 Konstytucji RP[109]. Powołując się na wypowiedzi orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego, odnoszące się do interpretacji art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, NSA przypomniał, że w rozporządzeniu powinny być zamieszczane przepisy o charakterze technicznym, niemające zasadniczego znaczenia z punktu widzenia praw lub wolności jednostki. Uzależnienie dopuszczalności ograniczeń wolności i praw od ich ustanowienia „tylko w ustawie" jest czymś więcej, niż tylko przypomnieniem ogólnej zasady wyłączności ustawy dla unormowania sytuacji prawnej jednostek, stanowiącej klasyczny element idei państwa prawnego[110]. Niedopuszczalne jest natomiast przyjmowanie w ustawie uregulowań blankietowych, pozostawiających organom władzy wykonawczej swobodę normowania ostatecznego kształtu owych ograniczeń, a w szczególności wyznaczania zakresu tych ograniczeń (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., P 11/98). Do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko takie sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla urzeczywistnienia wolności i praw człowieka zagwarantowanych w Konstytucji RP[111].

[108] Dz.U. z 2020 r. poz. 491 ze zm.

[109] 1. Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. 2. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji, o których mowa w ust. 1, innemu organowi.

[110] Por. wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., P 11/98.

[111] Por. wyroki TK z: 19 maja 2009 r., K 47/07; 19 lutego 2002 r., U 3/01.

Oznacza to, że rozporządzenie wydane na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie musi mieścić się ściśle w jego ramach podmiotowych i przedmiotowych. W przeciwnym razie rozporządzenie, chociaż formalnie wchodzi do systemu prawa, to w istocie rzeczy jest pozbawione mocy obowiązującej w tym znaczeniu, że organ nie może na jego podstawie władczo kształtować sytuacji prawnej obywateli poprzez m.in. nakładanie obowiązków, a w związku z tym regulacje zawarte w rozporządzeniu wydanym przy wykorzystaniu upoważnienia ustawowego, które nie mają jednoznacznego, ścisłego odniesienia do treści tego upoważnienia, nie mogą być stosowane.

Na gruncie obowiązującej Konstytucji zasada wyłączności ustawy ma charakter zupełny. Powiązanie unormowań jej art. 87 ust. 1 i art. 92 z ogólnymi konsekwencjami zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2) prowadzi do wniosku, że nie może obecnie w systemie prawa powszechnie obowiązującego pojawiać się żadna regulacja podustawowa, która nie znajduje bezpośredniego oparcia w ustawie i która nie służy jej wykonaniu, stosownie do modelu określonego w art. 92 ust. 1, co oznacza, że nie ma takich materii, w których mogłyby być stanowione regulacje podustawowe (o charakterze powszechnie obowiązującym), bez uprzedniego ustawowego unormowania tych materii, albowiem jest to zawsze konieczne w obrębie źródeł powszechnie obowiązującego prawa (wyrok TK z 9 listopada 1999 r., K 28/98).

NSA powołał się także na wyrok SN z 29 czerwca 2021 r., II KK 255/21, w którym podkreślono, że celem przepisów rozporządzenia Rady Ministrów, wydanych w wykonaniu upoważnienia ustawowego zawartego w art. 46a i art. 46b ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu, była ochrona zdrowia, jednak żadne względy praktyczne albo pragmatyczne, jak też celowość wprowadzanych rozwiązań, nie uzasadniają wykroczenia poza granice tego upoważnienia. Tak więc chociaż oceniane zakazy, nakazy i ograniczenia można uznać za uzasadnione z punktu widzenia walki z pandemią, to tryb ich wprowadzenia doprowadził do naruszenia podstawowych standardów konstytucyjnych i praw w zakresie wolności przemieszczania się.

Podobnie orzekł NSA w wyroku z 8 września 2021 r., II GSK 781/21.

W wyroku z 28 października 2021 r., II GSK 996/21, NSA stwierdził, że gwarancje konstytucyjne dotyczące ochrony prawa do wolności osobistej (art. 41 ust. 1) oraz zapewnienia wolności poruszania się po terytorium RP (art. 52 ust. 1) mogą podlegać ograniczeniom z zastrzeżeniem, uczyni to ustawodawca (art. 41 ust. 1 *in fine* i art. 52 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) w sytuacji, gdy są one konieczne w demokratycznym państwie prawnym dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą jednocześnie naruszać istoty danej wolności lub prawa podmiotowego (art. 31 ust. 3 *in fine*)[112]. Z punktu widzenia warunków dopuszczalności wprowadzania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności, o ile sama ustawowa ranga unormowania ograniczeń statusu jednostki nie wystarcza dla uznania ich merytorycznej zasadności, która podlega weryfikacji w zakresie spełnienia przesłanek materialnych art. 31 ust. 3, o tyle a *contrario* brak zachowania ustawowej formy dla ograniczeń wolności i praw musi prowadzić do dyskwalifikacji danego unormowania, jako sprzecznego ze wskazaną normą art. 31 ust. 3 Konstytucji RP[113].

[112] Por. wyroki TK z: 12 stycznia 1999 r., P 2/98; 25 maja 1999 r., SK 9/98; 10 kwietnia 2002 r., K 26/00.
[113] Wyrok TK z 19 maja 1998 r., U 5/97.

Udzielone Radzie Ministrów, na podstawie przepisów art. 46a i art. 46b ustawy o zapobieganiu, upoważnienie do stanowienia rozporządzeń wykonawczych, gdy chodzi o ich zakres powodowało, że stanowione na ich podstawie rozporządzenie umożliwiało nakładanie powszechnych ograniczeń, w zakresie odnoszącym się do korzystania z konstytucyjnej ogólnej wolności osobistej, w tym stanowiącej jej przejaw osobistej wolności poruszania się po terytorium RP, poprzez adresowane do każdego kto legalnie znajduje się na terytorium RP nakazy, zakazy oraz obowiązki ograniczające korzystanie z tych wolności.

Podobnie orzekł NSA w wyrokach z: 23 września 2021 r., II GSK 802/21 i II GSK 844/21, 18 listopada 2021 r., II GSK 1282/21.

WSA w Kielcach w wyroku z 17 listopada 2020 r., II SA/Ke 709/20, podkreślił, że z mocy art. 31 ust. 3 Konstytucji RP wprowadzane ograniczenia mogą zostać dokonane jedynie w drodze ustawy, a tym samym wykluczona została możliwość regulowania tego rodzaju materii w drodze podustawowej. Sąd nie miał zatem wątpliwości, że w sytuacji epidemiologicznej i związanej z nim powszechnym zagrożeniem życia i zdrowia, wszelkie obostrzenia w zakresie wolności przemieszczania się zostały wprowadzone ze względu na ochronę zdrowia publicznego. Tymczasem Rada Ministrów w rozporządzeniu wprowadziła do 19 kwietnia 2020 r. zakaz przemieszczania się na obszarze Polski, z wyjątkami w nim określonymi. Sąd zauważył, że rozporządzenie zostało wprowadzone na mocy art. 46a i art. 46b ust. 1–6 i 8–12 ustawy o zapobieganiu, jednak żaden z tych przepisów nie uprawnia Rady Ministrów do wprowadzenia zakazu przemieszczania się. Pierwszy z powołanych przepisów stanowi generalne upoważnienie do wprowadzenia stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii. Natomiast drugi z przepisów upoważnia Radę Ministrów m.in. do ustanowienia nakazu określonego sposobu przemieszczania się. W ocenie Sądu ustawowe podstawy prawne do wydania rozporządzenia Rady Ministrów pozwalają na ustanowienie nakazu określonego sposobu przemieszczania się, a nie zakazu przemieszczania się w ogóle. Sąd zatem uznał, że brak było podstaw prawnych do wprowadzenia zakazu przemieszczania się w ogóle, a w konsekwencji karania za jego naruszenie.

Podobne stanowisko zajął WSA w Szczecinie w wyroku z 22 grudnia 2020 r., II SA/Sz 622/20, i stwierdził, że rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 kwietnia 2020 r. narusza zarówno przepisy upoważniające do jego wydania, jak również art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. W tym zakresie rozporządzenie nie wykonuje bowiem ustawy, lecz uzupełnia ją o treści, których w tej ustawie nie ma. Żadne zaś względy praktyczne albo pragmatyczne, jak też celowość wprowadzanych rozwiązań, nie uzasadniają wykroczenia poza granice upoważnienia ustawowego.

WSA w Gliwicach w wyroku z 20 października 2020 r., III SA/Gl 540/20, wskazał, że kwarantanna została nałożona na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Zdrowia z 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego, rozporządzenie zaś zostało wydane z powołaniem się na przepis art. 46 ust. 2 i 4 ustawy o zwalczaniu, przewidujący kompetencje dla Ministra Zdrowia do wprowadzenia w drodze rozporządzenia stanu zagrożenia epidemicznego. Określony w art. 46 ust. 4 katalog ograniczeń, zakazów, obowiązków i nakazów, jakie mógł ustanowić Minister Zdrowia, nie obejmował obowiązku odbycia kwarantanny, upoważnienie ustawowe zawiera uprawnienie do ustanowienia czasowego ograniczenia określonego sposobu przemieszczania się, ale to nie jest równoznaczne z ustanowieniem obowiązku odbycia kwarantanny, który jest równoznaczny z zakazem poruszania się po terytorium RP w określonym czasie. Prowadzi to do wniosku, że obowiązek odbycia kwarantanny został

zamieszczony w rozporządzeniu Ministra Zdrowia bez ustawowej podstawy. Potwierdzeniem tego – zdaniem Sądu – jest fakt, że poczynając od 8 marca 2020 r. w ustawie o zwalczaniu znalazło się upoważnienie dla Rady Ministrów do wydania rozporządzenia, którym można ustanowić, między innymi, obowiązek poddania się kwarantannie (art. 46a w zw. z art. 46b pkt 5 ustawy).

WSA w Gliwicach w wyroku z 4 marca 2021 r., III SA/Gl 391/20, uznał, że wprowadzając przepisy związane z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem epidemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2, całość ograniczeń wolności i praw została przeniesiona z ustawy do rozporządzenia. Byłoby to dopuszczalne w przypadku ogłoszenia stanu klęski żywiołowej. Artykuł 21 i art. 22 ustawy z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej[114] określa bowiem niezbędne ograniczenia wolności i praw człowieka i obywatela w przypadku wystąpienia stanu klęski żywiołowej. Z kolei art. 5 ust. 2 tej ustawy pozwala Radzie Ministrów określić w rozporządzeniu, w zakresie dopuszczonym art. 21 i art. 22, rodzaje niezbędnych ograniczeń praw i wolności.

Na podstawie art. 46 ust. 4 ustawy o zapobieganiu w rozporządzeniach, o których mowa w ust.1 i 2, można ustanowić ograniczenia, obowiązki i zakazy, które stanowią powtórzenie ograniczeń wolności i praw człowieka określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o stanie klęski żywiołowej. W związku z tym podjęte działania legislacyjne stworzyły taki stan prawny w zakresie ograniczenia wolności i praw człowieka, który w istocie odpowiada regulacjom obowiązującym w stanie klęski żywiołowej, choć stan ten nie został wprowadzony. Wywołuje to jednak te konsekwencje, że złagodzone, właściwe dla stanów nadzwyczajnych, konstytucyjne warunki umożliwiające ograniczenia wolności i praw człowieka nie mogą mieć zastosowania w tym przypadku.

Zarówno § 2 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r., które było podstawą orzekania przez organy, są niezgodne z Konstytucją, gdyż jako przepisy podustawowe ograniczały niezgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP prawo do poruszania się obywatela bez żadnych ograniczeń (wbrew art. 52 ust. 3 Konstytucji RP) i bez stwierdzenia narażenia na zakażenie innych osób. Bez względu na to, jakie warunki przewidział Minister Zdrowia w swym rozporządzeniu, a jakich nie – zostało ono wydane z naruszeniem art. 52 ust. 1–3 i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 46 ust. 2 i 4 ustawy o zapobieganiu. O ile rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. mogło wprowadzić na terenie kraju stan zagrożenia epidemicznego, o tyle upoważnienie ustawowe z art. 46 ust. 4 ustawy o zwalczaniu w żadnym razie nie zezwalało Ministrowi Zdrowia na wprowadzenie tzw. kwarantanny granicznej, w tym nadania samemu zdarzeniu, jakim jest przekroczenie granicy państwowej przez obywatela, skutku równoważnego z wydaniem decyzji o skierowaniu na kwarantannę, w tym uregulowaniu czasu jej trwania.

Skoro więc nie istniała ustawowa podstawa ograniczenia obywatela poprzez nakazanie mu pozostawania na kwarantannie, co stanowi rodzaj ograniczenia prawa swobodnego przemieszczania się, a obowiązek w tym zakresie ustanowiono w rozporządzeniu bez należytego upoważnienia ustawowego, to sytuacja ta nie mogła stanowić okoliczności pozwalającej na ukaranie karą pieniężną za naruszenie niezabronionego zachowanie.

NSA w wyroku z 18 listopada 2021 r., II GSK 1282/21, rozpoznając skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej za nieprzestrzeganie nakazu przemieszczania się w określonej odległości, podzielił pogląd sądu, że kon-

[114] Dz.U. z 2017 r. poz. 1897 ze zm.

trolowana decyzja oraz decyzja organu pierwszej instancji wydane zostały bez podstawy prawnej.

Zdaniem NSA brak zachowania ustawowej formy dla ograniczeń wolności i praw człowieka i obywatela w relacji do jednoczesnego wykluczenia w tej sferze dopuszczalności subdelegacji, tj. przekazania kompetencji normodawczej innemu organowi, analogicznie do wykluczenia takiej możliwości w odniesieniu do rozporządzeń wykonawczych względem ustaw, musi prowadzić do dyskwalifikacji danego unormowania, jako sprzecznego z normą rekonstruowaną z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, bowiem ustanowione nią wymogi muszą się ziścić łącznie[115], nie można zaakceptować rozwiązania polegającego na podjęciu interwencji prawodawczej w osobistą wolność poruszania (przemieszczania się) po terytorium RP w tej formie tworzenia prawa, która nie jest ustawą. Zwłaszcza że w tej mierze, jak jasno i wyraźnie wynika to z art. 52 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ustrojodawca nie dopuszcza żadnych wyjątków.

Udzielone Radzie Ministrów, na podstawie przepisów art. 46a i art. 46b ustawy o zapobieganiu, upoważnienie do stanowienia rozporządzeń wykonawczych powodowało, że stanowione na jego podstawie rozporządzenie wykonawcze umożliwiało nakładanie powszechnych ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnej osobistej wolności poruszania (przemieszczania) poprzez adresowane do każdego, kto legalnie znajduje się na terytorium RP, nakazy, zakazy oraz obowiązki ograniczające korzystanie z tej wolności.

Ponadto NSA wskazał, że uwzględniając normatywny kontekst obowiązywania przepisu § 17 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia RM z 2 maja 2020 r. oraz ustanowionego na jego gruncie obowiązku przemieszczania się osób w odległości nie mniejszej niż 2 metry od siebie, za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że jest on przepisem sankcjonowanym w relacji do sankcjonującego przestrzeganie tego obowiązku przepisu art. 48a ust. 1 pkt 1–5 ustawy o zapobieganiu, który – co nie mniej istotne – również został dodany do pierwotnego tekstu tej ustawy.

Zastosowany na gruncie sankcjonującego przepisu art. 48a ust. 1 przywołanej ustawy zabieg odesłania do wskazanych w nim przepisów upoważniających (kompetencyjnych), a w istocie zabieg wielostopniowego odesłania, bo siłą rzeczy zawierający w sobie odesłanie do wymienionego przepisu rozporządzenia wykonawczego wyznaczającego zupełny zakres określonych nim ograniczeń, doprowadził do tego, że wbrew zasadzie bezwzględnej wyłączności ustawy w dziedzinie przepisów (regulacji) o charakterze represyjnym (sankcjonująco-dyscyplinującym), właściwie wszystkie istotne podmiotowe i przedmiotowe znamiona deliktów, o których mowa powyżej, zostały określone nie w ustawie, lecz w rozporządzeniu wykonawczym. Tak więc, to nie lektura ustawy, lecz lektura rozporządzenia wyznaczała kompletny zarys wprowadzanych nim nakazów, których naruszenie podlegało penalizacji.

NSA uznał, że brak było podstaw do przyjęcia, że przepis § 17 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 maja 2020 r. mógł stanowić czy też współstanowić materialnoprawną podstawę do nałożenia na stronę kary pieniężnej za naruszenie ustanowionych nim nakazów.

Do wyroku zostało zgłoszone zdanie odrębne. Autor *votum separatum* nie zgodził się ze stwierdzeniem, że rozporządzenie wprowadzające zakaz przemieszczania się było wydane poza zakresem upoważnienia ustawowego.

[115] Zob. wyrok TK z 19 maja 1998 r., U 5/97.

Także WSA w Bydgoszczy w wyroku z 13 stycznia 2021 r., II SA/Bd 917/20, nie miał wątpliwości, że rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. określające ograniczenia, nakazy i zakazy w związku z wystąpieniem stanu epidemii posiada umocowanie ustawowe, zostało bowiem wydane na podstawie art. 46a i art. 46b pkt 1–6 i 8–12 ustawy o zapobieganiu.

Problematyka dotycząca ograniczeń, nakazów i zakazów wprowadzonych w związku z epidemią pojawiła się w orzecznictwie sądów administracyjnych w drugiej połowie 2020 r., w związku z tym można stwierdzić, że orzecznictwo w omawianych sprawach dopiero kształtuje się. Jednakże z przeprowadzonej analizy dotychczasowych orzeczeń wynika, że dominujący jest pogląd, że obostrzenia epidemiczne w rozporządzeniu w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii ustanowiono bez należytego upoważnienia ustawowego.

Aktualnie działania Biura Orzecznictwa polegają na stałym monitorowaniu spraw dotyczących omawianej problematyki.

4.3. Stosowanie reguł wykładni oświadczeń woli określonych w art. 65 § 1 i 2 k.c.[116] w sprawach o ustalenie podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego

W orzecznictwie NSA ujawniono rozbieżność poglądów w kwestii, czy wykładnia postanowień umowy w sprawach dotyczących ustalenia podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego – w celu oceny jej charakteru prawnego – wymaga uwzględnienia reguł wykładni oświadczeń woli określonych w art. 65 § 1 i 2 k.c. Orzeczenia NSA w tym przedmiocie zapadały w następującym stanie prawnym.

Zgodnie z art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e/ ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych[117], obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, które są osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia lub są osobami z nimi współpracującymi. Stosownie do art. 85 ust. 4 cyt. ustawy, za osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia, umowy agencyjnej lub innej umowy o świadczenie usług oraz za osobę z nią współpracującą składkę jako płatnik oblicza, pobiera z dochodu ubezpieczonego i odprowadza zamawiający.

Na podstawie art. 734 § 1 k.c. przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie. Natomiast w myśl art. 627 k.c. przez umowę o dzieło przyjmujący zamówienie zobowiązuje się do wykonania oznaczonego dzieła, a zamawiający do zapłaty wynagrodzenia. Z kolei art. 65 k.c. wskazuje przy wykładni umów okoliczności istotne dla rozumienia treści oświadczeń woli (§ 1 – oświadczenie woli należy tak tłumaczyć, jak tego wymagają ze względu na okoliczności, w których złożone zostało, zasady współżycia społecznego oraz ustalone zwyczaje) i daje pierwszeństwo kryterium zamiaru stron i celu, jaki stronom przyświecał przy zawieraniu umowy (§ 2).

[116] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459; dalej: k.c.).

[117] Dz.U. z 2016 r. poz. 1793 ze zm.; dalej: ustawa o świadczeniach.

Prawidłowa kwalifikacja zawartej umowy jest warunkiem właściwego zastosowania przepisu art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e/ ustawy o świadczeniach, a w konsekwencji rozstrzygnięcia, czy osoba wykonująca pracę na podstawie zawartej umowy będzie podlegała ubezpieczeniu zdrowotnemu.

NSA wielokrotnie zwracał uwagę w orzecznictwie, że o prawidłowym zakwalifikowaniu umowy cywilnoprawnej nie decyduje nazwa umowy czy jej stylistyka, lecz rzeczywisty przedmiot umowy, okoliczności jej zawarcia oraz sposób i okoliczności jej wykonywania, w tym realizowanie przez strony, nawet wbrew postanowieniom umowy, a także cechy charakterystyczne dla danego stosunku prawnego, które odróżniają zawartą i realizowaną umowę od innych umów cywilnoprawnych (zob. np. wyrok NSA z 21 września 2021 r., II GSK 619/21). Natomiast w wyroku z 20 sierpnia 2021 r., II GSK 620/21, NSA stwierdził, że ani organ, ani sąd administracyjny – w sprawach, których przedmiotem jest ustalenie podlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu – nie są związani nazwą umowy zawartej między stronami umowy, lecz powinni ocenić jej charakter z punktu widzenia regulacji zawartej w art. 66 ust. 1 pkt. 1 lit. e/ ustawy o świadczeniach.

Również charakterystyka umowy zlecenia lub umowy o oświadczenie usług, do której stosuje się przepisy o zleceniu, w zestawieniu z umową o dzieło – dla potrzeb stosowania art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e/ ustawy o świadczeniach – wielokrotnie była przedmiotem rozważań NSA (zob. np. wyrok z 10 marca 2021 r., II GSK 1367/20).

W orzeczeniach NSA odnoszących się do powyższej kwestii zaprezentowane zostały dwa poglądy.

Według pierwszego stanowiska zaprezentowanego przez NSA w orzecznictwie, wykładnia postanowień umowy w celu oceny jej charakteru prawnego wymaga uwzględnienia zgodnego zamiaru stron (art. 65 § 1 i 2 k.c.). Dominujące w orzecznictwie NSA jest stanowisko, że w sprawach dotyczących podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego mają zastosowanie reguły wykładni oświadczeń woli określone w art. 65 § 1 i 2 k.c. Stosownie do art. 65 k.c. oświadczenie woli należy tak tłumaczyć, jak tego wymagają ze względu na okoliczności, w których złożone zostało, zasady współżycia społecznego oraz ustalone zwyczaje. W umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu. Przy czym, w orzecznictwie podkreśla się jednocześnie, że autonomia stron w zakresie kształtowania treści umowy nie może prowadzić do nadawania tej umowie, w szczególności po jej wygaśnięciu, treści odmiennych od tych, które wynikają z przyjętych umową zapisów i postanowień, a tym samym prowadzić do dowolnego kwalifikowania zawartej umowy, wbrew jej treści i wbrew prawu oraz mieć charakteru przesądzającego (art. 353^1 k.c.).

Pogląd taki został wyrażony w wyrokach z: 9 lutego 2021 r., II GSK 1251/18; 4 lutego 2021 r., II GSK 1526/18, II GSK 1705/18, II GSK 1753/18; 2 lutego 2021 r., II GSK 1434/18, II GSK 1413/18; II GSK 1487/18, II GSK 1429/18; 29 stycznia 2021 r., II GSK 816/18, II GSK 846/18, II GSK 1075/18, II GSK 1083/18; 26 stycznia 2021 r., II GSK 1179/18, II GSK 1030/18.

Jak zaznaczył NSA w wyroku z 9 lutego 2021 r., II GSK 1251/18 – odwołując się do orzecznictwa Sądu Najwyższego – w sprawach dotyczących podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego mają zastosowanie reguły wykładni oświadczeń woli określone w art. 65 § 1 i 2 k.c. W ramach tej wykładni należy zatem uwzględnić również zgodny zamiar stron (np. wyroki SN z: 4 marca 1999 r., I PKN 616/98; 18 lipca 2012 r., I UK 90/12). Autonomia woli stron zawierających umowę nie jest oczywiście nieograniczona, nie pozwa-

la bowiem na dowolne określenie natury zawartego zobowiązania, wbrew rzeczywistej jego treści i wbrew prawu.

Analogiczne stanowisko NSA zajął w wyrokach z: 17 lutego 2021 r., II GSK 1596/18, II GSK 1595/18, II GSK 1081/18, II GSK 1082/18; 9 lutego 2021 r., II GSK 1261/18, II GSK 1491/18, II GSK 1442/18, II GSK 1401/18, II GSK 1400/18.

Zgodnie z drugim stanowiskiem przepis art. 65 § 1 i 2 k.c. nie może stanowić adekwatnego wzorca kontroli zaskarżonych decyzji organów NFZ w przedmiocie ustalenia podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu. To stanowisko zostało zaprezentowane jedynie w kilku orzeczeniach i nie można go uznać za reprezentatywne w orzecznictwie.

Przykładowo w wyroku z 20 sierpnia 2021 r., II GSK 403/21, NSA stwierdził, że art. 65 § 1 i 2 k.c. odnosi się wprost do reguł wykładni oświadczeń woli, co jakkolwiek ma swoje uznane i ustalone znaczenie dla potrzeb rozstrzygania sporów prawnych na gruncie prawa cywilnego (w tym zwłaszcza, jeżeli nie przede wszystkim między stronami zawartej umowy, co w rozpatrywanej sprawie nie ma przecież miejsca, albowiem spór przebiega na innej zupełnie płaszczyźnie), to jednak – zdaniem NSA – pozbawione jest tego znaczenia w sprawach ustalenia podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego, a więc w sprawach zupełnie innych, bo publicznoprawnej natury. NSA wyjaśnił, że zasada podlegania *ex lege* ubezpieczeniom społecznym należy do norm o charakterze *ius cogens*, co prowadzi do wniosku o podleganiu obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym z mocy prawa i z tej przyczyny czynność prawna nie może zniwelować powstających na tym tle obowiązków publicznoprawnych. Oznacza to też, że w kontekście podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym decydującej wagi nie można przypisać treści oświadczeń woli stron, zwłaszcza że sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych są sprawami cywilnymi jedynie w ujęciu formalnym (art. 1 k.p.c.). Natomiast w ujęciu materialnym mają charakter spraw z zakresu prawa publicznego, a nie prywatnego, co wyklucza możliwość stosowania do relacji prawnych regulowanych prawem ubezpieczeń społecznych przepisów prawa prywatnego (np. Kodeksu cywilnego).

Pogląd taki został wyrażony także w wyrokach NSA z: 20 sierpnia 2021 r., II GSK 87/21; 19 lutego 2021 r., II GSK 1287/20; 19 stycznia 2019 r., II GSK 790/18, II GSK 815/18.

W tym miejscu należy również zwrócić uwagę na pogląd wyrażony w wyrokach NSA z 3 lutego 2021 r., II GSK 1492/18 i II GSK 1488/18 w których stwierdzono, że art. 65 § 2 k.c. – w zakresie w jakim przepis ten przy badaniu umów daje pierwszeństwo kryterium zgodnego zamiaru stron – nie znajduje zastosowania przy kwalifikacji umów, celem ustalenia obowiązku ubezpieczenia zdrowotnego. Nie ulega wątpliwości, że – nawet jeżeli taki zamiar byłby zgodny zamiar kontrahentów – strony umów nie mogą oświadczeniem woli kształtować swych publicznoprawnych obowiązków odmiennie, niż wynika to z przepisów administracyjnego prawa materialnego. Według NSA autonomia stron w zakresie kształtowania treści umowy nie może prowadzić do nadawania tej umowie treści odmiennych od tych, które wynikają z przyjętych umową postanowień, a tym samym prowadzić do dowolnego kwalifikowania zawartej umowy, wbrew jej treści i wbrew prawu i mieć charakteru przesądzającego (art. 353^1 k.c.).

Analiza powyższych judykatów pozwala wskazać, że za zdecydowanie dominujący w orzecznictwie NSA pierwszy z prezentowanych poglądów. Jednocześnie wymaga podkreślenia, że NSA w poprzednich latach podtrzymywał konsekwentnie dotychczasową linię orzecznictwa w tym zakresie, natomiast różnica poglądów pojawiła się dopiero w 2021 r. i dotyczy zaledwie kilku orzeczeń.

Powyższe zagadnienie, różnie ocenione przez składy orzekające, zostało przedstawione p.o. Prezesa Izby Gospodarczej NSA celem przedyskutowania przez sędziów tej Izby.

4.4. Przedawnienie prawa do wszczęcia i prowadzenia postępowania w sprawach dotyczących nałożenia kary pieniężnej za niewykonanie obowiązków określonych w przepisach ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów[118]

W orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych pojawiła się kwestia sporna wymagająca rozstrzygnięcia, czy w sprawach o nałożenie kary pieniężnej za niewykonanie obowiązków określonych w przepisach ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów znajduje zastosowanie art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[119]. Zgodnie art. 165b § 1 o.p. w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. A zatem, problem prawny sprowadza się do tego, czy wszczęcie i prowadzenie postępowania administracyjnego w przedmiocie przestrzegania przepisów ustawy SENT jest ograniczone terminem, o którym mowa w art. 165b § 1 o.p.

W wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych odnoszących się do powyższej materii zaprezentowane zostały dwa poglądy.

Według pierwszego stanowiska przepis art. 165b o.p. ma zastosowanie w sprawach o nałożenie kary pieniężnej na podstawie ustawy SENT.

Takie stanowisko zajął np. WSA w Warszawie w wyroku z 12 lutego 2021 r, VI SA/Wa 2103/20. Uchylając decyzje organów administracji oraz umarzając postępowanie administracyjne stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie wszczęcie i prowadzenie postępowania administracyjnego było niedopuszczalne, bowiem przed doręczeniem postanowienia o wszczęciu postępowania upłynął wyznaczony przez ustawodawcę termin na dokonanie tej czynności. Do takiego wniosku prowadzi analiza przepisów ustawy SENT, ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej[120] oraz ustawy – Ordynacja podatkowa. WSA wskazał, że zgodnie z art. 54 ust. 2 pkt 13 ustawy o KAS, zakresem kontroli celno-skarbowej objęto m.in. wykonywanie innych obowiązków wynikających z przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do zadań Krajowej Administracji Skarbowej. Do tych ostatnich z kolei zaliczono w myśl art. 2 ust. 1 pkt 16b ustawy o KAS, wykonywanie zadań wynikających z ustawy SENT. Na podstawie art. 13 ust. 3 i ust. 1 pkt 1–2 ustawy SENT, czynności uregulowanej kontroli przewozu towarów powierzono funkcjonariuszom służby celno-skarbowej. Zdaniem WSA kontrolę przewozu towarów, prowadzoną przez funkcjonariuszy służby celno-skarbowej, utożsamiać należy z kontrolą celno-skarbową, o której mowa w przepisach rozdziału 1 działu V ustawy o KAS. Jest to bowiem w istocie jedna z form kontroli celno-skarbowej. Można zatem uznać, że pomiędzy zakresami nazw „kontrola celno-skarbowa" a „kontrola przewozu towarów", unormowa-

[118] Dz.U. z 2020 r. poz. 859; dalej: ustawa SENT.

[119] Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.

[120] Dz.U. z 2020 r. poz. 505; dalej: ustawa o KAS.

nymi przez przepisy ustawy SENT zachodzi logiczny stosunek nadrzędności. Każda bowiem kontrola przewozu towarów jest kontrolą celno-skarbową, lecz nie odwrotnie. W konsekwencji, w zakresie nieuregulowanym w odrębnych przepisach do tej kontroli stosować należy odpowiednio art. 165b o.p., zgodnie z dyspozycją przepisu art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS. W ocenie WSA trafność tej konkluzji potwierdza zawarte w art. 26 ust. 5 ustawy SENT odesłanie do przepisów o.p., zgodnie z którym przepisy tego aktu znajdować mają odpowiednie zastosowanie do kar pieniężnych w zakresie nieuregulowanym przez przepisy ustawy SENT. WSA podkreślił, że wprawdzie art. 165b § 1 o.p. odnosi się do kontroli podatkowej i postępowania podatkowego, to jednak formuła stosowania odpowiedniego, którą spójnie posłużył się ustawodawca w art. 94 ust. 1 *in fine* ustawy o KAS i art. 26 ust. 5 ustawy SENT, obliguje do stosowania art. 165b § 1 o.p. także do kontroli celno-skarbowej towarów. Nie ma bowiem podstaw do przyjęcia żadnego z pozostałych mechanizmów stosowania tego przepisu, a mieszczących się w klauzuli stosowania odpowiedniego. Zastrzeżenie „odpowiedniości" zakłada bowiem trzy warianty stosowania danej regulacji – wprost albo z modyfikacjami, bądź brak zastosowania. W odniesieniu do kontroli celno-skarbowej prowadzonej pod względem przestrzegania przepisów ustawy SENT przepis art. 165b § 1 o.p. doznawać musi modyfikacji, wynikających z tego, że mamy tu do czynienia z inną niż kontrola podatkowa kontrolą i inną niż podatkowa sprawą rozstrzyganą następnie przez właściwe organy. Natomiast ustanowiony w analizowanym przepisie termin należy uznać za w pełni wiążący, a to dlatego że jego przestrzeganiu nie sprzeciwia się charakter sprawy ani metoda regulacji. W odróżnieniu od kontroli podatkowej, w tym przypadku nie dochodzi do jej przekształcenia w postępowanie, a wszczęcie postępowania administracyjnego następuje zawsze w drodze odrębnego postanowienia.

Wobec powyższego WSA w Warszawie przyjął, że ustawodawca zdecydował się ograniczyć termin, w którym uruchomione może być postępowanie administracyjne w sprawie stanowiącej rezultat kontroli funkcjonariuszy KAS w przedmiocie przestrzegania przepisów ustawy SENT. Upływ tego terminu należy traktować jako bezwzględną przeszkodę do wszczęcia postępowania jurysdykcyjnego, opisywaną w nauce także jako ujemną przesłankę procesową, blokującą dopuszczalność wszczęcia postępowania administracyjnego, a w przypadku jego uruchomienia – obligującą do umorzenia procesu.

Analogiczne stanowisko zajął m.in. WSA w Warszawie w wyrokach z: 16 marca 2021 r., VI SA/Wa 2452/20; 7 kwietnia 2021 r., VI SA/Wa 2437/20, VI SA/Wa 2438/20; 12 maja 2021 r., VI SA/Wa 93/21, VI SA/Wa 94/21, VI SA/Wa 95/21; 31 maja 2021 r., VI SA/Wa 188/21; 14 lipca 2021 r., VI SA/Wa 1511/21; 15 września 2021 r., VI SA/Wa 1392/21; 29 września 2021 r., VI SA/Wa 1872/21; 15 października 2021 r., VI SA/Wa 1766/21; 28 października 2021 r., VIII SA/Wa 551/21.

Pogląd ten podzielił także WSA w Białymstoku w wyrokach z 19 sierpnia 2021 r., II SA/Bk 380/21 oraz II SA/Bk 381/21 dodając, że argumentem przemawiającym za brakiem dopuszczalności odpowiedniego stosowania terminu przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania o wymierzenie kary pieniężnej za naruszenia przepisów ustawy SENT, nie może być okoliczność uregulowania w art. 28 ustawy SENT kwestii przedawnienia nałożenia kary pieniężnej oraz przedawnienia obowiązku zapłaty nałożonej kary pieniężnej. Przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania jest przedawnieniem o charakterze formalnym, gdyż przesądza o dopuszczalności wszczęcia i prowadzenia postępowania w sprawie a zatem przedawnieniem o całkowicie innym charakterze niż przedawnienie materialne objęte art. 28 ustawy SENT.

Przedstawiciele drugiego nurtu interpretacyjnego uważają natomiast, że art. 165b § 1 o.p. nie znajduje zastosowania w sprawach o nałożenie kary pieniężnej na podstawie ustawy SENT.

Pogląd taki został wyrażony m.in. w wyrokach WSA Białymstoku z 19 października 2021 r., II SA/Bk 485/21 oraz II SA/Bk 486/21. W ich uzasadnieniach sąd stwierdził, że art. 165b § 1 o.p. dotyczy takiej sytuacji, gdy postępowanie podatkowe poprzedzone jest kontrolą podatkową, w toku której ujawniono nieprawidłowości co do wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego, stosownie do przepisu art. 165b ust. 1 o.p. uzależniony jest od łącznego wystąpienia dwóch przesłanek: pierwsza to przesłanka ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i druga, to niezłożenie przez podatnika deklaracji lub niedokonanie przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości. Zdaniem składów orzekających art. 165b § 1 o.p. nie będzie miał zatem zastosowania w sytuacji, gdy nie istnieje obowiązek składania przez podatnika deklaracji (np. wszczęcie postępowania w przedmiocie określenia zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych po uprzedniej kontroli podatkowej).

Jak podkreślił WSA w Białymstoku, na gruncie art. 165b § 1 o.p. występuje tożsamość przedmiotu postępowań podatkowych i jedno z nich dostarcza podstaw do wszczęcia drugiego. Nie ma takich zależności między kontrolą w trybie ustawy SENT a postępowaniem podatkowym zmierzającym do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Kontrola w trybie przepisów ustawy SENT dotyczy zasad drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, obowiązków podmiotów uczestniczących w drogowym i kolejowym przewozie towarów oraz podmiotów dokonujących obrotu paliwami opałowymi, odpowiedzialności za naruszenie obowiązków związanych z drogowym i kolejowym przewozem towarów oraz z obrotem paliwami opałowymi (art. 1 ustawy SENT). Z kolei kontrola przewozu towarów polega na sprawdzeniu przestrzegania obowiązków w zakresie odpowiednio: dokonywania, uzupełniania i aktualizacji zgłoszenia, zgodności danych zawartych w zgłoszeniu ze stanem faktycznym, posiadania numeru referencyjnego, dokumentu zastępującego zgłoszenie i potwierdzenia przyjęcia dokumentu zastępującego zgłoszenie, przekazywania aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu (art. 13 ust. 1 pkt 1 – 4). Nie ma zatem logicznych argumentów przemawiających za tym, by termin zakończenia kontroli w trybie ustawy SENT warunkował czas na wszczęcie postępowania podatkowego tak, jak to wynika z art. 165b o.p. WSA w Białymstoku wyjaśnił również, że kwestia przedawnienia nałożenia kary pieniężnej i przedawnienia zapłaty kary pieniężnej została uregulowana w art. 28 ust. 1 i 2 ustawy SENT. W przepisie tym, w przeciwieństwie do art. 26 ustawy SENT, nie ma odniesienia do odpowiedniego stosowania przepisów o.p. Gdyby zaś już podjąć próbę takiego zastosowania, to w grę wchodziłby przepis art. 70 o.p., który nie przewiduje przedawnienia terminu na wszczęcie postępowania podatkowego. Powyższe oznacza więc, że samodzielna regulacja w ustawie SENT kwestii przedawnienia prawa do nałożenia kary oraz obowiązku zapłaty kary dodatkowo wskazuje na brak dopuszczalności wiązania postępowania prowadzącego do nałożenia kary z postępowaniem podatkowym.

Podobnie wypowiedział się WSA w Gliwicach w wyrokach z: 19 stycznia 2021 r., III SA/Gl 563/20; 10 marca 2021 r., II SA/Go 102/21; 2 września 2021 r., II SA/Go 584/21, 24 listopada 2021 r., III SA/Gl 581/20, a także WSA w Rzeszowie w wyrokach z: 14 stycz-

nia 2021 r., II SA/Rz 1076/20 i II SA/Rz 1075/20; 8 grudnia 2020 r., II SA/Rz 1074/20, I SA/Rz 1073/20 oraz II SA/Rz 1072/20.

Natomiast WSA w Warszawie w wyroku z 5 sierpnia 2020 r., V SA/Wa 2059/19 wyjaśnił, że art. 165b o.p. może mieć odpowiednie zastosowanie w kontroli na podstawie ustawy SENT w przypadku ujawnienia przez tę kontrolę nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, wówczas naczelnik urzędu celno-skarbowego ma obowiązek przekształcić kontrolę celno-skarbową (ustawa SENT) w postępowanie podatkowe, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Odpowiednikiem postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 165 § 2 o.p., jest tym samym postanowienie o przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe.

Z kolei w wyroku z 10 listopada 2020 r., II SA/Bk 577/20, WSA w Białymstoku stwierdził, że ustawa SENT odsyła do przepisów o.p. wyłącznie w zakresie w niej nieuregulowanym, a nadto wyłącznie do stosowania odpowiedniego (art. 26 ust. 5). Ustawa SENT reguluje też we własnym zakresie zasady prowadzenia kontroli (art. 13) oraz przedawnienie ukarania i przedawnienie wykonania obowiązku zapłaty (art. 28 – odpowiednio okres pięcioletni liczony od dnia niedopełnienia obowiązku m.in. z art. 5 ust. 4 oraz okres pięcioletni liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłaty). To zaś oznacza, że ustawa SENT nie limituje czasowo momentu wszczęcia postępowania o ukaranie a wyłącznie wskazuje najpóźniejszą datę dopuszczalności wydania decyzji o ukaraniu. Przepis art. 165b § 1 o.p. nie ma zatem w sprawie niniejszej zastosowania.

Tożsame stanowisko zajął WSA w Rzeszowie w wyroku z 3 grudnia 2020 r., II SA/Rz 969/20.

Analiza wskazanych judykatów nie pozwala jednoznacznie wskazać, który z tych poglądów w orzecznictwie NSA należy uznać za dominujący. Jednakże rozstrzygając tę kwestię. NSA podzielił pierwsze z przywołanych powyżej stanowisk.

Tytułem przykładu, w wyrokach z 4 listopada 2021 r., II GSK 1125/21, II GSK 1125/21, II GSK 1126/21, II GSK 1952/21, II GSK 1953/21, II GSK 1123/21, II GSK 1124/21, II GSK 1783/21, NSA wyjaśnił, że w kwestii odpowiedzialności za naruszenie obowiązków określonych ustawą SENT w art. 21–32 tej ustawy zostały zawarte zasady nakładania kar pieniężnych i mandatów karnych za naruszenie obowiązków zawartych w pierwszej części ustawy, właściwość organów do nakładania tych kar, jak też zasady dotyczące trybu orzekania w sytuacjach, gdy do ujawnienia nieprawidłowości dochodzi po zakończeniu przewozu lub gdy kontrolę przewozu wykonuje inny organ niż organ uprawniony do nałożenia danego typu kary. Umieszczony w grupie tych przepisów art. 26 (wskazujący w ust. 1–4a, że karę pieniężną nakłada się w drodze decyzji, określający właściwość organów i możliwość odstąpienie od nałożenia kary) w ust. 5 stanowi, że w zakresie nieuregulowanym w ustawie do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej.

NSA wskazał, że „odpowiednie" stosowanie przepisów nie jest czynnością jednolitą i w konsekwencji ze względu na rezultat tej czynności wyodrębnia się trzy grupy przypadków. Pierwsza grupa to przepisy, które należy stosować bez żadnych zmian w ich dyspozycji. Druga grupa to przepisy stosowane z pewnymi modyfikacjami. Trzecia zaś to te przepisy, które w ogóle nie mogą być stosowane, głównie ze względu na ich bezprzedmio-

towość bądź też całkowitą sprzeczność z przepisami ustanowionymi dla tych stosunków, do których miałyby one być stosowane odpowiednio.

Z uwagi na powyższe przepis art. 165b § 1 o.p. nie znajdzie zastosowania „wprost" w postępowaniu w przedmiocie kary pieniężnej prowadzonym na podstawie ustawy SENT. Nie ulega bowiem wątpliwości, że postępowanie to nie jest postępowaniem podatkowym. Jednakże zdaniem NSA, brak jest argumentów prawnych aby uznać, że przepis art. 165b § 1 o.p. w omawianych sprawach nie może być w ogóle stosowany.

Według składów orzekających NSA nie zachodzi sprzeczność unormowań zawartych w art. 165b § 1 o.p. z innymi przepisami regulującymi postępowanie w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na podstawie ustawy SENT. Przyjąć wobec tego należy, że odpowiednie zastosowanie art. 165b § 1 o.p. w tych sprawach wymaga modyfikacji dotyczącej rodzaju kontroli, obowiązków, co do których w toku tej kontroli ujawniono nieprawidłowości i charakteru prowadzonego następnie postępowania.

Ponadto NSA zwrócił uwagę na art. 28 ustawy SENT, zgodnie z którym kara pieniężna nie może być nałożona, jeżeli od dnia niedopełnienia obowiązku upłynęło 5 lat (ust. 1). Obowiązek zapłaty kary pieniężnej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłaty (ust. 2). W ocenie NSA treść przytoczonego przepisu pozwala stwierdzić, że nie normuje on „przedawnienia" terminu do wszczęcia postępowania. Kwestia terminu wszczęcia postępowania należy zatem do materii nieuregulowanej w ustawie SENT – co uzasadnia stosowanie art. 165b § 1.p. – z uwzględnieniem jedynie koniecznej modyfikacji.

NSA wyraził pogląd, że takie rozumienie odpowiedniego stosowania art. 165b § 1.p. na mocy art. 26 ust. 5 ustawy SENT, znajduje jednoznaczne wsparcie w przepisach ustawy o KAS. Zgodnie z art. 94 ust. 1 pkt 1 tej ustawy w zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej przepisy: art. 3e, art. 12, art. 102 § 3, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141–143, art. 165b, art. 165c, art. 175–177 o.p. – stosuje się odpowiednio. W treści przywołanego przepisu – regulującego uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej – art. 165b o.p. wymieniono wprost. Oczywiste tymczasem jest, że skoro ustawodawca odsyła do konkretnego przepisu i formułuje nakaz jego „odpowiedniego" stosowania, to znaczy, że takie odpowiednie zastosowanie uważa za możliwe. Ustawodawca, przy założeniu jego racjonalności, nie odsyłałby do odpowiedniego stosowania przepisu, który nie mógłby być zastosowany w szczególności z powodu sprzeczności z innymi przepisami normującymi daną materię.

Poza tym NSA podniósł, że zgodnie z art. 54 ust. 2 pkt 13 ustawy o KAS, kontroli celno-skarbowej podlega również wykonywanie innych obowiązków wynikających z przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do zadań KAS. Z kolei, stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 16b powołanej ustawy, do zadań KAS należy wykonywanie zadań wynikających z ustawy SENT.

Zdaniem NSA na gruncie ww. przepisów należy uznać, że kontrola w ramach zadań wynikających z ustawy SENT jest kontrolą celno-skarbową, o której mowa w art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, co również uzasadnia odpowiednie stosowanie w postępowaniu w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na podstawie ustawy SENT art. 165b o.p.

4.5. Rozbieżności co do związania orzeczeniem sądu powszechnego o przepadku pojazdu dla organów administracji w sprawach dotyczących obowiązku zapłaty kosztów związanych z usunięciem, przechowywaniem, oszacowaniem oraz likwidacją pojazdu

W orzecznictwie NSA zauważono rozbieżność poglądów w kwestii, czy orzeczenie sądu powszechnego wydane na podstawie art. 130a ust. 10e ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym[121], w którym sąd stwierdza, że zostały spełnione wszystkie przesłanki niezbędne do orzeczenia przepadku pojazdu, jest wiążący dla organu administracyjnego również w zakresie ustalenia właściciela tego pojazdu przed orzeczeniem o jego przepadku.

Większość omówionych dalej orzeczeń NSA zapadło w Izbie Ogólnoadministracyjnej, do której kognicji należały wcześniej sprawy z tego zakresu. Obecnie sprawy te należą do właściwości Izby Gospodarczej i dlatego też dostrzeżoną rozbieżność w orzecznictwie należy traktować jako problem dotyczący tej ostatniej, o czym świadczy chociażby powoływane orzeczenie, wydane w tej Izbie w 2021 r. Kwestia rozbieżności w orzecznictwie w tej materii jest zagadnieniem bieżącym.

Orzeczenia w tym przedmiocie zapadały w następującym stanie prawnym.

Zgodnie z art. 130a ust. 10 p.r.d. w przypadku, gdy prawidłowo powiadomiony właściciel lub osoba uprawniona nie odebrała pojazdu w terminie 3 miesięcy od dnia usunięcia pojazdu z drogi, starosta występuje do sądu powszechnego z wnioskiem o orzeczenie jego przepadku na rzecz powiatu, przy czym, jak wynika z kolejnych jednostek redakcyjnych art. 130a p.r.d., wystąpienie przez starostę do sądu nie może nastąpić wcześniej niż 30 dni od dnia powiadomienia właściciela pojazdu. Natomiast w sytuacji, gdy nie udało się, mimo dołożenia należytej staranności, ustalić właściciela lub osoby uprawnionej do odbioru pojazdu, wówczas okres, po jakim starosta występuje do sądu, wynosi 4 miesiące. Stosownie zaś do art. 130a ust. 10e p.r.d., w sprawach o przepadek pojazdu sąd stwierdza, czy zostały spełnione wszystkie przesłanki niezbędne do orzeczenia przepadku, w szczególności, czy usunięcie pojazdu było zasadne i czy w poszukiwaniu osoby uprawnionej do jego odbioru dołożono należytej staranności oraz czy orzeczenie przepadku nie będzie sprzeczne z zasadami współżycia społecznego. Natomiast w myśl art. 130a ust. 10h p.r.d. koszty powstałe od momentu wydania dyspozycji usunięcia pojazdu do zakończenia postępowania ponosi osoba będąca właścicielem tego pojazdu w dniu wydania dyspozycji usunięcia pojazdu.

Zauważyć należy, że o ile o orzeczeniu przepadku pojazdu na rzecz powiatu orzeka sąd powszechny, o tyle sprawy z zakresu nałożenia obowiązku zapłaty z tytułu obciążenia kosztami usunięcia, przechowywania, oszacowania, sprzedaży czy zniszczenia pojazdu, o których mowa w cytowanym powyżej art. 130a ust. 10h p.r.d., znajdują się w kognicji sądów administracyjnych, bowiem są to sprawy z odwołania od decyzji starosty. Analiza orzecznictwa wskazuje, że sądy administracyjne prezentowały odmienne poglądy, co do tego, czy decyzja starosty obciążająca kosztami wynikającymi z usunięcia pojazdu z drogi, jest decyzją związaną.

[121] Dz.U. z 2021 r. poz. 450 ze zm.; dalej: p.r.d.

W orzecznictwie NSA można wyróżnić dwa stanowiska w odniesieniu do zaprezentowanego w tytule problemu prawnego. Według pierwszego stanowiska orzeczenie sądu powszechnego o przepadku pojazdu ma dla organów administracyjnych charakter przesądzający i wiążący również w zakresie ustalenia właściciela pojazdu w postępowaniach w sprawach obowiązku zapłaty kosztów związanych z usunięciem, przechowywaniem, oszacowaniem oraz likwidacją pojazdu. Jak wskazał NSA w wyroku z 7 sierpnia 2018 r., I OSK 2276/16, z art. 365 § 1 k.p.c., określającego zakres związania prawomocnego orzeczenia sądu powszechnego, wynika, że orzeczenie takie wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej. Wydanie orzeczenia o przepadku pojazdu usuniętego z drogi poprzedza m.in. ustalenie co do tożsamości osoby uprawnionej do jego odbioru, co do zasady będącej właścicielem pojazdu. Tym samym, przy postępowaniu w sprawie ustalenia kosztów podlegających zwrotowi, prawomocne orzeczenie sądu o przepadku pojazdu ma znaczenie prejudycjalne, bowiem kształtuje stan faktyczny, z jakim ustawodawca związał obowiązek ponoszenia przez właściciela kosztów, do jakich doszło na skutek usunięcia pojazdu z drogi. W konsekwencji, na etapie decydowania o nałożeniu obowiązku zapłaty kosztów związanych z usunięciem pojazdu, a więc przy podejmowaniu przez starostę decyzji na podstawie art. 130a ust. 10h p.r.d., nie ma możliwości, bez wzruszenia prawomocnego orzeczenia sądu powszechnego, wykazywania wadliwości poprzedzających to orzeczenie ustaleń faktycznych i przyjęcia odmiennych danych. Innymi słowy, organy administracji związane są prawomocnym orzeczeniem w sprawie przepadku pojazdu i tym samym nie są uprawnione do dokonywania odrębnych ustaleń faktycznych w zakresie danych właściciela samochodu w dacie wydania dyspozycji usunięcia z drogi pojazdu.

Podobne stanowisko wyraził NSA w wyroku z 15 czerwca 2020 r., I OSK 1713/19, stwierdzając, że postanowienie sądu rejonowego o przepadku pojazdu miało dla organu administracyjnego charakter przesądzający i wiążący również w zakresie kwestii własności tego pojazdu przed orzeczeniem o jego przepadku. NSA uznał, że *ratio legis* regulacji prawnej zawartej w art. 365 §1 k.p.c. sprowadza się do zapewnienia spójności orzecznictwa wszystkich organów orzekających w państwie, a więc zarówno sądowych jak i administracyjnych, gdyż chodzi o to, by zapobiec istnieniu w obrocie prawnym rozstrzygnięć wzajemnie sprzecznych, co mogłoby wywoływać stan niepewności, a przez to osłabiać poczucie stabilności i pewności wymiaru sprawiedliwości. Tak samo, w wyroku z 25 maja 2015 r., I OSK 2142/15, NSA stwierdził, że organ administracji nie może prowadzić postępowania wyjaśniającego celem podważenia wiążącego go prawomocnego orzeczenia sądu cywilnego.

Pogląd ten podzielony został również przez NSA w wyroku z 28 września 2021 r., II GSK 892/21.

Według drugiego stanowiska orzeczenie sądu powszechnego w sprawie orzeczenia przepadku pojazdu nie jest dla organów administracyjnych wiążące co do ustalenia właściciela pojazdu w postępowaniach w sprawach obowiązku zapłaty kosztów związanych z usunięciem, przechowywaniem, oszacowaniem oraz likwidacją pojazdu.

Tytułem przykładu wskazać można wyrok NSA z 30 grudnia 2020 r., I OSK 1768/20, w którym skład orzekający, odwołując się do orzecznictwa Sądu Najwyższego, stanął na stanowisku, że przedmiotem prawomocności materialnej wynikającej z art. 365 § 1 k.p.c. jest wyłącznie ostateczny rezultat rozstrzygnięcia, a nie przesłanki, które do niego doprowadziły. NSA stwierdził, że ustalenia faktyczne sądu powszechnego dotyczące właściciela pojazdu w ogóle nie determinują skuteczności orzeczenia o przepadku

pojazdu, bowiem nie stanowią koniecznego uzupełnienia rozstrzygnięcia o przepadku, stąd też nie mogą być uznane za wiążące w ramach art. 365 § 1 k.p.c.

Stanowisko to znalazło swój wyraz również w wyroku z 26 maja 2020 r., I OSK 1751/19, w którym NSA podkreślił, że walor prawomocnego rozstrzygnięcia zawartego w orzeczeniu sądu powszechnego dotyczy przejścia własności pojazdu na rzecz powiatu. Celem takiego orzeczenia nie jest natomiast wiążące ustalenie pozostałych kwestii właścicielskich, tym bardziej że zgodnie z art. 130a ust. 10d p.r.d. możliwe jest orzeczenie przepadku także pojazdu, w stosunku do którego nie ustalono właściciela ani osoby uprawnionej. Dla prawidłowego rozstrzygnięcia, kto był właścicielem pojazdu w dacie wydania dyspozycji jego usunięcia z drogi, niezbędne jest poczynienie przez organ należytych czynności wyjaśniających.

Za takim ujęciem prawomocności orzeczenia sądu powszechnego opowiedział się NSA w wyrokach z 12 maja 2020 r., I OSK 1417/19 oraz z 24 czerwca 2020 r., I OSK 2158/19.

Analiza wskazanych judykatów obecnie nie pozwala jednoznacznie wskazać, który z tych poglądów jest dominujący.

4.6. Dopuszczalność skargi na czynność organu jednostki samorządu terytorialnego w postaci wypłat kwoty dotacji oświatowej w zaniżonej wysokości

Zagadnieniem wywołującym rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach z zakresu finansów publicznych jest kwestia dopuszczalności skargi na czynność organu jednostki samorządu terytorialnego, polegającą na przekazaniu na konto bankowe szkoły, przedszkola, lub innej formy wychowania przedszkolnego, dotacji oświatowej w niższej wysokości niż należna (por. art. 34 ust. 1 w zw. z art. 47 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych)[122]. Wątpliwości pojawiły się na tle spraw, w których dotację przekazano w zaniżonej wysokości, w tym w przypadkach gdy: po pierwsze, należna placówce szkolnej dotacja oświatowa nie została przekazana we właściwej wysokości przy uwzględnieniu ilości uczniów uczęszczających na zajęcia (por. art. 34 ust. 1 w zw. z art. 26 ust. 1 i 2 u.f.z.o.); po drugie, przyznaną dotację oświatową wypłacono w niższej wysokości w związku z aktualizacją jej stawek w trakcie roku budżetowego (por. art. 43 ust. 4 w zw. z art. 26 ust. 1 i 2 u.f.z.o.).

Aktualnie obowiązująca ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych normuje materię, która przed reformą systemu oświaty, przeprowadzoną w 2017 r., uregulowana była w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty[123], w szczególności w jej art. 90.

Do końca 2019 roku w orzecznictwie sądowym przeważał pogląd, że spory o dotacje oświatowe podlegają rozpoznawaniu przez sądy powszechne (wyroki z: 13 grudnia 2019 r., I GSK 2128/19; 16 października 2012 r., II GSK 1651/12; 11 kwietnia 2012 r., II GSK 563/12; postanowienia z: 17 października 2014 r., II GSK 1700/14; 3 kwietnia 2012 r., II GSK 522/12 oraz wyroki SN z: 27 marca 2019 r., V CSK 101/18; 11 maja 2018 r., II CSK 477/17; 14 lipca 2017 r., II CSK 773/16 i 3 stycznia 2007 r., IV CSK 312/06). Prezentowane było także odmienne stanowisko, zgodnie z którym czynność organu wykonawczego gminy, mająca na celu

[122] Dz.U. z 2020 r. poz. 17 ze zm.; dalej: u.f.z.o.

[123] Dz.U. z 2021 r. poz. 1915; dalej: u.s.o.

obliczenie wysokości dotacji i jej wypłacenie dla placówki niepublicznej, stanowi czynność z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., która podlega kontroli sądów administracyjnych (postanowienie z 27 marca 2013 r., II GSK 321/13).

W następstwie zmian w ustawie o systemie oświaty wprowadzonych ustawą z dnia 23 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw[124], na mocy art. 1 pkt 78 lit. x/ do art. 90 u.s.o. został dodany ust. 11 o treści: „przyznanie dotacji, o których mowa w art. 90 ust. 1a–8, stanowi czynność z zakresu administracji publicznej, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a." Regulacja ta zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2017 r.

W podobny sposób wspomnianą kwestię unormowano w ustawie o finansowaniu zadań oświatowych. W myśl art. 47 u.f.z.o., czynności podejmowane przez organ dotujący, o którym mowa w art. 15–21, art. 25, art. 26, art. 28–32 i art. 40–41a, w celu ustalenia wysokości lub przekazania dotacji, o których mowa w art. 15–21, art. 25, art. 26, art. 28–32 i art. 40–41a, stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.[125]

W orzecznictwie zauważono, że regulacja art. 47 u.f.z.o. miała jednoznacznie rozstrzygnąć spór co do właściwej drogi, w sprawach dotyczących dotacji, cywilnej, czy administracyjnej oraz że treść tego przepisu świadczy o tym, iż ustawodawca uznał za właściwą w tym przedmiocie drogę sądowoadministracyjną (wyrok WSA w Rzeszowie z 13 października 2020 r., I SA/Rz 453/20).

Opisane wyżej zmiany stanu prawnego, w ocenie niektórych sądów, posiadały charakter normatywny, ponieważ definitywnie określiły właściwość sądów w sprawach dotyczących dotacji oświatowych. Ich zdaniem od 1 stycznia 2017 r. wytoczenie powództwa o zapłatę przed sądem powszechnym nie jest już możliwe, bowiem „przyznanie dotacji", a od 1 stycznia 2018 r., „czynności podejmowane w celu ustalenia wysokości lub przekazania dotacji" (art. 47 u.f.z.o.), stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. (wyroki WSA w Gliwicach z: 14 września 2021 r., III SA/Gl 258/21 i 17 sierpnia 2021 r., III SA/Gl 263/21).

W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się jednak rozbieżności na tle wykładni art. 47 u.f.z.o. w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Z analizy orzecznictwa wynika, że można wyróżnić dwa stanowiska przyjmowane przez sądy administracyjne.

Według pierwszego, czynność organu jednostki samorządu terytorialnego, polegająca na przekazaniu placówce szkolnej kwoty dotacji oświatowej, nie podlega kontroli sądów administracyjnych. Pogląd ten uzasadniano tym, że przekazanie dotacji na rachunek bankowy szkoły (jako czynność organu) zostało uregulowane w art. 34 ust. 1 u.f.z.o., który to przepis, nie został wymieniony w art. 47 u.f.z.o., pozytywnie definiującym, które czynności związane z dotacją oświatową, stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Tytułem przykładu można wskazać postanowienie WSA w Białymstoku z 8 stycznia 2021 r., I SA/Bk 914/20, w którym wywiedziono, że

[124] Dz.U. z 2016 r. poz. 1010.

[125] Wskazać trzeba, że kwestię przekazania dotacji oświatowej placówce szkolnej aktualnie reguluje art. 34 ust. 1 u.f.z.o., zgodnie z którym, dotacje, o których mowa w art. 15–21, art. 25 ust. 1–4 i 8, art. 26 ust. 1, 2 i 8, art. 28–30 oraz 31 ust. 1, są przekazywane na rachunek bankowy przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego, szkoły lub placówki, o której mowa w art. 2 pkt 6–8 ustawy – Prawo oświatowe, lub zespołu szkół lub placówek, w 12 częściach w terminie do ostatniego dnia każdego miesiąca, z tym że części za styczeń i za grudzień są przekazywane w terminie odpowiednio do 20 stycznia oraz do 15 grudnia roku budżetowego; w przypadku dotacji, o której mowa w art. 31 ust. 1, liczba części należnej dotacji jest równa liczbie miesięcy, w których prowadzony jest dany kwalifikacyjny kurs zawodowy.

„sama czynność wypłaty dotacji z pewnością nie należy do grupy rozstrzygnięć wydawanych w postępowaniu administracyjnym, czy podatkowym (art. 3 § 1 pkt 1–3, art. 3 § 2a p.p.s.a.). Ponadto czynność ta nie jest aktem władczym i jednostronnym organu, rozstrzygającym o publicznym uprawnieniu jednostki; nie stanowi pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 3 § 1 pkt 4a p.p.s.a.); nie jest także aktem organu jednostki samorządu terytorialnego ani aktem nadzoru nad taką jednostką (art. 3 § 1 pkt 5, 6 i 7 p.p.s.a.). Skarga na czynność wypłaty dotacji byłaby możliwa wyłącznie wówczas, gdyby stanowiła inne niż określone w art. 3 § 1 pkt 1–3 p.p.s.a. akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 3 § 1 pkt 4 p.p.s.a.), względnie gdyby ustawa szczególna przewidywała jej sądową kontrolę (art. 3 § 3 p.p.s.a.). Natomiast czynnościami organu dotującego, stanowiącymi czynności z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a więc należącymi do zakresu kognicji sądów administracyjnych, są, jak stanowi art. 47 u.f.z.o., wyłącznie czynności podejmowane w celu ustalenia wysokości lub przekazania dotacji, o których mowa w art. 15–21, art. 25, art. 26, art. 28–32 i art. 40–41a u.f.z.o. Wśród przepisów wskazanych przez art. 47 u.f.z.o., jako te, na podstawie których podejmowane są przez organ dotujący czynności z zakresu administracji publicznej, nie został wymieniony art. 34 ust. 1 u.f.z.o., w którym mowa jest o czynności polegającej na wypłacie określonej kwoty dotacji. Oznacza to, że na mocy jednoznacznego zabiegu legislacyjnego czynność wypłaty dotacji oświatowej nie podlega kontroli sądowoadministracyjnej”.

Powyższy pogląd przed 2021 r. występował również w orzecznictwie NSA, na przykład w wyrokach z: 17 listopada 2020 r., I GSK 1514/20 i 13 grudnia 2019 r., I GSK 2128/19 oraz postanowieniu z 10 kwietnia 2019 r., I GSK 453/19.

Składy orzekające często podkreślały, że sama czynność wypłaty ma jedynie charakter rachunkowo-księgowy i nie jest podejmowana w celu władczego ustalenia wysokości lub przekazania dotacji oświatowej. Stanowi jej techniczną stronę i przejawia się w postaci dokonania przelewu środków pieniężnych na rachunek bankowy szkoły. Z tych powodów właściwą drogą dochodzenia roszczenia związanego z wypłatą dotacji, będącego w istocie roszczeniem o zapłatę, jest droga postępowania cywilnego przed sądem powszechnym (zob. postanowienie WSA w Białymstoku z 30 stycznia 2019 r., I SAB/Bk 2/19). Z kolei WSA w Poznaniu w postanowieniu z 12 marca 2021 r., III SA/Po 269/21, stwierdził, że istota sporu w tej grupie spraw sprowadza się zasadniczo do należytego wykonania przez organ administracji obowiązku przekazania środków pieniężnych z tytułu dotacji oświatowej, czyli wypłaty środków pieniężnych we właściwym terminie oraz w wysokości, zgodnej ze złożonym zapotrzebowaniem. Rozstrzyganie sporów o zapłatę, w tym także zasądzanie należności wynikających z ustalonych obowiązków o charakterze administracyjnoprawnym, nie należy do właściwości sądów administracyjnych, lecz do właściwości sądów powszechnych.

Zaprezentowany pogląd podzielają wojewódzkie sądy administracyjne, np. postanowienia WSA w Bydgoszczy z 28 stycznia 2021 r., I SA/Bd 1/21 i I SA/Bd 679/20; postanowienia WSA w Gorzowie Wielkopolskim z: 19 stycznia 2021 r., II SA/Go 850/20 i 7 lipca 2021 r., II SA/Go 596/21; postanowienie WSA w Białymstoku z 8 stycznia 2021 r., I SA/Bk 914/20; postanowienia WSA w Olsztynie z: 4 stycznia 2021 r., I SA/Ol 799/20; z 1 lutego 2021 r., I SA/Ol 3/21; 15 marca 2021 r., I SA/Ol 176/21 i 22 marca 2021 r., I SA/Ol 146/21; postanowienia WSA w Łodzi z: 13 stycznia 2021 r., I SA/Łd 548/20; 10 lutego 2021 r., I SA/Łd 8/21; 2 marca 2021 r., I SA/Łd 155/21; 14 kwietnia 2021 r., I SA/Łd 298/21 i 21 lipca 2021 r., I SA/Łd 520/21; postanowienia WSA w Gliwicach z: 25 stycznia 2021 r., I SA/Gl 1390/20; 27 stycznia

2021 r., I SA/Gl 1400/20 i I SA/Gl 1387/20; 8 lutego 2021 r., I SA/Gl 1330/20; postanowienia WSA w Lublinie z: 11 marca 2021 r., I SA/Lu 28/21; 25 marca 2021 r., I SA/Lu 69/21; 8 kwietnia 2021 r., I SA/Lu 140/21; 8 lipca 2021 r., I SA/Lu 213/21; postanowienia WSA w Poznaniu z: 12 marca 2021 r., III SA/Po 269/21; 13 kwietnia 2021 r., III SA/Po 438/20; 21 kwietnia 2021 r., III SA/Po 542/21; postanowienie WSA we Wrocławiu z 4 lutego 2021 r., III SA/Wr 761/20; postanowienie WSA w Gdańsku z 19 kwietnia 2021 r., I SA/Gd 180/21; postanowienie WSA w Krakowie z 15 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 286/21.

Opisany pogląd był również obecny w orzecznictwie NSA, np. w postanowieniach z: 10 kwietnia 2019 r., I GSK 453/19; 21 listopada 2019 r., I GSK 2008/19; 13 grudnia 2019 r., I GSK 2128/19 i I GSK 2129/19; 30 stycznia 2020 r., I GSK 32/20; 30 czerwca 2020 r., I GSK 629/20; 23 września 2020 r., I GSK 1174/20 oraz 27 października 2020 r., I GZ 288/20.

Zwolennicy drugiego stanowiska podnoszą, że czynności organu dotującego, polegające na ustaleniu wysokości dotacji, jak i jej przekazaniu, o czym stanowi art. 34 ust. 1 u.f.z.o., są czynnościami z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. i w związku z tym podlegają kognicji sądów administracyjnych. Stanowisko takie zajął WSA w Rzeszowie już w 2020 roku. W wyroku z 13 października 2020 r., I SA/Rz 453/20, wywiódł, że „czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 47 u.f.z.o., to wszelkie czynności podejmowane przez organ dotujący w celu ustalenia wysokości lub przekazania dotacji. Brzmienie tego przepisu wskazuje bowiem, że zwroty „o których mowa w art. 15–21, art. 25, art. 26, art. 28–32 i art. 40–41a" odnoszą się do określonych organów dotujących i rodzajów dotacji, a nie do rodzajów czynności. W związku z tym z treści art. 47 u.f.z.o. nie wynika żadne ograniczenie co do kategorii czynności, które podlegają tej regulacji. Toteż brak jest podstaw do kwestionowania tego, że czynności polegające na ustaleniu wysokości i przekazaniu dotacji stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., poddane kognicji sądów administracyjnych" (wyrok WSA w Rzeszowie z 19 listopada 2020 r., I SA/Rz 406/20).

Powyższe stanowisko ewoluowało w 2021 roku w kierunku jednoznacznego stwierdzenia, że sądy administracyjne są właściwe do rozpoznawania spraw w przedmiocie przekazania na rachunek bankowy uprawnionego podmiotu zaniżonej kwoty dotacji oświatowej, np. w postanowienie WSA w Rzeszowie z 23 lutego 2021 r., I SA/Rz 45/21, przyjęto, że z przepisu art. 47 u.f.z.o. wynika, iż ustawodawca uznał sądy administracyjne za właściwe do rozpoznawania skarg na czynności organu dotującego, podejmowane w celu ustalenia wysokości lub przekazania dotacji oświatowych. Sąd ten uznał, że tak szerokie określenie działań (obowiązków) organu dotującego oznacza, że wszelkie działania organu podejmowane w tym zakresie stanowią „czynności z zakresu administracji publicznej".

Podobne stanowisko zostało przyjęte w wyrokach WSA w Białymstoku z 17 marca 2021 r., I SA/Bk 28/21, I SA/Bk 53/21, I SA/Bk 56/21 i I SA/Bk 61/21 oraz WSA w Rzeszowie z 8 kwietnia 2021 r., I SA/Rz 352/20.

Pogląd ten jest również prezentowany przez NSA, w orzecznictwie którego dostrzec można aktualnie zmianę podejścia do kwestii dopuszczalności skargi na czynność wypłaty dotacji w zaniżonej wysokości. W postanowieniu z 18 listopada 2020 r., I GSK 1414/20, NSA stwierdził, że „najnowszy stan prawny nie pozostawia wątpliwości co do tego, że aktualnie, tj. po wejściu w życie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych z dniem 1 stycznia 2018 r. czynności dokonywane w celu ustalenia wysokości lub przekazania dotacji oświatowej stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, które kontrolowane są przez sądy administracyjne (art. 47 u.f.z.o.). Skoro czynnością podlegającą zaskarżeniu do sądu

administracyjnego jest przyznanie dotacji, to w zakres działań organu z tym związanych, wchodzi ustalenie jej wysokości oraz przekazanie dotacji na rachunek bankowy. W związku z powyższym brak jest podstaw do kwestionowania tego, że czynności polegające na ustaleniu wysokości i przekazaniu dotacji stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a." Naczelny Sąd Administracyjny uznał przy tym jako argument przemawiający za administracyjnym charakterem czynności – przekazania, to, że jest ona dokonywana przez organ w sposób władczy i jednostronny oraz stanowi element konkretyzacji normy prawnej wyrażonej w art. 47 u.f.z.o.

Z kolei w wyroku z 19 marca 2021 r., I GSK 1713/20, NSA stwierdził, że w braku wymienienia w art. 47 u.f.z.o. czynności z art. 34 u.f.z.o. nie można doszukiwać się podstawy do ich wyłączenia spod kognicji sądów administracyjnych. Gdyby przyjąć, że tylko czynność wymieniona w konkretnym artykule ustawy o finansowaniu zadań oświatowych jest czynnością, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., to przepis art. 47 u.f.z.o., określający te czynności w sposób ogólny byłby pustym zbiorem. Dlatego, skoro czynnością w świetle art. 47 u.f.z.o. podlegającą zaskarżeniu do sądu administracyjnego jest przyznanie dotacji, to w zakres działań organu z tym związanych, wchodzi zarówno ustalenie jej wysokości jak i przekazanie na rachunek bankowy. To natomiast oznacza, że czynności polegające na ustaleniu wysokości i przekazaniu dotacji stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.

Podobne stanowisko NSA zajął w wyrokach z: 14 października 2021 r., I GSK 650/21, I GSK 700/21 i I GSK 701/21 i 15 października 2021 r., I GSK 427/21.

Na marginesie powyższych ustaleń, zaznaczyć należy, że obecnie także w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych przyjmuje się, iż zarówno samo przyznanie dotacji, jak i jej obliczenie oraz wypłacenie stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. (zob. uchwała SN z 8 listopada 2019 r., III CZP 29/198; postanowienie SN z 16 stycznia 2020 r., I CSK 308/19, czy postanowienie SA w Warszawie z 10 października 2018 r., I ACz 796/18).

Przeprowadzona analiza pozwala przyjąć, że aktualnie składy orzekające sądów administracyjnych skłaniają się ku drugiemu z przedstawionych poglądów. Niemniej jednak z uwagi na to, że orzecznictwo w omówionych sprawach nie jest jednolite, uzasadnione jest jego dalsze monitorowanie.

4.7. Zwolnienie z obowiązku opłacenia należnych składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych lub Fundusz Emerytur Pomostowych za listopad 2020 r. w ramach tarczy antykryzysowej wprowadzonej w związku z pandemią COVID-19

Stosownie do art. 31zo ust. 10 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem Covid-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[126], na wniosek płatnika składek prowadzącego, na dzień 30 września 2020 r., działalność oznaczoną

[126] Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.; dalej: u.Covid-19.

według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) 2007, jako rodzaj przeważającej działalności, kodami 47.71.Z, 47.72.Z, 47.81.Z, 47.82.Z, 47.89.Z, 49.32.Z, 49.39.Z, 56.10.A, 56.10.B, 56.21.Z, 56.29.Z, 56.30.Z, 59.11.Z, 59.12.Z, 59.13.Z, 59.14.Z, 59.20.Z, 74.20.Z, 77.21.Z, 79.90.A, 79.90.C, 82.30.Z, 85.51.Z, 85.52.Z, 85.53.Z, 85.59.A, 85.59.B, 86.10.Z w zakresie działalności leczniczej polegającej na udzielaniu świadczeń w ramach lecznictwa uzdrowiskowego, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych, lub realizowanej w trybie stacjonarnym rehabilitacji leczniczej[127], 86.90.A, 86.90.D, 90.01.Z, 90.02.Z, 90.04.Z, 91.02.Z, 93.11.Z, 93.13.Z, 93.19.Z, 93.21.Z, 93.29.A, 93.29.B, 93.29.Z, 96.01.Z, 96.04.Z, zwalnia się z obowiązku opłacania należnych składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych lub Fundusz Emerytur Pomostowych, za okres od 1 listopada 2020 r. do 30 listopada 2020 r., wykazanych w deklaracji rozliczeniowej złożonej za ten miesiąc, jeżeli był zgłoszony jako płatnik składek do 30 czerwca 2020 r. i przychód z tej działalności w rozumieniu przepisów podatkowych uzyskany w listopadzie 2020 r. był niższy co najmniej o 40% w stosunku do przychodu uzyskanego w listopadzie 2019 r. Z kolei oceny spełnienia warunku, o którym mowa w ust. 10, w zakresie oznaczenia prowadzonej działalności według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) 2007, jak stanowi art. 31zo ust. 11 uCovid-19, dokonuje się na podstawie danych zawartych w rejestrze REGON, w brzmieniu na dzień 30 września 2020 r.

W sprawach skarg na decyzje wydawane w następstwie wniosków o przyznanie zwolnienia z opłacania należnych składek za listopad 2020 roku pobieranych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, których podstawę złożenia stanowi art. 31zo ust. 10 uCovid-19, w orzecznictwie sądów administracyjnych rozważane było zagadnienie sposobu udokumentowania prowadzenia przez wnioskodawcę określonego rodzaju działalności gospodarczej, warunkującej prawo do skorzystania z tej ulgi.

Na tym tle w orzecznictwie sądowym wystąpiły rozbieżności w zakresie możliwości prowadzenia postępowania dowodowego w przypadku, gdy dane zawarte w rejestrze REGON są niezgodne ze stanem rzeczywistym. Wedle pierwszego stanowiska, ustalenie spełnienia warunku zwolnienia, tj. wskazanie działalności prowadzonej przez płatnika składek na dzień 30 września 2020 r., oznaczonej według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) 2007, jako rodzaj przeważającej działalności, powinno odnosić się do faktycznie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej w tym dniu i nie powinno opierać się na danych zgłoszonych w rejestrze REGON, według stanu na dzień 30 września 2020 r.

Opowiadając się za takim poglądem, niektóre sądy przyjmowały, że w art. 31zo ust. 11 uCovid-19 ustanowiono domniemanie, które można obalić przeprowadzając postępowanie dowodowe, mające na celu ustalenie rzeczywiście wykonywanej działalności gospodarczej, jako przeważającej.

Tytułem przykładu, WSA w Łodzi w wyroku z 21 lipca 2021 r., III SA/Łd 492/21, wywiódł, że w art. 31zo ust. 11 uCovid-19 ustawodawca, posługując się zwrotem „oceny spełnienia warunku dokonuje się na podstawie", zdecydował się na wprowadzenie środka dowodowego o charakterze formalnym, za pomocą którego ma nastąpić ustale-

[127] Dz.U. z 2005 r. Nr 167, poz. 1399.

nie przez organ rzeczywistego zakresu prowadzonej działalności. W ocenie sądu „Środek ten ma charakter domniemania prawnego zakładającego, że wpis w rejestrze podmiotów REGON odpowiada stanowi rzeczywistemu. Domniemanie to nie ma jednak charakteru niewzruszalnego”._Obalenie domniemania podlegać będzie na wykazaniu, że rzeczywisty stan faktyczny jest inny, niż wynikający z danych pozyskanych przez Zakład z rejestru podmiotów REGON (zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 27 kwietnia 2021 r., I SA/Rz 214/21).

Z kolei w opinii innych sądów, rejestr podmiotów REGON ma charakter formalny i bazuje na oświadczeniach wiedzy podmiotów obowiązanych do przekazywania danych, które nie podlegają merytorycznej weryfikacji. Przez to nie tworzy on stanu prawnego w obszarze prowadzenia działalności gospodarczej. Oświadczenia wiedzy mają charakter potwierdzenia faktów. Mogą być więc zakwestionowane, ponieważ stan nimi stwierdzony jako fakt podlega ocenie w kategoriach prawdy lub fałszu. Okoliczność, czy zawarta w oświadczeniu informacja jest prawdziwa jest zatem kwestią dowodową (wyrok WSA w Olsztynie z 13 października 2021 r., I SA/Ol 383/21; wyrok WSA w Gdańsku z 12 października 2021 r., I SA/Gd 832/21, wyrok WSA w Szczecinie z 13 maja 2021 r., I SA/Sz 304/21).

Tym samym, rozwiązania prawnego określonego w art. 31zo ust. 11 uCovid-19 nie można traktować jako wyłącznego środka dowodowego służącego wykazaniu rodzaju prowadzonej działalności, a wnioskodawca może te okoliczności wykazać także innymi środkami dowodowymi i podważyć formalne oraz statystyczne znaczenie wpisu w rejestrze podmiotów REGON.

Zwolennicy tego poglądu zwrócili ponadto uwagę, że postępowanie w sprawie udzielenia ulgi w postaci zwolnienia z opłacania składek jest prowadzone na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 31zq ust. 7 i 8 uCovid-19) i w związku z tym w jego toku ma zastosowanie art. 76 § 3 k.p.a. Tym samym dopuszczalne jest przeprowadzenie dowodu przeciwko dokumentowi urzędowemu. W tym przypadku są to dane pozyskiwane przez ZUS, w trybie określonym przepisami u.COVID-19, które w rozumieniu art. 76 § 1 k.p.a. mają charakter urzędowy i przez to są wiążące dla organu. Z takiego rozwiązania wypływa wniosek, że przedsiębiorca rzeczywiście prowadzący, jako przeważającą, działalność gospodarczą, odpowiadającą treści kodów PKD uprawniających do zwolnienia z obowiązku opłacania należności z tytułu składek może podważyć aktualność wpisu w stosownym rejestrze odnośnie do stanu, jaki ma miejsce w rzeczywistości (wyrok WSA w Łodzi z 2 czerwca 2021 r., III SA/Łd 347/21).

W kwestii odnoszącej się do rozkładu ciężaru dowodu i związanych z nim obowiązków organu WSA w Rzeszowie w wyroku z 27 kwietnia 2021 r., I SA/Rz 255/21, uznał, że podmiot domagający się przyznania mu zwolnienia, powinien wykazać się w tym zakresie przynajmniej minimalną inicjatywą, wskazującą na zaistnienie okoliczności uzasadniających jego twierdzenia. Dopiero wówczas można oczekiwać od organu poczynienia w tej kwestii adekwatnych i pełnych ustaleń. W sytuacji gdy Zakład Ubezpieczeń Społecznych poprzestaje jedynie na samym domniemaniu z art. 31zo ust. 11 u.Covid-19, z uwagi na niewskazanie przez skarżącego jakichkolwiek dowodów świadczących o tym, że rzeczywisty przedmiot jego działalności uprawniał go do otrzymania wnioskowanego wsparcia, to takie stanowisko organu uznać należy za wystarczające.

Powyższy pogląd wyrażony jest w licznych wyrokach, np., wyroki: WSA w Łodzi z 9 września 2021 r., III SA/Łd 476/21; WSA w Olsztynie: z 11 sierpnia 2021 r., I SA/Ol 381/21

i z 29 czerwca 2021 r., I SA/Ol 368/21; WSA w Szczecinie z 12 maja 2021 r., I SA/Sz 283/21; WSA we Wrocławiu z 4 lutego 2021 r., III SA/Wr 614/20; WSA w Warszawie z 25 maja 2021 r., V SA/Wa 1178/21 i WSA w Białymstoku z 5 maja 2021 r., I SA/Bk 171/21.

Pogląd przeciwny opiera się na założeniu, że oceny spełnienia warunku skorzystania z ulgi w opłaceniu składek należnych za listopad 2020 r., ustanowionego w art. 31zo ust. 10 u.Covid-19, w zakresie oznaczenia prowadzonej działalności według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) 2007, dokonuje się wyłącznie na podstawie danych zawartych w rejestrze REGON, w brzmieniu na dzień 30 września 2020 r.

W uzasadnieniu tego stanowiska podnosi się, że zgodnie z zasadą praworządności (art. 7 Konstytucji RP i art. 6 k.p.a.), organy administracji publicznej zobowiązane są działać na podstawie i w granicach prawa. To nakazuje rozpoznawanie i rozstrzyganie spraw na podstawie obowiązującego aktualnie, tj. w dacie orzekania przez organ, stanu prawnego. Dlatego nie sposób uznać aby Zakład Ubezpieczeń Społecznych miał orzekać wbrew treści obowiązujących przepisów prawa, które w sposób jednoznaczny nakazują organom oceniać wniosek płatnika składek o zwolnienie z obowiązku opłacania składek co do spełnienia warunku, o którym mowa w art. 31zo ust. 10 u.Covid-19, w zakresie oznaczenia rodzaju prowadzonej przeważającej działalności według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) 2007 – na podstawie danych zawartych w rejestrze REGON w brzmieniu na dzień 30 września 2020 r. Dlatego skoro w dacie orzekania przez organ w przedmiocie zwolnienia z obowiązku opłacania składek obowiązywał przepis art. 31zo ust. 11 u.Covid-19, to obowiązkiem organu było jego zastosowanie (wyrok WSA w Szczecinie z 6 maja 2021 r., I SA/Sz 246/21).

Zwolennicy tego stanowiska podnosili także, że w orzecznictwie sądowym wyrażano pogląd, zgodnie z którym istnieje domniemanie, iż dane wpisane do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) są prawdziwe. Oznacza to, że jeżeli do CEIDG wpisano dane niezgodnie z wnioskiem lub bez tego wniosku, osoba wpisana do CEIDG nie może zasłaniać się wobec osoby trzeciej, działającej w dobrej wierze, zarzutem, że dane te nie są prawdziwe, jeżeli po powzięciu informacji o tym wpisie zaniedbała wystąpić niezwłocznie z wnioskiem o jego sprostowanie, uzupełnienie lub wykreślenie. W związku z powyższym organy orzekające w sprawie są związane treścią wpisu do CEIDG i nie mogą poczynić własnych ustaleń, odmiennych niż dane w nim zawarte (zob. wyrok NSA z 15 marca 2016 r., I OSK 1632/14).

W wyroku z 6 maja 2021 r., I SA/Sz 246/21, WSA w Szczecinie uznał, że stanowisko to jest aktualne i znajduje zastosowanie do zgłoszenia zmian w rejestrze REGON. W orzecznictwie zwracano także uwagę na art. 15 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy[128], z którego wynika obowiązek złożenia przez przedsiębiorcę wniosku o zmianę wpisu w terminie 7 dni w sytuacji wystąpienia zmiany danych podlegających wpisowi. Przedsiębiorca, który wypełnia tego obowiązku postępuje w sposób niezgodny z prawem. Brak aktualizacji, lub błędne zadeklarowanie tej działalności obciąża przedsiębiorcę. Nie ma żadnych podstaw aksjologicznych do szczególnego traktowania przedsiębiorców, którzy nie realizują swoich obowiązków ewidencyjnych, bądź wykonują je w sposób nieprawidłowy, poprzez dokonanie wykładni przepisów prawa w zakresie sposobu ustalania przesłanek do zastosowania ulgi z pominięciem treści art. 31zo ust. 11 u.Covid-19 lub też wbrew jej literalnemu brzmieniu (zdania odrębne zgłoszone do wyroków WSA w Rzeszowie z 27 maja

[128] Dz.U. z 2020 r. poz. 2296.

2021 r., I SA/Rz 307/21 i I SA/Rz 329/21 oraz wyroki: WSA w Szczecinie z 6 maja 2021 r., I SA/Sz 246/21; WSA w Bydgoszczy: z 27 kwietnia 2021 r., I SA/Bd 165/21 i z 20 kwietnia 2021 r., I SA/Bd 160/21).

Stanowisko NSA odnoszące się do powyższego zagadnienia zostało przedstawione w wyrokach z: 20 października 2021 r., I GSK 575/21 i I GSK 829/21; 5 listopada 2021 r., I GSK 754/21; 17 listopada 2021 r., I GSK 794/21 oraz 8 grudnia 2021 r., I GSK 922/21. W powołanych orzeczeniach NSA stwierdził, że ZUS, dokonując oceny spełnienia przez wnioskodawcę przesłanki zwolnienia przewidzianej w art. 31zo ust. 10 u.Covid-19, tj. prowadzenia na dzień 30 września 2020 r. określonego rodzaju „przeważającej działalności", nie może przyjmować bezkrytycznie danych zawartych w rejestrze REGON i w sytuacji rozbieżności pomiędzy wpisem w rejestrze REGON, a faktycznie wykonywaną działalnością, musi przyznać pierwszeństwo rzeczywiście wykonywanej działalności. Za poprawnością tego twierdzenia, przemawia regulacja § 9 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie sposobu i metodologii prowadzenia i aktualizacji krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej, wzorów wniosków, ankiet i zaświadczeń[129], świadcząca o tym, że dane w rejestrze REGON, w tym te dotyczące kodów PKD prowadzonej działalności gospodarczej i kodu „przeważającej działalności", wynikają z informacji podawanych przez podmiot gospodarczy przy rejestracji w CEIDG lub KRS. Podobnie są wprowadzane do rejestru zmiany w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Oznacza to, że informacja o rodzaju działalności wynikająca z rejestru REGON nie tworzy żadnego stanu prawnego, a jedynie potwierdza stan faktyczny według oświadczenia wiedzy podmiotu prowadzącego taką działalność. Z tego wynika, że okoliczność, czy zawarta w oświadczeniu informacja jest prawdziwa, jest kwestią dowodową[130]. Dlatego też, rozwiązanie przyjęte w art. 31zo ust. 11 u.Covid-19, polegające na odesłaniu do danych zawartych w rejestrze REGON wskazuje jedynie na środek dowodowy, na podstawie którego organ w pierwszej kolejności powinien dokonywać ustalenia przez organ rzeczywistego zakresu prowadzonej działalności. Jeśli w sprawie nie zachodzą wątpliwości, że taka działalność jest prowadzona, to organ nie ma potrzeby weryfikowania stanu faktycznego w oparciu o inne dowody. Jednak w sytuacji gdy stan faktyczny objęty wpisem w rejestrze REGON jest wątpliwy, w szczególności, gdy strona go kwestionuje, to organ ma obowiązek przeprowadzić ustalenia dotyczące stanu rzeczywistego przy pomocy innych środków dowodowych, które są do takich ustaleń konieczne, stosując przy tym przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, w tym art. 75 § 1 k.p.a. Zastosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w postępowaniu w sprawie zwolnienia z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne wynika z art. 180 k.p.a. oraz art. 123 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych[131]. Z tych względów nie jest dopuszczalne takie rozumienie art. 31zo ust. 11 u.Covid-19, które ograniczałoby możliwość ustalenia przesłanki „prowadzenia przeważającej działalności gospodarczej" tylko do jednego środka dowodowego. O ile przepis ten zawiera rozwiązanie proceduralne, mające na celu usprawnienie procesu przyznawania przez ZUS wsparcia przedsiębiorcom prowadzącym określony rodzaj działalności, przez wskazanie środka dowodowego mającego pierwszeństwo, to jednak

[129] Dz.U. poz. 2009 ze zm.

[130] Podobne stanowisko prezentuje SN, por. wyroki z 7 stycznia 2013 r., II UK 142/12 i z 23 listopada 2016 r., II UK 402/15.

[131] Dz.U. z 2021 r. poz. 423.

nie narusza on ogólnych zasad postępowania dowodowego obowiązującego w postępowaniu administracyjnym, przez wprowadzenie formalnej (legalnej) teorii dowodów w tych sprawach. W przeciwnym razie, ustalenie rodzaju prowadzonej działalności wyłącznie na podstawie treści wpisu w rejestrze podmiotów REGON, wypaczałoby sens regulacji u.COVID-19, której naczelną zasadą jest udzielenie pomocy przedsiębiorcom, którzy rzeczywiście prowadzą działalność bezpośrednio narażoną na straty w następstwie epidemii.

Omawiane zagadnienie, z inicjatywy Biura Orzecznictwa, było przedmiotem narady sędziów orzekających w Wydziale I Izby Gospodarczej NSA. Uczestnicy narady przychylili się do stanowiska, zgodnie z którym regulacja art. 31zo ust. 11 u.Covid-19 nie wyklucza ustalenia przez organ, na zasadach przewidzianych w Kodeksie postępowania administracyjnego, rzeczywistego zakresu działalności prowadzonej przez wnioskodawcę ubiegającego się o zwolnienie z opłacania składki na podstawie art. 31zo ust. 10 u.Covid-19. Należy oczekiwać, że pogląd ten znajdzie odzwierciedlenie w kolejnych orzeczeniach NSA, które z kolei przyczynią się do wyeliminowania rozbieżności występujących w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych.

III. Izba Ogólnoadministracyjna

1. Uwagi ogólne dotyczące rodzaju i liczby rozpoznawanych spraw w ramach działalności orzeczniczej Izby Ogólnoadministracyjnej

1.1. Wpływ i załatwienie skarg kasacyjnych w 2021 r.[1]

Pozostało z 2020 r.	Wpłynęło	Łącznie do załatwienia	Załatwiono ogółem*	Załatwiono % ogółu	Pozostało na następny okres
10 843	13 020	23 863	9 488	39,8	14 375

1.2. Wpływ i załatwienie zażaleń w 2021 r.[2]

Pozostało z 2020 r.	Wpłynęło	Łącznie do załatwienia	Załatwiono ogółem	Załatwiono % ogółu	Pozostało na następny okres
220	2 913	3 133	2 883	92,02	250

1.3. Pozostałe sprawy

W 2021 r. do Izby wpłynęło m.in. 445 wniosków o rozstrzygnięcie sporu kompetencyjnego lub sporu o właściwość, 17 wniosków o wyznaczenie innego sądu do rozpoznania wniosku o wyłączenie sędziego, 9 dotyczyło innych spraw. Rozpoznano 424 wnioski. W 239 sprawach wskazano organ właściwy do załatwienia sprawy. W 15 sprawach wyznaczono inny sąd do rozpoznania wniosku o wyłączenie sędziego, a w 6 – inny sąd do rozpoznania sprawy. Do załatwienia w roku następnym pozostało 252 wniosków.

Ponadto na przewlekłość postępowania wpłynęło 114 skarg. W porównaniu do 2020 r. wpływ skarg na przewlekłość postępowania zmniejszył się o 37. Rozpoznano 144 skargi. Spośród rozpoznanych skarg na przewlekłość postępowania żadna nie została uwzględniona (57 skarg oddalono, 51 skarg odrzucono), a 11 skarg pozostało do załatwienia na następny okres.

Poza tym wpłynęło 5 skarg o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Załatwiono 6 skarg (5 skarg odrzucono, 1 sprawę zamknięto).

Do Izby wpłynęły także wnioski o rozstrzygnięcie zagadnień prawnych: 1 wniosek Rzecznika Praw Dziecka, 1 wniosek Prokuratora Generalnego, 1 wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich, a także 1 zagadnienie prawne przekazane przez skład orzekający do rozpoznania składowi siedmiu sędziów. Załatwiono ogółem 3 sprawy – 1 wniosek Prezesa NSA, 1 wniosek Prokuratora Generalnego, 1 wniosek Rzecznika Praw Dziecka. W składzie siedmiu sędziów NSA podjęto 2 uchwały, a w 1 sprawie odmówiono podjęcia uchwały.

[1] Tabela nie obejmuje spraw o wznowienie postępowania.

[2] Tabela nie obejmuje spraw o wznowienie postępowania.

2. Ocena orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie właściwości Izby

Orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych charakteryzuje się wysokim merytorycznym poziomem rozstrzygnięć, o czym świadczą, m.in. dane statystyczne dotyczące spadku liczby uchylonych orzeczeń sądu pierwszej instancji i przekazanych do ponownego rozpoznania oraz odniesienia do orzecznictwa sądów pierwszej instancji zawarte w 3 punkcie. W 2021 r. na 1375 rozpoznanych skarg kasacyjnych w Wydziale I – w 331 sprawach uchylono orzeczenia sądów pierwszej instancji, co stanowi 24% ogółu rozpoznanych skarg kasacyjnych, natomiast w 2020 r. na 2243 rozpoznanych skarg kasacyjnych uchylonych zostało 620 orzeczeń sądów pierwszej instancji, co stanowiło 28%, powyższe dane statystyczne świadczą o spadku liczy uchylanych orzeczeń i utrzymaniu się wysokiego poziomu merytorycznego orzeczeń sądów administracyjnych. W Wydziale II załatwionych zostało 2046 spraw ze skarg kasacyjnych od orzeczeń sądu I instancji. Wskaźnik oddalonych skarg kasacyjnych względem ogólnej liczby załatwionych spraw wynosi 75,17%. W Wydziale III uchylono 23,47 % orzeczeń poddanych kontroli instancyjnej. Powyższe dane świadczą o wysokim poziomie merytorycznym rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych. Niewielki jest także odsetek spraw, w których NSA uznał, że miała miejsce nieważność postępowania sądowego[3].

Odnosząc się do skarg kasacyjnych od orzeczeń dotyczących odmowy przyznania prawa wykonywania zawodu pielęgniarki oraz odmowy wpisania do rejestru okręgowej izby pielęgniarek i położnych NSA zaaprobował stanowisko sądu pierwszej instancji uwzględniające wymóg dokonywania wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją i prawem Unii Europejskiej, odwołujące się do treści przepisów umów międzynarodowych oraz doktryny prawa UE. Wskazał, że weryfikacja dyplomu ukończenia studiów z tytułem zawodowego licencjata pielęgniarstwa może nastąpić tylko w postępowaniu prowadzonych na podstawie art. 77 ust 4 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce[4], czy też przepisów szczególnych, a nie w postępowaniu w przedmiocie przyznania prawa do wykonywania zawodu pielęgniarki[5]. NSA zaakceptował również stanowisko sądów pierwszej instancji wyrażone w wyrokach z: 13 grudnia 2018 r., II SA/Wr 742/18; 25 czerwca 2019 r., IV SA/Wa 982/19 co do tego, że właściwym organem administracji geologicznej do zajmowania stanowiska w sprawie projektów miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego oraz uzgadniania decyzji o warunkach zabudowy – w zakresie udokumentowanych złóż kopalin i wód podziemnych – jest marszałek województwa[6], a za błędny uznał pogląd zakładający, że to minister właściwy do spraw środowiska jest właściwym organem administracji geologicznej[7].

[3] Np. wyroki z: 15 kwietnia 2021 r., II OSK 2779/19 czy 17 listopada 2021 r., II OSK 1821/21.

[4] Dz.U. z 2020 r. poz. 85 ze zm.

[5] Por. wyroki z: 11 lutego 2021 r., II OSK 543/20, II OSK 578/20, II OSK 1502/20, II OSK 1404/20, II OSK 1403/20, II OSK 899/20; 17 lutego 2021 r., II OSK 1123/20, II OSK 1122/20, II OSK 1121/20, II OSK 1120/20, II OSK 541/20, II OSK 1119/20, II OSK 2587/20, II OSK 901/20, II OSK 900/20, II OSK 576/20, II OSK 1667/20 oraz 4 marca 2021 r., II OSK 3004/20.

[6] Wyroki z 19 października 2021 r., II OSK 848/19 oraz z 18 lutego 2021 r., II OSK 3266/19.

[7] Wyrok WSA w Olsztynie z 24 lipca 2018 r. II SA/Ol 416/18 uchylony wyrokiem z 22 czerwca 2021 r., II OSK 2902/18.

Za błędny uznał NSA pogląd uprawniający wojewodę, przed wydaniem zarządzenia zastępczego w przedmiocie wprowadzenia do studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy udokumentowanych złóż kopalin, do wezwania gminy do odpowiedniej zmiany studium w terminie, o którym mowa w art. 98a ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym[8] wskazując, że w procedurze wprowadzenia przez wojewodę do studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy udokumentowanych złóż kopalin, uregulowanej w art. 208 ust. 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze[9], art. 98a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym nie ma zastosowania[10]. NSA nie podzielił poglądu sądu w kwestii rozumienia art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane wskazując, że zmiana brzmienia wyżej wymienionego przepisu polegająca na wyeliminowaniu przez ustawodawcę z jego treści słowa „ostatecznej" (decyzji o pozwoleniu na budowę) nie oznacza, że roboty budowlane co do zasady mogą być prowadzone w oparciu o decyzję o pozwoleniu na budowę, która nie ma przymiotu ostateczności[11]. Podważył również stanowisko sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym warunkiem wniesienia skargi na bezczynność konsula w przedmiocie wydania paszportu jest wezwanie organu do usunięcia naruszenia prawa. NSA wskazał, że skoro w ustawie z dnia 25 czerwca 2015 r. – Prawo konsularne[12] nie przewidziano środka zaskarżenia przysługującego w razie bezczynności konsula, to wymóg wniesienia skargi po wyczerpaniu środków zaskarżenia, wynikający z art. 52 § 1 p.p.s.a., w przypadku wniesienia skargi na bezczynność konsula w sprawie wydania paszportu, nie ma zastosowania[13].

W sprawach dotyczących odmowy zwrotu kosztów związanych z korzystaniem z usług tłumacza, o których mowa w art. 69l ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 2 ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,[14] rozstrzygnięcia WSA w Warszawie nie były jednolite mimo zbliżonych stanów faktycznych. Ostatecznie NSA zaakcentował konieczność dokonania przez Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców oceny, w okolicznościach faktycznych każdej konkretnej sprawy, czy koszty sporządzonego w ramach nieodpłatnej pomocy prawnej tłumaczenia dokonanego przez tłumacza przysięgłego były kosztami niezbędnymi i wystarczająco udokumentowanymi. Za nieprawidłowe uznał NSA stanowisko, że koszty wynagrodzenia tłumacza objęte fakturą będą „niezbędne" tylko o tyle, o ile udział tłumacza będzie prowadził do dokonania przez pełnomocnika czynności, np. sporządzenia pisma procesowego. Nadto podkreślił, że przepisy ustawy nie pozwalają organowi żądać od wnioskodawcy dodatkowych dokumentów, za wyjątkiem oświadczenia, o którym mowa w art. 69j ust. 2 ustawy. Za wiarygodne należy uznać oświadczenie profesjonalnego pełnomocnika zawarte w karcie nieodpłatnej pomocy prawnej co do faktycznego dokonywania czynności przez tłumacza stanowiącej podstawę wystawienia faktury, które dodatkowo znajduje oparcie w złożonej przez biegłego fakturze[15].

Odnosząc się do problemu wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji o odmowie udzielenia cudzoziemcowi ochrony międzynarodowej lub o zobowiązaniu do powrotu, za

[8] Dz.U. z 2020 r. poz. 173 ze zm.

[9] Dz.U. z 2017 r. poz. 2126 ze zm.

[10] Wyrok z 9 czerwca 2020 r., II SA/Wr 704/18 uchylony wyrokiem z 2 marca 2021 r., II OSK 2797/10.

[11] Wyrok z 13 grudnia 2018 r., VII SA/Wa 780/18 uchylony wyrokiem z 11 lutego 2021 r., II OSK 1325/19.

[12] Dz.U. z 2020 r. poz. 195 ze zm.

[13] Wyrok z 16 kwietnia 2019 r., IV SA/Wa 39/19 uchylony wyrokiem z 19 stycznia 2021 r., II OSK 2453/19.

[14] Dz.U. z 2021 r. poz. 1108.

[15] Wyroki z 28 października 2021 r., II OSK 178/21, II OSK 271/21 i II OSK 371/21.

nieprawidłowe uznał NSA stanowisko sądu pierwszej instancji, że fakt, iż zaskarżona decyzja o zobowiązaniu do powrotu została wydana na podstawie art. 329a ust. 1 ustawy o cudzoziemcach, wyklucza możliwość jej wstrzymania na podstawie art. 61 § 3 p.p.s.a. Zdaniem NSA decyzja wydana na podstawie ww. przepisu mieści się w zakresie uregulowanym dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/115/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie wspólnych norm i procedur stosowanych przez państwa członkowskie w odniesieniu do powrotów nielegalnie przebywających obywateli państw trzecich[16], co powoduje, że odnoszące się do niej przepisy krajowe, w tym dotyczące wstrzymania jej wykonania, muszą być wykładane m.in. z uwzględnieniem art. 13 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, a więc w sposób zapewniający sądowi administracyjnemu prawo do wstrzymania jej wykonania po wniesieniu skargi, pod warunkiem wykazania przez stronę wystąpienia zagrożeń, o których mowa w art. 61 § 3 p.p.s.a.[17] W postanowieniach dotyczących wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji o odmowie udzielenia ochrony międzynarodowej czy decyzji o zobowiązaniu do powrotu NSA zwracał uwagę na zmianę stanu prawnego w związku ze szczególnymi regulacjami zawartymi w art. 15zzza i art. 15zzzb ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[18]. W sytuacji gdy stan epidemii nadal obowiązuje i jeśli skarżący cudzoziemiec jest objęty dyspozycją przywołanych przepisów, to regulacje te zapewniają mu wystarczającą ochronę jego praw. W tej sytuacji wydanie orzeczenia o wstrzymaniu wykonania zaskarżonej decyzji (o ile strona nie wykaże, że mimo ww. regulacji konieczne byłoby udzielenie jej ochrony tymczasowej w postępowaniu sądowoadministracyjnym na podstawie art. 61 § 3 p.p.s.a.[19]). Dokonując oceny orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych należy również mieć na uwadze kwestie związane z wyznaczeniem zakresu kognicji sądów administracyjnych oraz zagadnienia procesowe jak i wykładnię przepisów prawa materialnego.

Odnosząc się do właściwość sądu administracyjnego i dopuszczalności skargi w postępowaniu sądowoadministracyjnym, za niezgodne z prawem NSA uznał odrzucenie skargi na uchwałę organu jednostki samorządu terytorialnego wydaną w przedmiocie powstrzymania ideologii LGBT. Zdaniem NSA: „akty organów jednostek samorządu terytorialnego i ich związków podejmowane w sprawach z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 6 p.p.s.a. obejmują wszelkie akty organów jednostek samorządu terytorialnego i ich związków z wyłączeniem tych, które podlegają kognicji innych sądów niż sądy administracyjne, w tym zwłaszcza sądy powszechne. (...) Przyjęcie (...) stanowiska, (...) które zaprezentował Sąd I instancji, prowadzi do niedopuszczalnej sytuacji, w której pewna kategoria spraw zostaje wyłączona spod jakiejkolwiek kontroli sądowej, co pozostaje w sprzeczności z normami Konstytucji, w tym zwłaszcza jej art. 184 i art. 45 ust. 1 gwarantujące prawo do sądu. (....) każda aktywność organów jednostek samorządu terytorialnego jest aktywnością zdeterminowaną kategorią zadań publicznych. Kwestia prawidłowości odczytania przez organy jednostek samorządu terytorialnego treści tych zadań oraz kwestia prawidłowości

[16] Dz.Urz. UE. L. 2008.348.98.

[17] Postanowieniach z 19 stycznia 2021 r., II OZ 1152/20 oraz z 16 kwietnia 2021 r., II OZ 163/21.

[18] Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm. – postanowienia np. z: 11 lutego 2021 r., II OZ 55/21; 16 kwietnia 2021 r., II OZ 184/21; 23 kwietnia 2021 r., II OZ 251/21 i II OZ 252/21; 17 maja 2021 r., II OZ 306/21; 26 sierpnia 2021 r., II OZ 512/21 i 513/21; 7 września 2021 r., II OZ 525/21; 28 października 2021 r., II OZ 767/21; 16 listopada 2021 r., II OZ 784/21.

[19] Np. jak w postanowieniu z 23 kwietnia 2021 r., II OZ 253/21.

realizacji tych zadań podlega badaniu na etapie kontroli sądowoadministracyjnej legalności zaskarżonego aktu, nie może natomiast dyskwalifikować dopuszczalności tej kontroli"[20].

W kwestii wykładni art. 8a ustawy z dnia 18 lutego 1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin[21] NSA w większości przypadków nie podzielał poglądu sądu pierwszej instancji, wskazując, że z treści art. 8a ust. 1 ustawy zaopatrzeniowej wynika, iż ustawodawca nie ograniczył się do wskazania kryteriów „krótkotrwała służba przed dniem 31 lipca 1990 r." oraz „rzetelne wykonywanie zadań i obowiązków po dniu 12 września 1989 r., w szczególności z narażeniem zdrowia i życia", lecz powiązał je z przesłanką „szczególnie uzasadnionych przypadków", a zatem wyraźnie wyodrębnił przesłankę „szczególnie uzasadnionych przypadków", co w konsekwencji nie daje podstaw do przyjmowania, że wprowadził do tekstu ustawy nieostry zwrot „szczególnie uzasadnionych przypadków" po to tylko, by utożsamić go z ww. kryteriami, skoro skutek taki mógłby osiągnąć rezygnując z odwoływania się do „szczególnie uzasadnionych przypadków". Ponadto „krótkotrwała służba przed dniem 31 lipca 1990 r." oraz „rzetelne wykonywanie zadań i obowiązków po dniu 12 września 1989 r., w szczególności z narażeniem zdrowia i życia" nie stanowią oddzielnych samoistnych przesłanek, ponieważ przez zwrot „ze względu na" dookreślają treść „szczególnie uzasadnionych przypadków", ułatwiając obalenie domniemania służby charakteryzującej się zindywidualizowanym zaangażowaniem w działalność bezpośrednio ukierunkowaną na realizowanie zadań i funkcji właściwych państwu totalitarnemu. W konsekwencji brak spełnienia któregoś z kryteriów wskazanych w punktach 1 i 2 art. 8a ust. 1 ustawy nie wyłącza automatycznie możliwości spełnienia przesłanki „szczególnie uzasadnionych przypadków", lecz wymaga zbadania, czy służba określonej osoby, mimo że nie była „krótkotrwałą służbą przed dniem 31 lipca 1990 r.", bądź nie charakteryzowała się „rzetelnym wykonywaniem zadań i obowiązków po dniu 12 września 1989 r., w szczególności z narażeniem zdrowia i życia", była służbą charakteryzującą się bezpośrednim zaangażowaniem w realizację zadań i funkcji państwa totalitarnego, czy też np. była działalnością ograniczającą się do standardowych działań, tzn. czynności podejmowanych i wykonywanych w każdej służbie publicznej. W tym drugim przypadku dopuszczalne jest przyjęcie, że wystąpiły w sprawie „szczególnie uzasadnione przypadki" obalające domniemanie służby charakteryzującej się zindywidualizowanym zaangażowaniem w działalność bezpośrednio ukierunkowaną na realizowanie ustrojowo zdeterminowanych zadań i funkcji właściwych państwu totalitarnemu. Organ powinien zbadać, czy zachodzi szczególnie uzasadniony przypadek, a pomocniczą rolę w ustaleniu czy zachodzi szczególnie uzasadniony przypadek pełnią dwa kryteria, tj. kryterium krótkotrwałej służby oraz kryterium rzetelnego wykonywania zadań i obowiązków. Przy czym sam brak spełnienia któregoś z pomocniczych kryteriów wskazanych w punktach 1 i 2 art. 8a ust. 1 ustawy nie wyłącza możliwości spełnienia przesłanki „szczególnie uzasadnionych przypadków"[22].

W sprawach dotyczących wyrównania policjantom ekwiwalentu pieniężnego z tytułu niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego WSA w Białymstoku zwrócił się do Trybu-

[20] Tak w postanowieniu z 24 września 2021 r., III OSK 3944/21.

[21] Dz.U. z 2018 r. poz. 132 ze zm., dalej: ustawa zaopatrzeniowa.

[22] Wyrok z 7 grudnia 2021 r., III OSK 2470/21.

nału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym: „Czy przepis art. 9 ust. 1 ustawy szczególnej w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie przepisu art. 115a ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji[23] w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2020 r. do spraw dotyczących ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy lub dodatkowy wszczętych po 6 listopada 2018 r. w odniesieniu do policjantów zwolnionych ze służby przed 6 listopada 2018 r. jest zgodny z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 32 ust. 1, art. 190 ust. 1, 3 i 4 Konstytucji RP[24]. W oparciu o powyższe wojewódzkie sądy administracyjne w zdecydowanej większości zawieszały postępowania na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a., a NSA uznawał je za zasadne. Natomiast WSA w Poznaniu odmawiając zawieszenia postępowania wskazywał, że art. 9 ust. 1 zdanie 2 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nakazuje ustalać wysokość ekwiwalentu pieniężnego za 1 dzień niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego lub dodatkowego za okres przed 6 listopada 2018 r. w wymiarze 1/30 części miesięcznego uposażenia, jest oczywiście niezgodny z art. 66 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 zd. drugie Konstytucji RP. Ani treść art. 178 ust. 1 Konstytucji RP, ani wyłączność orzekania przez Trybunał Konstytucyjny o niekonstytucyjności ustaw *in abstracto*, właściwa Trybunałowi Konstytucyjnemu z mocy art. 188 pkt 1 Konstytucji RP, nie sprzeciwiają się tezie, że sądy rozstrzygające konkretny spór korzystają z możliwości bezpośredniego stosowania Konstytucji także wtedy, gdy to bezpośrednie stosowanie przybiera postać odmowy zastosowania przepisu ustawy pozostającego w sprzeczności z Konstytucją.

3. Zagadnienia wynikające z orzecznictwa Izby[25]

W tej części Informacji przedstawiono ważne zagadnienia orzecznicze w zakresie właściwości Izby, odniesienia – przy wykładni przepisów prawa – do Konstytucji, prawa Unii Europejskiej oraz ratyfikowanych umów międzynarodowych i orzecznictwa Trybunałów (TK i TSUE), a także rozbieżności w orzecznictwie, co do których podejmowano dyskusje na naradach, a w wielu przypadku inicjowano wnioski o podjęcie uchwał. Aktywność orzeczniczą Izby w zakresie działalności uchwałodawczej, stosowania Konstytucji i orzecznictwa TK, stosowania prawa UE oraz rozstrzyganie zagadnień procesowych związanych ze stosowaniem p.p.s.a., rozstrzyganiem sporów kompetencyjnych, orzeczeń dotyczących skarg na naruszenie prawa strony do załatwienia sprawy, czy o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, a także uchybienia legislacyjne zaprezentowano w odrębnych rozdziałach.

3.1. Sprawy z zakresu prawa budowlanego[26]

W sprawach z zakresu prawa budowlanego w większości rozstrzygnięć podzielano poglądy orzecznicze wypracowane w latach poprzednich.

W kwestii odpowiedzialności za utrzymanie wiaduktu usytuowanego w ciągu drogi NSA wypowiedział się w wyroku z 15 stycznia 2021 r., II OSK 2169/20 wskazując, że wiadukt stanowi element drogi, co powoduje, że nakaz usunięcia nieprawidłowości do-

[23] Dz.U. z 2021 r. poz. 1882 ze zm.

[24] Postanowienie z 21 stycznia 2021 r., II SA/Bk 866/20 (sygn. akt TK P 7/21).

[25] W niniejszym rozdziale przedstawiono ważne poglądy orzecznicze NSA z 2021 r.

[26] Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 r. poz. 1333; dalej: prawo budowlane).

tyczących jego stanu technicznego wiaduktu powinien być skierowany do podmiotu odpowiedzialnego za stan drogi, ponieważ w ten sposób realizowany jest cel unormowania wynikający z art. 66 prawa budowlanego. W tym przypadku nie ma znaczenia na czyim gruncie, w sensie tytułu prawnorzeczowego, wiadukt jest położony. Powyższy nakaz powinien mieć również zastosowanie do mostów, a także różnego rodzaju kładek (pieszych czy pieszo-rowerowych) nad wodami płynącymi czy zbiornikami wodnymi. Nie można jednak wykluczyć sytuacji, że w określonym stanie faktycznym, wskazany wyżej nakaz może być skierowany do właściciela gruntu, na którym jest posadowiony obiekt budowlany.

Przepis art. 66 ust. 1 prawa budowlanego ma zastosowanie do wszystkich podmiotów zobowiązanych do należytego utrzymywania obiektów budowlanych i nie czyni żadnych różnic w zależności od tego, czy podmiotom tym powierzono funkcje takie np. jak organu administracji publicznej, czy też usytuowano jako jednostki budżetowe. Decyzja wydana na podstawie tego przepisu może być skierowana do każdego podmiotu, w którego władaniu znajduje się dany obiekt budowlany, czyli podmiot powołany do utrzymania dróg, przy pomocy którego zarządca drogi wykonuje swoje obowiązki w tym zakresie (wyrok z dnia 6 lipca 2021 r., II OSK 2913/18).

Stanowisko Państwowej Straży Pożarnej zajęte na podstawie art. 56 ust. 1 pkt 4 prawa budowlanego podlega ocenie organu nadzoru budowlanego właściwego do wydania decyzji o pozwoleniu na użytkowanie obiektu budowlanego, jako element materiału dowodowego służący poczynieniu ustaleń w zakresie istotnej w postępowaniu w sprawie udzielenia pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego okoliczności, w postaci zgodności obiektu budowlanego z zatwierdzonym decyzją o pozwoleniu na budowę projektem budowlanym. W ramach tej oceny organ nadzoru budowlanego jest przede wszystkim uprawniony do pominięcia sprzeciwu lub uwag motywowanych innymi względami niż zgodność wykonania obiektu budowlanego z projektem budowlanym. Jest też uprawniony do oceny, czy sprzeciw lub uwagi motywowane niezgodnością wykonania obiektu budowlanego z projektem budowlanym mają znaczenie w sprawie, w której chodzi o udzielenie pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych. Z analizy art. 57 ust. 3, art. 56 ust. 1 pkt 4 i art. 59 ust. 5 prawa budowlanego wynika, że załączone do wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie przez inwestora sprzeciw lub uwagi ze strony organów wymienionych w art. 56 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy nie podlegają kontroli instancyjnej w postępowaniu przed organami Państwowej Straży Pożarnej ani też nie podlegają zaskarżeniu do sądu administracyjnego (wyrok z 19 stycznia 2021 r., II OSK 2055/20).

W przypadku gdy urządzenie reklamowe powinno być wybudowane na podstawie pozwolenia na budowę, a zostało wybudowane na podstawie zgłoszenia robót budowlanych, czyli z naruszeniem art. 30 ust. 1 prawa budowlanego, to zgodnie z art. 50 ust. 1 pkt 3 i art. 51 ust. 1 i ust. 7 prawa budowlanego wszczyna się postępowanie naprawcze przewidziane w art. 51 ust. 1 pkt 1 i 2 ww. ustawy (wyrok z 26 maja 2021 r., II OSK 2344/18).

Wejście do obrotu prawnego postanowienia o nałożeniu obowiązku uzupełnienia zgłoszenia (art. 30 ust. 5c prawa budowlanego), które skutkuje przerwaniem biegu terminu do wniesienia sprzeciwu, nie następuje w odniesieniu do adresata (zgłaszającego) z momentem zaistnienia czynności procesowej doręczenia postanowienia. Postanowienie o nałożeniu obowiązku uzupełnienia zgłoszenia nie jest wydawane w ramach postępowania administracyjnego regulowanego przepisami k.p.a., a więc przepis art. 110 § 1 k.p.a. nie ma w stosunku do tego aktu zastosowania (wyrok z 29 czerwca 2021 r., II OSK 2859/18).

Legitymowanie się przez inwestora prawem do dysponowania nieruchomością sąsiednią do celów budowlanych, jak również zgoda współwłaściciela sąsiedniego budynku na dokonanie rozbiórki budynku w zabudowie bliźniaczej nie jest wymagana w sytuacji, gdy planowane roboty budowlane polegające na rozbiórce budynku pozostającego w zabudowie bliźniaczej nie będą dotyczyły ściany wspólnej budynków (wyrok z 23 września 2021 r., II OSK 2932/19).

Zmiana brzmienia art. 28 ust. 1 prawa budowlanego, ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych ustaw[27], polegająca na wyeliminowaniu przez ustawodawcę z treści tego przepisu słowa „ostatecznej" (decyzji o pozwoleniu na budowę) nie oznacza, że roboty budowlane mogą być prowadzone w oparciu o decyzję o pozwoleniu na budowę, która nie ma przymiotu ostateczności. Dokonując analizy art. 130 § 1, 2 i 4 k.p.a. uznał, że do czasu upływu terminu do wniesienia odwołania przez wszystkie strony (uzyskania przymiotu ostateczności) decyzja o pozwoleniu na budowę nie podlega wykonaniu. O tym, kiedy decyzja podlega wykonaniu, decydują bowiem przepisy k.p.a. a nie treść art. 28 ust. 1 prawa budowlanego. Nie można natomiast wykluczyć sytuacji, w której jedyną stroną postępowania w sprawie uzyskania pozwolenia na budowę będzie inwestor i wówczas na podstawie art. 130 § 4 k.p.a. będzie mógł on przystąpić do jej wykonania po jej doręczeniu (wyrok z 11 lutego 2021 r., II OSK 1325/19).

3.2. Sprawy z zakresu ludności

W kategorii spraw dotyczących ewidencji ludności zdecydowaną większość stanowiły sprawy obejmujące wymeldowania oraz zameldowania. Podtrzymano dotychczasowy pogląd, zgodnie z którym postępowanie o wymeldowanie ma na celu doprowadzenie do zgodności ewidencji z rzeczywistym stanem rzeczy. Decyzja o zameldowaniu nie daje żadnych praw do lokalu ani też takich praw, jeśli strona jest w ich posiadaniu, nie pozbawia (np. prawa własności czy prawa użytkowania). Ewidencja ludności ma charakter jedynie rejestracyjny, a jej celem jest odzwierciedlenie rzeczywistego stanu – faktycznego miejsca pobytu oznaczonej osoby (wyrok z 8 września 2021 r., II OSK 3074/18). Instytucja zameldowania (art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności) nie może służyć legitymizowaniu pobytu, który nastąpił w wyniku naruszenia prawa (wyrok z 21 stycznia 2021 r., II OSK 2705/19). Czynność materialno-techniczna, jaką jest zameldowanie, nie ma cech ostateczności ani prawomocności, co oznacza, że w każdym czasie możliwe jest skorygowanie błędnego wpisu. Stwierdzenie nieważności (anulowanie) czynności materialno-technicznej jest instytucją wyjątkową, mającą zastosowanie w sytuacjach oczywistych, czyli takich, gdy wątpliwości ujawniły się po zameldowaniu[28] (wyrok z 14 października 2021 r., II OSK 386/21).

3.3. Sprawy dotyczące aktów stanu cywilnego[29]

W wyroku z 22 czerwca 2021 r., II OSK 2608/19, NSA podzielił dotychczasową linię orzeczniczą w sprawie transkrypcji aktu małżeństwa osób tej samej płci (wyroki z: 28 lu-

[27] Dz.U. z 2015 r. poz. 443.

[28] Powołana w wyroku literatura Z. Czarnik, w: W. Maciejko, P. Zaborniak, Z. Czarnik, *Ustawa o ewidencji ludności. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2016, art. 31.

[29] Ustawa z 28 listopada 2014 r. – Prawo o aktach stanu cywilnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 2064 ze zm.).

tego 2018 r., II OSK 1112/16 i 25 lutego 2020 r., II OSK 1059/18). NSA przyznał rację organom oraz sądowi pierwszej instancji, że małżeństwo zawarte między skarżącymi, będącymi osobami tej samej płci, stoi w sprzeczności z polskim porządkiem prawnym (art. 107 pkt 3 ustawy o aktach stanu cywilnego).

3.4. Inne

Dane z rejestru PESEL, rejestrów mieszkańców oraz rejestrów zamieszkania cudzoziemców udostępnia się w zakresie niezbędnym do realizacji ich ustawowych zadań podmiotom wskazanym w art. 46 ust. 1 pkt 1 ustawy z 24 września 2010 r. o ewidencji ludności[30], jeżeli wykażą w tym interes prawny, sprawdzalny obiektywnie, indywidualny, konkretny, a także aktualny. Powinien on być interesem rzeczywistym, a nie hipotetycznym (wyrok z 13 kwietnia 2021 r., II OSK 3263/20). Wnioskodawca ubiegający się o udostępnienie danych za zbiorów meldunkowych (adresu zameldowania) ma w tym interes prawny dopiero po wytoczeniu powództwa przed sądem powszechnym, i to dodatkowo w sytuacji, gdy sąd powszechny zobowiąże powoda do podania adresu zamieszkania pozwanego, gdyż dopiero wtedy dochodzi do konkretyzacji, aktualizacji i urealnienia się takiego interesu prawnego (wyrok z 24 sierpnia 2021 r., II OSK 20/21).

W sytuacji gdy wskazane przez wnioskodawcę kryteria wyszukiwania oparte na wskazaniu imienia i nazwiska nie prowadzą do zindywidualizowania osoby poszukiwanej, a jednocześnie nie jest możliwa filtracja wyników oparta na uwzględnieniu przy wyszukiwaniu innych informacji odnoszących się do danych osobowych osoby poszukiwanej (np. data urodzenia, miejsce urodzenia, nazwisko rodowe), organ nie jest uprawniony do podjęcia dodatkowych czynności zmierzających do określenia przedmiotu wyszukiwania, gdyż wykracza to poza przyznane mu kompetencje[31]. Jedynym obowiązkiem organu w postępowaniu o udostępnienie danych z rejestru PESEL jest ewentualne wezwanie wnioskodawcy do nadesłania bliższych danych poszukiwanego oraz złożenia wyjaśnień dotyczących treści wniosku (wyrok z 18 maja 2021 r., II OSK 2497/18).

3.5. Sprawy z zakresu gospodarki mieniem

3.5.1. W tej kategorii istotną grupę stanowiły sprawy dotyczące stwierdzenia nabycia z mocy prawa, na podstawie ustawy z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali. Akceptowano pogląd, że podstawą do wydania tzw. deklaratoryjnej decyzji, potwierdzającej fakt nabycia – z mocy prawa – z dniem 5 grudnia 1990 r. przez daną państwową osobę prawną (inną niż Skarb Państwa) użytkowania wieczystego określonego gruntu jest legitymowanie się przez tę osobę prawem zarządu – w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości – w stosunku do tego gruntu (wyroki z: 23 lipca 2021, I OSK 472/21; 24 marca 2021, I OSK 3731/18; 16 marca 2021, I OSK 2548/20).

[30] Dz.U. z 2019 r. poz.1397 ze zm.

[31] Podobnie NSA w wyrokach z 27 listopada 2014 r.: II OSK 1100/13, II OSK 1101/13, II OSK 1102/13 i II OSK 1103/13; z 26 czerwca 2019 r., II OSK 1613/18.

W sprawach dotyczących stwierdzenia, na podstawie art. 75 ust. 6 w zw. z ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych, nabycia użytkowania nieruchomości przez stowarzyszenie ogrodowe rozważano, czy możliwe jest pozytywne rozpatrzenie wniosku w sytuacjach, w których ogród działkowy istnieje na nieruchomości Skarbu Państwa, do której inne podmioty posiadają określone prawa np. prawo użytkowania wieczystego, czy prawo zarządu ustanowione na podstawie ustawy z 28 września 1991 r. o lasach. Dokonując wykładni art. 75 ust. 6 ustawy o rodzinnych ogrodach działkowych, w wyrokach z 7 września 2021 r., I OSK 3612/18 i I OSK 3612/18, NSA uznał, że przy odczytywaniu normy prawnej zawartej w tym przepisie nie można poprzestać na odwołaniu się wyłącznie do reguł wykładni językowej, ale konieczne jest także skonfrontowanie jej rezultatów z wynikiem interpretacji uzyskanym przy zastosowaniu reguł wykładni funkcjonalnej czy systemowej. NSA podzielił stanowisko wyrażone w wyrokach NSA z: 25 czerwca 2019 r., I OSK 2408/18; 23 lutego 2021 r., I OSK 2446/20 i 7 września 2021 r., I OSK 3613/18 i wywiódł, że odwołanie się wyłącznie do wykładni językowej art. 75 ust. 6 ustawy o rodzinnych ogrodach działkowych prowadziłoby do uzyskania ograniczonego prawa rzeczowego do nieruchomości przez podmiot posiadający ją dotychczas bez tytułu prawnego, kosztem praw rzeczowych przynależnych do niej innym podmiotom, a więc swoistego wywłaszczenia, co nie było celem ustawodawcy. Natomiast przyjęte w przepisach przejściowych rozwiązanie – polegające na usankcjonowaniu stanów faktycznych istniejących na gruntach Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego (związanych z funkcjonującymi na tych terenach w określonym okresie rodzinnych ogrodów działkowych) – miało w istocie służyć uporządkowaniu ich stanów prawnych, a nie pozbawienia innych podmiotów z przynależnych im praw do nieruchomości, zwłaszcza takich, których ochrona zrównana jest z tą, jaka przysługuje właścicielowi. Niewskazanie w treści art. 75 ust. 6 ustawy o ogrodach działkowych zastrzeżenia, że nabywane prawo nie może naruszać praw osób trzecich, nie oznacza, że takie w jego treści normatywnej w rzeczywistości nie zostało ujęte.

W kategorii spraw dotyczących podziału nieruchomości zwrócono uwagę na charakter postanowienia opiniującego, o którym mowa w art. 93 ust. 4 u.g.n. W sytuacji określonej w art. 93 ust. 4 u.g.n. nie dochodzi do realizacji obowiązku działania na podstawie pozytywnego lub negatywnego stanowiska innego organu, podjętego w ramach współdziałania. Z uwagi na fakt, że organem opiniodawczym jest organ tożsamy z organem wydającym decyzję o zatwierdzeniu podziału nieruchomości, racjonalne względy nie pozwalają przyjąć, aby organ ten nie był związany wydawaną przez siebie opinią i negował ją następnie w ramach tego samego postępowania. Negatywne zaopiniowanie proponowanego podziału nieruchomości zwalniało organ z poczynienia ustaleń w kwestii podstaw do wydania decyzji o odmowie zatwierdzenia podziału nieruchomości (wyrok z 26 listopada 2021 r., I OSK 703/21).

W kwestii terminu do wydania decyzji o ustaleniu opłaty adiacenckiej, o którym mowa w art. 98a ust. 1 u.g.n. w sprawach niezakończonych przed nowelizacją tego przepisu mocą art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz niektórych innych ustaw[32], wskazano, że do 22 sierpnia 2017 r. art. 98a ust. 1 u.g.n., określając termin na wydanie decyzji o ustaleniu opłaty adiacenckiej, operował pojęciem „3 lat od dnia, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna

[32] Dz.U. z 2017 r. poz. 1509.

albo orzeczenie o podziale stało się prawomocne". Poczynając od 23 sierpnia 2017 r., przepis ten przewiduje możliwość jej ustalenia, o ile wszczęcie postępowania w przedmiocie jej ustalenia nastąpiło w terminie do 3 lat od dnia, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna albo orzeczenie o podziale stało się prawomocne. Ustawa nowelizująca z 20 lipca 2017 r. wprowadzająca tę zmianę, przewidywała, że do postępowań, o których mowa w art. 98a ust. 1 i art. 145 ust. 2 u.g.n., wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w zakresie terminów oraz poziomu cen nieruchomości uwzględnianych w procesie wyceny nieruchomości na potrzeby ustalenia opłaty adiacenckiej, stosuje się przepisy dotychczasowe. NSA uznał, że regulacja przejściowa ma zastosowanie również do określenia terminów, umożliwiających organom wydanie decyzji ustalającej opłatę adiacencką. Mając świadomość rozbieżności w orzecznictwie, w zakresie stosowania art. 98a ust. 1 u.g.n. przed nowelizacją, NSA podzielił ten kierunek jego wykładni, który skłaniał do wniosku, że trzyletni termin, o którym stanowił art. 98a ust. 1 u.g.n. dotyczył daty wydania decyzji ostatecznej przez organ ustalający opłatę adiacencką, przy czym ewentualna kasacja decyzji, będąca skutkiem wyroku sądowego, wydanego w następstwie rozpoznania skargi na tę decyzję, nie stoi na przeszkodzie ponownemu jej ustaleniu, bo gwarancyjny charakter owego terminu (wydanie decyzji ostatecznej w oznaczonym okresie) został zachowany (wyrok z 24 września 2021 r., I OSK 4350/18) .

Przepisy rozdziału 7 u.g.n. stosuje się także do nieruchomości, na których urządzenia infrastruktury technicznej zostały wybudowane przez osobę fizyczną i zostały nabyte za wynagrodzeniem przez jednostkę samorządu terytorialnego. W sytuacji odpłatnego przejęcia wodociągu przez gminę, sama budowa urządzeń infrastruktury technicznej przez prywatnego inwestora z jego środków nie może być traktowana jako forma udziału w budowie infrastruktury technicznej, który polega, zgodnie z art. 144 ust. 1 u.g.n., na świadczeniu pieniężnym – opłacie adiacenckiej (wyrok z 9 lutego 2021 r., I OSK 1799/19).

3.5.2. Znaczącą kategorię stanowiły sprawy, w których poddane zostały kontroli sądowej rozstrzygnięcia wydane na podstawie ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów[33]. Rozstrzygając spór dotyczący dopuszczalności przekształcenia w prawo własności prawa użytkowania wieczystego gruntów niezabudowanych budynkami mieszkalnymi, na których posadowione zostały urządzenia umożliwiające prawidłowe użytkowanie przyległej nieruchomości zabudowanej budynkami mieszkalnymi stanowiącej odrębną działkę geodezyjną, uznano, że celem ustawy przekształceniowej jest umożliwienie przekształcenia użytkowania wieczystego gruntów mieszkalnych z towarzyszącą im niezbędną infrastrukturą w prawo własności. Posadowienie na spornych działkach dróg dojazdowych, parkingów, sieci przesyłowych infrastruktury technicznej, a także budynku kotłowni z siecią centralnego ogrzewania, tj. infrastruktury umożliwiającej prawidłowe i normalne korzystanie z lokali mieszkalnych spółdzielni, pozwala na uznanie, że sporne działki stanowią nieruchomość w rozumieniu funkcjonalnym, a zatem nieruchomość podlegającą ustawie przekształceniowej (wyroki z: 19 listopada 2021, I OSK 608/21; 19 maja 2021 r., I OSK 200/21 i I OSK 227/21 oraz 19 października 2021 r., I OSK 557/21).

Odmienne stanowisko wyraził NSA w wyrokach z 28 maja 2021 r., I OSK 236/21 i I OSK 237/21 oraz z 21 sierpnia 2021 r., I OSK 402/21, w których opowiedział się za wieczystoksięgowym rozumieniem nieruchomości, wskazując, że jakkolwiek na gruncie prawa cywilnego

[33] Dz.U. z 2020 r. poz. 139 ze zm.; dalej: ustawa przekształceniowa.

funkcjonują dwa ujęcia nieruchomości gruntowej: materialnoprawne i wieczystoksięgowe, to na gruncie ustawy o przekształceniu należy opowiedzieć się za rozumieniem wieczystoksięgowym.

W sprawach rozpatrywanych na podstawie ustawy z 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntu zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, według której przekształcenie potwierdza się w zaświadczeniu wydawanym przez organ administracji publicznej, NSA stwierdził, że w aspekcie procesowym do tego rodzaju postępowania znajdzie zastosowanie tryb, o którym mowa w art. 217 i art. 218 k.p.a. Postępowanie to ma charakter uproszczony, a organ wydaje zaświadczenie na podstawie dokumentów, które są w jego posiadaniu, przede wszystkim ewidencji i rejestrów. NSA rozważał także możliwość wydania zaświadczenia w sytuacji, gdy w księdze wieczystej wpisano ostrzeżenie o niezgodności stanu prawnego nieruchomości z rzeczywistym stanem prawnym (wyroki z: 19 sierpnia 2021 r., I OSK 359/21 i 14 lipca 2021 r., I OSK 268/21).

3.6. Sprawy z zakresu gospodarki wodnej[34]

3.6.1. W odniesieniu do określenia opłaty stałej za usługę wodną – za wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi stwierdzono, że obowiązek jej poniesienia wiąże się z faktycznym wprowadzaniem do wód lub do ziemi ścieków przez istniejące systemy kanalizacji – art. 268 ust. 1 pkt 2, art. 271 ust. 1 pkt 4 i ust. 5 i art. 298 ust. 1 p.w. (wyrok z 2 listopada 2021 r., III OSK 612/21). W kwestii określenia opłaty zmiennej za usługę wodną uznano, że na gruncie art. 272 ust. 5 w zw. z art. 10 p.w. czynnik w postaci „czasu wyrażonego w latach" powinien wynosić „1", a nie „1/4". Odmienna wykładnia prowadziłaby do niezgodnego z obowiązującymi przepisami zaniżenia wysokości należnej opłaty zmiennej (wyrok z 23 lutego 2021 r., III OSK 3286/21). Natomiast w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty w opłacie za pozwolenie wodnoprawne przyjęto, że skoro przepisy dotyczące pobierania opłaty od pozwoleń wodnoprawnych (w zakresie tożsamości rodzajowej pozwoleń wodnoprawnych z art. 398 ust. 4 p.w.) nie są jednoznaczne, to oznacza to zgodnie z art. 7a § 1 k.p.a., konieczność rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści normy prawnej na korzyść strony (wyrok z 12 stycznia 2021 r., III OSK 3382/21). Co do stwierdzenia nadpłaty w opłacie za pozwolenie wodnoprawne NSA wyraził pogląd, że nie zasługuje na uwzględnienie stanowisko, że nie można mówić o tożsamości rodzajowej pozwoleń wodnoprawnych w rozumieniu art. 398 ust. 4 p.w., co skutkowałoby nałożeniem opłaty za dwa pozwolenia wodnoprawne, gdy wody opadowe i roztopowe zbierane są za pomocą innych instalacji deszczowych różniących się powierzchnią odwadnianych zlewni, co pociąga za sobą także konieczność dostosowania urządzeń podczyszczających. Pamiętać bowiem należy, że rodzaj pozwolenia dotyczy charakteru prawnego pozwolenia wodnoprawnego, a nie jego uwarunkowań faktycznych (wyrok z 20 kwietnia 2021 r., III OSK 3314/21).

W kwestii uzależnienia wysokości opłaty zmiennej od istnienia urządzeń do retencjonowania wody z terenów uszczelnionych NSA uznał, że porównanie art. 270 ust. 11 p.w. z treścią innych jednostek redakcyjnych tego przepisu wskazuje na szczególną specyfikę opłaty zmiennej za odprowadzanie do wód – wód opadowych lub roztopowych ujętych w otwarte lub zamknięte systemy kanalizacji deszczowej, polegającą na uzależnieniu tej opłaty wy-

[34] Ustawa z 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2018 r. poz. 2268; dalej: p.w.).

łącznie od istnienia urządzeń do retencjonowania wody z terenów uszczelnionych. Na specyfikę tej opłaty zmiennej wskazano także w uzasadnieniu projektu Prawa wodnego, gdzie stwierdzono, że przedmiotowa opłata będzie się składać z opłaty stałej oraz opłaty zmiennej zależnej od istnienia urządzeń do retencjonowania wody z terenów uszczelnionych. Taki sposób sformułowania art. 270 ust. 11 p.w., który odmiennie niż inne jednostki redakcyjne art. 270 p.w. nie zawiera bezpośredniego odniesienia do ilości odprowadzanych wód, zdaje się sugerować, że zamiarem racjonalnego ustawodawcy w przypadku tej opłaty zmiennej było uzależnienie jej wysokości wyłącznie od istnienia urządzeń do retencjonowania wody z terenów uszczelnionych (wyrok z 16 listopada 2021 r., III OSK 4272/21).

3.6.2. W przypadku usługi retencjonowania wody, pobór wody w celu jej wykorzystania do retencji uznać należy jedynie jako element tej usługi. Przemawia za tym wykładnia celowościowa art. 268 ust. 1 p.w., z którego wynika, że celem ustawodawcy było niepobieranie opłaty za usługę wodną w postaci retencjonowania wody. Przyjęcie stanowiska, że należy uiszczać opłatę za pobór wody w celu jej retencjonowania czyniłby to zamierzenie ustawodawcy iluzorycznym. Nie ulega wątpliwości, że woda retencjonowana jest to ta sama woda, która została wcześniej w tym celu pobrana. W takiej sytuacji cel ustawodawcy, jakim było zaniechanie nakładania opłaty za retencjonowanie wody nie zostałby osiągnięty (wyrok z 28 lipca 2021 r., III OSK 3947/21).

Już samo użycie przez ustawodawcę w art. 272 ust. 5 p.w. zwrotu „ilość odprowadzanych wód", przy zastosowaniu wykładni językowej pozwala przyjąć, że wpływ na wysokość spornej opłaty ma rzeczywista, faktyczna ilość odprowadzonych wód opadowych i roztopowych w danym okresie rozliczeniowym. Za taką interpretacją przemawia także sama istota opłaty zmiennej, zgodnie z którą jej wysokość jest powiązana z rzeczywistym zakresem korzystania z wód (wyrok z 19 października 2021 r., III OSK 4061/21).

Przedsiębiorstwo wodociągowe, prowadząc działalność w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę, dokonuje ujmowania, uzdatniania i dostarczania wody, jednak tylko część tej działalności mieści się w pojęciu zbiorowego zaopatrzenia w wodę przeznaczoną do spożycia przez ludzi. W tej sytuacji spójne z normami ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę są normy art. 272 ust. 2 i art. 274 pkt 4 p.w. i rozporządzenia Rady Ministrów z 22 grudnia 2017 r. w sprawie jednostkowych stawek opłat za usługi wodne[35], które odrębnie ustalają stawki opłat zmiennych dla celów poboru, uzdatniania i dostarczania wody oraz odrębnie dla celów realizacji zadań własnych gminy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia ludności w wodę przeznaczoną do spożycia przez ludzi (wyrok z 19 października 2021 r., III OSK 4088/21).

3.7. Sprawy z zakresu komunalizacji mienia

Nabycie przez PKP użytkowania wieczystego, na podstawie ustawy z 8 września 2000 r. o komercjalizacji i restrukturyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe"[36], nie może w ogóle odnosić się do mienia podlegającego wcześniej komunalizacji z mocy prawa na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy z 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych[37]. Mienie to

[35] Dz.U. z 2017 r. poz. 2502 ze zm.

[36] Dz.U. z 2017 r. poz. 680.

[37] Dz.U. z 1990 r. Nr 32, poz. 191 ze zm.; dalej: ustawa komunalizacyjna.

stało się własnością gmin już w dacie 27 maja 1990 r., a więc 10 lat wcześniej niż możliwe było uwłaszczenie PKP gruntem, w stosunku do którego podmiot ten nie posiadał tytułu prawnego (wyrok z 14 lutego 2020 r., I OSK 1795/18).

Postępowanie komunalizacyjne nie dotyczy interesu prawnego użytkownika, najemcy, użytkownika wieczystego przedmiotu objętego komunalizacją lub innego podmiotu posiadającego to mienie bez tytułu prawnego (wyroki z: 11 marca 2020 r., I OSK 2218/18 i 7 maja 2020 r., I OSK 4135/18). W postępowaniu mającym za przedmiot stwierdzenie nieważności decyzji komunalizacyjnej w charakterze strony może brać udział jedynie ten, kto legitymuje się do nieruchomości tytułem prawnorzeczowym. Nie jest jednak wystarczające powoływanie się na taki tytuł, lecz konieczne jest udokumentowanie go na dzień 27 maja 1990 r. (wyrok z 25 września 2020 r., I OSK 563/20, analogicznie NSA orzekł w wyroku z 9 grudnia 2020 r., I OSK 2747/18),

Postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji komunalizacyjnej oraz w sprawie podlegania nieruchomości pod przepisy dekretu o reformie rolnej są odrębnymi postępowaniami prowadzonymi w oparciu o różne podstawy prawne. Inny jest zatem zakres tych postępowań i inne są też przesłanki, które organ zobligowany jest badać w każdym z tych postępowań w celu wydania rozstrzygnięcia. Samo stwierdzenie, że wynik jednego postępowania może mieć wpływ na losy innej sprawy administracyjnej, nie daje jeszcze podstaw do zawieszenia postępowania na podstawie art. 97 § 1 pkt 4 k.p.a., jeżeli w chwili orzekania możliwe jest rozpatrzenie sprawy przez organ administracyjny i wydanie decyzji (wyrok z: 7 maja 2020 r., I OSK 169/19 i 29 maja 2020 r., I OSK 605/19).

Jeżeli nieruchomość w dniu 27 maja 1990 r. nie należała w sensie prawnym do Skarbu Państwa, lecz stanowiła współwłasność osób fizycznych, to tym samym decyzja orzekająca o komunalizacji dotknięta jest wadą rażącego naruszenia prawa (wyrok z 25 września 2020 r., I OSK 2079/19).

Z art. 5 ust. 4 ustawy komunalizacyjnej nie wynika zasada terytorialności, która uprawniałaby tylko i wyłącznie gminę miejsca położenia nieruchomości do wnioskowania o przekazanie mienia na własność w trybie powyższego przepisu. Dopuszczalne jest zatem ubieganie się o przekazanie mienia w trybie art. 5 ust. 4 ustawy komunalizacyjnej przez gminę, która wykonuje zadania na nieruchomości położonej w granicach administracyjnych innej gminy (wyrok z 11 marca 2020 r., I OSK 2102/18).

W przypadku zastosowania art. 60 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. – Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną do potwierdzenia nabycia przez jednostki samorządu terytorialnego mienia Skarbu Państwa zajętego pod drogi publiczne, należy brać pod uwagę faktyczne władanie i wykorzystanie nieruchomości. Dla nabycia nieruchomości Skarbu Państwa, które w dniu 1 stycznia 1999 r. zajęte były pod drogi publiczne, nie było konieczne spełnienie jakichkolwiek innych wymogów proceduralnych, w szczególności nie było podstaw do badania spisu inwentarza ani protokołu zdawczo-odbiorczego, zarządca drogi nie musiał wykazywać się dokumentem świadczącym o władaniu nieruchomością. Gdy w stanie faktycznym występuje droga (pas drogowy), formalny zarząd (władanie) zostaje z mocy samego prawa zastąpiony przez zarząd faktyczny. Jest to wyjątek od reguły, zgodnie z którą pojęcie „władanie" występujące w art. 60 ustawy z 13 października 1998 r. nie może być oderwane od tytułu prawnego będącego źródłem jego powstania i wypełniającego go konkretną treścią, która określa zakres uprawnień władającego nad rzeczą. Stan ten ma swoje uzasadnienie w art. 2a ust. 1 i 2 ustawy z 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, zgodnie z którym od dnia 1 stycznia 1999 r. drogi te mogą

stanowić wyłącznie własność Skarbu Państwa lub odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Nie ma zatem znaczenia, że nieruchomość formalnie znajdowała się w zarządzie innego podmiotu, jeżeli w dniu 31 grudnia 1998 r. faktycznie była zajęta pod drogę publiczną (wyroki z: 30 kwietnia 2020 r., I OSK 1186/19 i I OSK 1018/19 oraz z 10 lipca 2020 r., I OSK 2565/19).

Ustalenie odszkodowania na podstawie art. 98 ust. 3 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami nie zależy od formalnego uznania danej nieruchomości za drogę publiczną o określonej kategorii. Wystarczy przeznaczenie określonego gruntu pod drogę publiczną w planie miejscowym, nie jest konieczna natomiast uchwała rady gminy, o jakiej mowa w art. 7 ust. 2 ustawy o drogach publicznych, jak też faktyczne wybudowanie drogi. Przepis art. 98 dotyczy zarówno dróg istniejących, jak i dróg mających powstać (wyrok z 27 maja 2020 r., I OSK 1666/19).

3.8. Sprawy z zakresu geodezji i kartografii

3.8.1. Ewidencja gruntów i budynków a ewidencja miejscowości ulic i adresów. Nadanie numeru porządkowego budynkowi nie następuje w ramach postępowania w sprawie ewidencji gruntów i budynków, czy też postępowania modernizacyjnego prowadzonego przez starostę, ale w ramach czynności materialno-technicznej dokonywanej przez organ gminy na podstawie art. 47a ust. 3 pkt 1 i ust. 5 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne i rozporządzenia z dnia 9 stycznia 2012 r. w sprawie ewidencji miejscowości, ulic i adresów. Ustalony w tym trybie numer porządkowy budynku stanowi element ewidencji miejscowości ulic i adresów. Następnie numer porządkowy budynku, który został już wpisany do ewidencji miejscowości ulic i adresów jest wpisywany jest do danych ewidencji gruntów i budynków w rejestrze dotyczącym danych budynkowych (wyrok z 2 marca 2021 r., I OSK 3503/18).

3.8.2. Zwolnienie z opłat za wypisy i wyrysy z operatu ewidencyjnego na podstawie art.40b ust. 2 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne. Norma art. 40b ust. 2 pkt 4 lit. a/ p.g.i.k. nie odpowiada wprost na pytanie jak należy rozumieć pojęcie „ujawnienie prawa do nieruchomości". Zainicjowanie przez właściwą jednostkę samorządu terytorialnego postępowania administracyjnego w celu uzyskania ostatecznej decyzji stwierdzającej nabycie własności nieruchomości z mocy prawa (art. 73 ust. 3 ustawy z 13 października 1998 r. – Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną[38]), jest bez wątpienia działaniem koniecznym dla ujawnienia praw do nieruchomości w księdze wieczystej i *de facto* zmierzającym do tego celu. Dlatego też nie można się zgodzić ze stanowiskiem, że wnioskowane dane z ewidencji gruntów nie służą na tym etapie celowi publicznemu, jakim jest ujawnienie praw przysługujących województwu. Wykładnia art. 40a ust. 2 pkt 2 lit. a/ u.p.g.i.k. w połączeniu z zasadą odpłatnego udostępniania materiałów prowadzi do wniosku, że przepis ten pozwala na bezpłatne udostępnianie w postaci elektronicznej zbiorów danych państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego w celu edukacyjnym tylko tym podmiotom, których działalność służy dobru ogółu społecznego w obszarach opisanych w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (wyroki z: 7 września 2021 r., I OSK 4386/18 i 26 sierpnia 2021 r., I OSK 2555/20).

[38] Dz.U. z 1998 r. Nr 133, poz. 872 ze zm.

3.9. Sprawy z zakresu ochrony środowiska

3.9.1. W sprawach rozpatrywanych na gruncie ustawy z 3 października 2008 r. o udostępnieniu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko[39] dominowały sprawy związane z ustaleniem środowiskowych uwarunkowań realizacji przedsięwzięcia (decyzje środowiskowe).

W decyzji środowiskowej organ nie ma obowiązku wskazywania konkretnych numerów działek ewidencyjnych, na których realizowane będzie w przyszłości przedsięwzięcie. Numery te mogą się zmienić w wyniku przeprowadzenia nowego podziału geodezyjnego, co oznaczałoby, że dotychczasowe określenie miejsca realizacji przedsięwzięcia straciłoby aktualność. W zależności od rodzaju przedsięwzięcia dopuszczalne są zatem inne sposoby określenia miejsca realizacji przedsięwzięcia np. poprzez podanie miejscowości i nazwy ulicy. Określenie miejsca realizacji przedsięwzięcia powinno być na tyle szczegółowe, żeby pozwalało na przeprowadzenie prawidłowej analizy przedsięwzięcia z punktu widzenia wymagań wynikających z art. 62 ustawy środowiskowej (wyrok z 29 stycznia 2021 r., III OSK 135/21).

Niedopuszczalna jest sytuacja, w której organ wykonawczy gminy, będący jednocześnie organem właściwym do wydania decyzji środowiskowej, na skutek złożenia wniosku o wydanie tego rodzaju decyzji, zawiesza postępowanie administracyjne (art. 97 § 1 pkt 4 k.p.a.), umożliwiając organowi stanowiącemu tej gminy przyjęcie aktu prawa miejscowego mającego uregulować stan prawny nieruchomości objętej wnioskiem o wydanie decyzji środowiskowej w zakresie dopuszczonym władztwem planistycznym gminy (wyrok z 21 września 2021 r., III OSK 579/21). Warto również zaznaczyć, że 13 maja 2021 r. weszła w życie nowelizacja ustawy środowiskowej wprowadzona ustawą z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko oraz niektórych innych ustaw[40], na mocy której dodano do ustawy środowiskowej m.in. art. 86e, art. 86f, art. 86g i art. 86h, które regulują skutki wniesienia skargi na decyzję środowiskową do wojewódzkiego sądu administracyjnego, w tym możliwość złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania tego rodzaju decyzji na podstawie art. 61 § 3 p.p.s.a. W postanowieniu z 4 sierpnia 2021 r., III OZ 551/21, NSA orzekł, że pojęcie „trudne do odwrócenia skutki" z art. 86f ust. 1 ustawy środowiskowej wiąże się z następstwami wynikającymi z podjęcia realizacji przedsięwzięcia. Żądając wstrzymania wykonania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, wnioskodawca powinien więc uprawdopodobnić, że inwestor np. wykonuje prace przygotowawcze na terenie chronionym lub z podjętych przez niego realnych działań wynika zamiar ich podjęcia, podać na czym te prace polegają i w jaki sposób wskazują na niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków.

3.9.2. Na gruncie ustawy środowiskowej rozpatrywane są również sprawy obejmujące dostęp do informacji o środowisku. Przesłanka wartości handlowej informacji z art. 16 ust. 1 pkt 7 ustawy środowiskowej, powinna być interpretowana w taki sposób, że taka informacja musi posiadać pewną wartość ekonomiczną, tzn. jej wykorzystanie przez innego przedsiębiorcę zaoszczędzi mu wydatków lub zwiększy zyski. Informacjom będącym przedmio-

[39] Dz.U. z 2018 r. poz. 2081 ze zm.; dalej: ustawa środowiskowa.

[40] Dz.U. z 2021 r. poz. 784.

tem wniosku nie można odmówić posiadania przymiotu wartości handlowej, jeżeli poruszają kwestie, których ujawnienie mogłoby przełożyć się na zaoszczędzenie wydatków lub zwiększenie zysków podmiotu, któremu zostałyby ujawnione (wyrok z 21 września 2021 r., III OSK 596/21).

3.9.3. Kolejna grupa spraw związanych z ochroną środowiska rozpatrywana była na gruncie przepisów ustawy z 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska[41]. Ustawa ta reguluje m.in. zasady i formy ochrony przed hałasem. W wyroku z 2 marca 2021 r., III OSK 1220/21, NSA przyjął, że podjęcie uchwały wprowadzającej generalne czasowe ograniczenie funkcjonowania instalacji lub korzystania z urządzeń, z których emitowany hałas może negatywnie oddziaływać na środowisko, powinno dotyczyć takiego przypadku, gdy typowy sposób korzystania z urządzenia lub instalacji emitującej hałas może powodować tego rodzaju negatywne oddziaływanie (art. 157 p.o.ś.). Natomiast jednorazowe przekroczenie poziomu hałasu nie uzasadnia wydania generalnego czasowego zakazu eksploatacji urządzeń i instalacji, ponieważ stanowi nieproporcjonalny środek działania, który nie spełnia nakazu odpowiedniości między stopniem i zakresem ingerencji w środowisko a zastosowanym działaniem.

Ustawa p.o.ś. reguluje również zasady wymierzania administracyjnych kar pieniężnych w ochronie środowiska, w tym kar biegnących. W wyroku z 19 października 2021 r., III OSK 4119/21, NSA stanął na stanowisku, że ustalona na podstawie art. 300 ust. 1 p.o.ś. biegnąca kara pieniężna nie jest administracyjną karą pieniężną w rozumieniu art. 189b k.p.a., tj. sankcją o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej w następstwie naruszenia prawa. Jest jedynie częścią składową administracyjnej kary pieniężnej, którą jest kara ustalona decyzją wydaną na podstawie art. 302 p.o.ś. Prowadząc postępowanie, które ma zakończyć się wydaniem decyzji na podstawie art. 300 ust. 1 p.o.ś., organy administracji publicznej nie badają przesłanek określonych w art. 189f k.p.a., uzasadniających odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej.

Z kolei w wyroku z 18 maja 2021 r., III OSK 3915/21, NSA dokonał wykładni art. 101d ust. 1 pkt 4 p.o.ś., odpowiadając jednocześnie na pytanie, czy dokonując identyfikacji terenów, na których występuje potencjalne historyczne zanieczyszczenie powierzchni ziemi, właściwy miejscowo starosta musi w każdym przypadku przeprowadzić tzw. badania wstępne, o których stanowi ten przepis. NSA przyjął, że analiza przepisów Tytułu II Działu IV p.o.ś pt. Ochrona powierzchni ziemi, prowadzi do wniosku, że umieszczenie danego terenu w prowadzonym przez Generalnego Dyrektora Ochrony Środowiska rejestrze historycznych zanieczyszczeń powierzchni ziemi następuje dwuetapowo. Na pierwszym etapie identyfikacji terenów, które powinny zostać umieszczone w rejestrze, dokonuje właściwy miejscowo starosta. Identyfikacja dokonywana przez starostę dotyczy wyłącznie terenów, na których mogło nastąpić potencjalne historyczne zanieczyszczenie powierzchni ziemi. Starosta sporządza wykaz tego rodzaju terenów i przekazuje go regionalnemu dyrektorowi ochrony środowiska (art. 101d ust. 6 p.o.ś.). Potencjalne historyczne zanieczyszczenie ziemi oznacza zanieczyszczenie, które mogło nastąpić z wysokim prawdopodobieństwem. W celu tej identyfikacji starosta, w razie potrzeby, może wykonać tzw. badania wstępne, co wynika wprost z art. 101d ust. 1 pkt 4 p.o.ś. Literalna wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że starosta przeprowadza tego rodzaju badania wyłącznie w razie potrzeby, a nie w każdym przypadku. Ustalenia zatem wymaga, co w tym przypadku oznacza sformuło-

[41] Dz.U. z 2021 r. poz. 1973 ze zm.; dalej: p.o.ś.

wanie „w razie potrzeby". Tego rodzaju potrzebą jest przede wszystkim brak dostępnych i aktualnych badań zanieczyszczenia gleby i ziemi substancjami powodującymi ryzyko.

3.9.3. Na gruncie przepisów ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody[42] rozpatrywane sprawy związane z wycinką drzew. Zgodnie z art. 88 ust. 2 u.o.p. jedynie posiadacz nieruchomości może uwolnić się od odpowiedzialności za usunięcie drzewa lub krzewu bez wymaganego zezwolenia, jeśli zostanie wykazane, że inny podmiot działał bez jego zgody. Powyższa przesłanka egzoneracyjna nie odnosi się do właściciela urządzeń, o których stanowi art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, jeśli usunięcie drzew lub krzewów następuje w związku z zagrożeniem funkcjonowania tych urządzeń. Nie ma podstaw prawnych do przeniesienia odpowiedzialności administracyjno-karnej na podmiot, z którym właściciel linii elektroenergetycznej zawarł umowę na wycinkę drzew i gałęzi w otoczeniu tej linii oraz zabezpieczenie tego zadania pod względem prawnym (wyrok z 16 marca 2021 r., III OSK 44/21). Natomiast art. 9yc ust. 2 ustawy z 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym[43] wyłączający stosowanie przepisów u.o.p., w zakresie obowiązku uzyskiwania zezwoleń na usunięcie drzew znajdujących się na nieruchomościach objętych decyzją o ustaleniu lokalizacji linii kolejowej, ma zastosowanie również do usunięcia drzew znajdujących się w sąsiedztwie już istniejących linii kolejowych (wyrok z 23 czerwca 2021 r., III OSK 3504/21).

3.9.4. Kolejną ustawą regulującą ochronę środowiska w Polsce jest ustawa z 14 grudnia 2012 r. o odpadach[44]. Powtarzającym się problemem orzeczniczym w sprawach z zakresu tej ustawy jest potrzeba zdefiniowania pojęcia odpadu. O statusie pojazdu jako odpadu w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o odpadach, oprócz woli posiadacza pozbycia się pojazdu, decyduje stan techniczny w chwili sprowadzenia, tj. możliwość sprawnego poruszania się po drogach. Okoliczność, że dotychczasowy posiadacz pojazdu odstąpił od naprawienia pojazdu w celu dalszego użytkowania w połączeniu ze stanem technicznym samochodu w chwili sprowadzenia do Polski potwierdza domniemanie, że wolą pierwotnego posiadacza było pozbycie się pojazdu w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o odpadach. Domniemanie to może zostać wzruszone w przypadku, gdy przypisywanego dotychczasowemu posiadaczowi pojazdu zamiaru wyzbycia się pojazdu w stanie powypadkowym (w znaczeniu trwałego wycofania pojazdu z eksploatacji) nie potwierdzałaby mała skala uszkodzeń, przez co eksploatacja pojazdu mogłaby zostać przywrócona niewielkim nakładem środków (wyrok z 18 maja 2021 r., III OSK 459/21).

Warunkiem *sine qua non* wydania decyzji na jednej z podstaw wskazanych w art. 26 pkt 1–4 ustawy z 29 czerwca 2007 r. o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów[45]), jest wcześniejsze wydanie postanowienia na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 1 lub 2 tej ustawy i bezskuteczny upływ terminu określonego w tym postanowieniu. Odstąpienie od wydania tego rodzaju postanowienia, przyjmując, że firma białoruska będąca wysyłającym odpady, pozostaje poza jurysdykcją polskiego organu administracji publicznej pozostaje w sprzeczności z uregulowaniami zarówno ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów, jak i bezpośrednio stosowanymi przepisami rozporządzenia (WE) nr 1013/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 14 czerwca 2006 r. w sprawie przemieszczania odpadów[46]. Z art. 25

[42] Dz.U. z 2021 r. poz. 1098 ze zm.; dalej: u.o.p.

[43] Dz.U. z 2016 r. poz. 1727.

[44] Dz.U. z 2021 r. poz. 779 ze zm.; dalej: ustawa o odpadach.

[45] Dz.U. z 2015 r. poz. 1048 ze zm.

[46] Dz.Urz. UE L 2006.190.

ust. 1 pkt ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów, wynika jednoznacznie, że organem wydającym postanowienie wzywające do zastosowania procedur określonych w art. 24 rozporządzenia nr 1013/2006 jest Główny Inspektor Ochrony Środowiska, a więc polski organ administracji publicznej. Ponadto, jeżeli za nielegalne międzynarodowe przemieszczanie odpadów odpowiedzialność ponosi wysyłający odpady, wezwanie kierowane jest do zgłaszającego lub, jeżeli nie dokonano zgłoszenia, do podmiotu zobowiązanego do dokonania zgłoszenia. Przepis ten nie różnicuje podmiotów będących adresatem postanowienia w zależności od ich siedziby (wyrok z 15 czerwca 2021 r., III OSK 523/21).

3.10. Sprawy z zakresu edukacji i szkolnictwa wyższego

3.10.1. W kwestii nadania stopnia i tytułu naukowego oraz potwierdzenie równoznaczności dyplomów, świadectw i tytułów należy stwierdzić, że zadaniem ustawy o stopniach naukowych jest promowanie osób wykazujących się najwyższymi kompetencjami zarówno w pracy, jak i w opiece naukowej. Przesłankę zawartą w art. 26 ust. 1 pkt 3 lit. b/ ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym należy interpretować w taki sposób, że jest ona spełniona również w przypadku, gdy kandydat uczestniczył w charakterze promotora w przewodzie doktorskim zakończonym nadaniem stopnia. Jednocześnie nie zwalniałoby to kandydata z obowiązku wykazania, że spełnił on warunek przewidziany w art. 26 ust. 1 pkt 3 lit. a/ ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym, a więc był promotorem także w innym, zakończonym nadaniem stopnia naukowego doktora, przewodzie (wyrok z 11 maja 2021 r., III OSK 3835/21).

3.10.2. Sprawy kandydatów na studia i studentów. W odniesieniu do zakresu autonomii uczelni wyższej w zakresie kształtowania sytuacji prawnej jednostki uznano, że kontrola legalności decyzji organu wyższej uczelni jedynie na podstawie obowiązującego w niej regulaminu nie może zostać przeprowadzona w sposób prawidłowy, jeśli pomija przepis prawa powszechnie obowiązującego, tj. art. 197 ust. 4 Prawa o szkolnictwie wyższym, w świetle którego organ uczelni nie musi skreślać doktoranta z listy uczestników studiów doktoranckich. Pominięcia przepisu ustawowego jako właściwej podstawy prawnej zaskarżonej decyzji nie tłumaczy autonomia szkolnictwa wyższego. Prawo wyższej uczelni do autonomii nie ma charakteru absolutnego; w żadnym wypadku nie oznacza ono dowolności w kształtowaniu przez uczelnię praw i obowiązków osób poddanych władztwu zakładowemu. Uczelnia jest autonomiczna w swoich działaniach, ale przy uwzględnieniu i ograniczeniu wynikającym z zasad określonych w ustawie. Dlatego regulaminy i uchwały organów uczelni nie mogą być sprzeczne z samą ustawą i nie mogą tworzyć nieprzewidzianych w niej przesłanek kształtujących prawa i obowiązki osób będących adresatami ich postanowień. Jeśli uczelnia ustanawia rozwiązanie prawne sprzeczne z przepisami wyższego rzędu (tu: art. 197 ust. 4 p.s.w.), to musi liczyć się z nieobowiązywaniem takiej regulacji prawnej jako sprzecznej z normą prawną wyższego rzędu. Autonomia uczelni nie może być rozumiana jako dowolność postępowania organów uczelni w obszarach jej działań (wyrok z 22 września 2021 r., III OSK 1962/21).

W kwestii czasokresu pobierania zapomogi/stypendium ministra stwierdzono, że warunkami otrzymania świadczeń z katalogu pomocy materialnej dla studentów jest posiadanie przez wnioskodawcę statusu studenta, złożenie stosownego wniosku oraz spełnienie dodatkowych warunków przewidzianych dla danej kategorii pomocy finansowej. 6-letni okres, o którym mowa w art. 93 ust. 2 pkt 1 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce należy

odnosić do okresu, w którym student spełnia przesłanki otrzymywania pomocy finansowej określonej w ustawie i jednocześnie jest beneficjentem takiej pomocy. Do przesłanek przyznania skarżącej wnioskowanej zapomogi nie wlicza się sześcioletniego okresu o którym mowa w art. 93 ust. 2 pkt 1 p.s.w.n., chyba że rzeczywiście świadczenie to skarżącej przysługiwało w tym okresie w rozumieniu wskazanym wyżej, tj. że otrzymywała zapomogę (wyrok z 8 lipca 2021 r., III OSK 3913/21). Tym samym wykładnia językowa przepisu art. 93 ust. 2 pkt 1 p.s.w.n. prowadzi do wniosku, że zwrot „przysługiwania świadczenia" odnosić należy wyłącznie do studiowania, co należy rozumieć w ten sposób, iż świadczenie przysługiwać może tylko osobie, która studiuje na studiach pierwszego stopnia, studiach drugiego stopnia i jednolitych studiach magisterskich. Żaden natomiast zwrot użyty w tekście przepisu nie nakazuje łączyć terminu 6-letniego z czasookresem studiowania. Oznacza to, że termin ten należy potraktować jako samodzielną przesłankę uzyskania stypendium, ograniczając czasookres pobierania stypendium ministra (wyroki z 15 grudnia 2021 r., III OSK 4519/21, z 7 lipca 2021 r. III OSK 3596/21).

3.10.3. Szkoły i placówki oświatowo-wychowawcze. Stosownie do treści art. 95 ust. 3 i 4 ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe[47] „w przypadkach uzasadnionych miejscowymi warunkami, mogą być tworzone szkoły podstawowe filialne obejmujące strukturą organizacyjną klasy I–III albo klasy I–IV". Szkoły filialne są to placówki organizacyjnie podporządkowane szkole „głównej", a więc takiej, do której struktury organizacyjnej zostają włączone lub z której są wydzielane. Szkoła filialna jest niejako częścią składową szkoły, z której została wydzielona czy do której jest przyłączana, tworzoną głównie z uwagi na miejscowe uwarunkowania. W sytuacji, w której filia ma być tworzona na „bazie" istniejącej szkoły, ale ma zostać podporządkowana organizacyjnie innej szkole należy przeprowadzić całą procedurę likwidacyjną tej szkoły przewidzianą w treści art. 89 ust. 1 Prawa oświatowego. W znaczeniu organizacyjno-prawnym szkoła na której „bazie" ma zostać utworzona filia przestaje istnieć, natomiast filia zostaje włączona w strukturę organizacyjną innej szkoły, dotychczas odrębnej placówki. Procedura likwidacji szkoły powinna poprzedzać utworzenie „na jej bazie" filii innej szkoły publicznej. Mamy zatem do czynienia z procedurą likwidacyjną jednej szkoły oraz przekształceniem szkoły, do której struktury organizacyjnej będzie dołączana szkoła filialna tworzona na bazie uprzednio zlikwidowanej szkoły (wyrok z 20 października 2021 r., III OSK 4261/21).

Zgodnie z art. 89 ust. 3 ustawy – Prawo oświatowe, szkoła lub placówka publiczna prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego może zostać zlikwidowana po uzyskaniu pozytywnej opinii kuratora oświaty, a w przypadku publicznej szkoły artystycznej prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego – po uzyskaniu pozytywnej opinii ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. Opinia pozytywna kuratora oświaty, o której mowa w art. 89 ust. 3 Prawa oświatowego w zakresie likwidacji szkoły publicznej określa granice samodzielności gminy i jest formą władczego oddziaływania na przyszłą treść uchwały organu stanowiącego gminy, a tym samym środkiem nadzoru nad działalnością gminy przewidzianym w art. 89 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym i tożsamym ze środkiem nadzoru przewidzianym w art. 77b ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym (wyroki z: 20 stycznia 2021 r., III OSK 2935/21; 19 stycznia 2021 r., III OSK 2976/21 i 13 stycznia 2021 r., III OSK 2834/21).

[47] Dz.U. z 2020 r. poz. 910 ze zm.

3.10.4. Sprawy uczniów. W celu udowodnienia poddania dziecka obowiązkowym szczepieniom (niewypełnienia tego obowiązku z przyczyn medycznych) wystarczające jest złożenie przez rodzica lub opiekuna dziecka stosownego oświadczenia złożonego pod rygorem odpowiedzialności karnej przy odpowiednim zastosowaniu art. 150 ust. 6 w zw. z ust. 2 pkt 1 w zw. z art. 131 ust. 4 Prawa oświatowego. Może ono podlegać weryfikacji przez placówkę (organy przedszkola) poprzez odpowiednie zastosowanie zasad określonych w art. 150 ust. 7–10 w zw. z art. 131 ust. 4 ww. ustawy. Żądanie zaświadczenia lekarskiego, w sytuacji gdy lekarz nie ma obowiązku jego wydania, stanowi wymóg zbyt rygorystyczny, a przez to i dyskryminujący dzieci, które zostały zaszczepione (lub nie z przyczyn medycznych), a co nie zostało potwierdzone zaświadczeniem lekarskim a jedynie np. oświadczeniem rodzica (opiekuna). Wprowadzenie uchwałą organu gminy kategorycznego nakazu wykazania spełnienia obowiązku poddania dziecka szczepieniom w formie zaświadczenia lekarskiego, którego rodzic (opiekun) nie może uzyskać z powodu braku prawnego obowiązku wydania takiego dokumentu przez lekarza, wykracza poza delegację ustawową z art. 131 ust. 4 Prawa oświatowego (wyrok z 15 czerwca 2021 r., III OSK 3521/21).

3.11. Sprawy z zakresu planowania i zagospodarowania przestrzennego

Opłata, o której mowa w art. 36 oraz 37 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym[48] jest formą przejęcia przez wspólnotę samorządową wzrostu wartości nieruchomości wskutek uchwalenia planu miejscowego albo jego zmiany (tzw. ulepszenie planistyczne). Wzrost wartości musi zatem dotyczyć nieruchomości według jej stanu i cech na dzień wejścia w życie planu. W świetle art. 36 ust. 4 w zw. z art. 37 ust. 1 u.p.z.p. niedopuszczalne jest uwzględnianie przy określaniu wartości nieruchomości jakichkolwiek czynników, które miały miejsce po dacie uchwalenia lub zmiany planu, jak nakłady na nieruchomości, dokonanie jej podziału lub scalenia. Wyłączną datą stanu, zgodnie z którym należy dokonać oszacowania nieruchomości, jest data wejścia w życie planu, który wywołał wzrost wartości nieruchomości (wyrok z 12 stycznia 2021 r., II OSK 1238/19).

Z art. 51 ust. 2 u.p.z.p. wynika, że decyzję w sprawie ustalenia lokalizacji inwestycji celu publicznego właściwy organ wydaje w terminie 65 dni od dnia złożenia wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa do dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu (art. 51 ust. 2c u.p.z.p.). Do takich czynności nie można zaliczyć zwykłych czynności procesowych, takich jak powiadomienie stron o wszczęciu postępowania, czy też zawiadomienia stron o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym sprawy, jak też uczestniczenia w przeprowadzeniu dowodu, stanowią one bowiem czynności konieczne do dokonania w każdym postępowaniu administracyjnym i mieszczą się w maksymalnym czasie postępowania o wydanie decyzji o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego wyznaczonym przez ustawodawcę – 65 dni i nie wymagają dodatkowych nadzwyczajnych działań (wyrok z 14 stycznia 2021 r., II OSK 1751/18).

W przypadku gdy na danym obszarze zostanie udokumentowane złoże kopaliny w sytuacji, gdy trwa procedura planistyczna w celu sporządzenia lub zmiany takiego planu

[48] Dz.U. z 2021 r. poz. 922; dalej: u.p.z.p.

miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego jest sporządzany lub zmieniany, a więc jeśli, to należy je uwzględnić w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. Obowiązek ujawnienia udokumentowanych złóż kopalin w miejscowych planach zagospodarowania przestrzennego, o jakim mowa w art. 95 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze[49], nie jest tożsamy z obowiązkiem sporządzenia lub zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w przypadku każdorazowego udokumentowania złoża kopalin. Obowiązek wprowadzenia obszaru udokumentowanego złoża kopaliny istnieje wyłącznie w odniesieniu do studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, co wprost wynika z art. 95 ust. 2 p.g.g. Takie rozumienie powyższych przepisów potwierdza brzmienie art. 96 ust. 1 p.g.g. określającego przypadki, kiedy wojewoda – w sytuacji braku wprowadzenia udokumentowanego złoża do studium w terminie określonym przez Prawo górnicze i geologiczne – wydaje zarządzenie zastępcze (wyrok z 19 lutego 2021 r., II OSK 2931/20).

Dokonane w art. 64 ust. 4 u.p.z.p. wyłączenie w odniesieniu do zabudowy zagrodowej, stosowania tzw. zasady dobrego sąsiedztwa unormowanej w art. 61 ust. 1 pkt 1 u.p.z.p. oznacza wyłączenie stosowania przepisów rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie sposobu ustalania wymagań dotyczących nowej zabudowy i zagospodarowania terenu w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego[50] – a co za tym idzie – również sporządzania analizy architektoniczno-urbanistycznej, skoro jest o niej mowa wyłącznie w rozporządzeniu, a nie w samej u.p.z.p. Zasadniczym przedmiotem tej analizy jest bowiem, na co wskazuje art. 61 ust. 7 u.p.z.p. oraz § 1 i 3 rozporządzenia, określenie szczegółowych wymagań dla nowej zabudowy w celu dostosowania jej funkcji oraz parametrów urbanistycznych i architektonicznych do już istniejącej sąsiedniej zabudowy, czyli realizacja zasady dobrego sąsiedztwa z art. 61 § 1 pkt 1 u.p.z.p. (wyrok z 10 marca 2021 r., II OSK 2951/19).

Przewidziany w art. 17 pkt 1 i 9 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym 21-dniowy termin wyłożenia projektu planu miejscowego do publicznego wglądu obejmuje 21 dni kalendarzowych. Z uwagi na brak regulacji szczególnej przy interpretacji tego przepisu należy stosować zasady ogólne przyjęte w art. 57 § 1 k.p.a. Zasady obliczania terminów określonych w dniach, uregulowane są w jednakowy sposób w prawie administracyjnym (art. 57 § 1 k.p.a.), podatkowym (art. 12 § 1 o.p.), czy cywilnym (art. 111 k.c., art. 165 § 1 k.p.c.). W regulacjach tych przyjmuje się, po pierwsze, że jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło; po drugie, że upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu (wyrok z 13 kwietnia 2021 r., II OSK 3272/20).

Decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu nie podlega wstrzymaniu wykonania, ponieważ z samej istoty tego typu decyzji wynika, że jej wydanie nie wiąże się dla stron z obowiązkiem działania, zaniechania, czy też z nakazem znoszenia zachowania innych podmiotów. Daje ona inwestorowi prawo do wystąpienia do organu architektoniczno-budowlanego ze stosownymi wnioskami, sama jednak nie stwarza podstawy do rozpoczęcia robót budowlanych i realizacji zamierzonej inwestycji bądź do przystąpienia do

[49] Dz.U. z 2021 r. poz. 1420; dalej: p.g.g.

[50] Dz.U. z 2003 r. Nr 164, poz. 1588.

użytkowania. Decyzja ta nie prowadzi do zmian własności działki i nie wkracza w uprawnienia osób trzecich (wyrok z 14 kwietnia 2021 r., II OSK 3093/20).

Z treści art. 61 ust. 4 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. u.p.z.p. nie można wywieść niedopuszczalności stosowania tego przepisu dla planowanej w nowym miejscu zabudowy zagrodowej z tego powodu, że w skład gospodarstwa rolnego wchodzi już jedno siedlisko. Kluczowe znaczenie ma bowiem to, czy planowane inwestycje zagrodowe pozostają w związku funkcjonalnym i organizacyjnym z gospodarstwem rolnym. Układ przestrzenny nowoczesnego dużego gospodarstwa rolnego związanego z wyspecjalizowaną produkcją rolną niekoniecznie musi być skoncentrowany na jednej działce i oceniany z perspektywy działki siedliskowej czy siedliska. Rozproszenie zabudowy w ramach dużego gospodarstwa rolnego jest zatem jak najbardziej dopuszczalne (wyrok z 20 maja 2021 r., II OSK 2380/18).

Dokonując wykładni art. 28 ust. 1 wprowadzonego w ustawie z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji[51] należy wskazać, że celem tej zmiany było zapewnienie większej stabilności miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego. W sytuacji gdy zmiana art. 28 ust. 1 u.p.z.p. nastąpiła już po podjęciu uchwały w przedmiocie planu miejscowego, do jej oceny przez sąd administracyjny będzie miał zastosowanie art. 28 ust. 1 w nowym brzmieniu. Skoro ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu nowego wzorca oceny uchwał planistycznych podejmowanych przez gminę, łagodząc obowiązujące wcześniej kryteria, to trudno mu przypisać zamiar objęcia aktów podjętych przed wejściem w życie ustawy o rewitalizacji (czyli przed 18 listopada 2015 r.) kontrolą sprawowaną wedle wzorca uznanego za zbyt rygorystyczny, który nie obowiązywał już w dacie przeprowadzania tej kontroli (wyrok z 25 maja 2021 r., II OSK 1874/18).

Interpretacja przepisu § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie sposobu ustalania wymagań dotyczących nowej zabudowy i zagospodarowania terenu w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego[52], jako przepisu wykonawczego do art. 61 ust. 1 pkt 1 u.p.z.p., nakazuje uznać, że obszar analizowany powinien stanowić minimum trzykrotną szerokość frontu działki objętej wnioskiem o ustalenie warunków zabudowy, a jeśli jest większy niż wskazane minimum, co jest prawnie dopuszczalne, to z części tekstowej i graficznej analizy powinna jednoznacznie wynikać przyjęta przez organ wielokrotność tego minimum i przyczyny, które przemawiały w danej sprawie za przyjęciem takiej wielkości obszaru analizowanego. Przy tym z art. 6 ust. 2 pkt 1 nie wynika jednak obowiązek organu rozszerzania obszaru analizy tak, aby w końcu znaleźć obiekt o analogicznej funkcji. Sięganie do cech zabudowy dalszej jest uzasadnione tylko, gdy determinują to szczególne cechy zagospodarowania na danym terenie, nie zaś subiektywne oczekiwania inwestora zamierzającego zalegalizować obiekt wzniesiony w warunkach samowoli budowlanej (wyrok z 13 lipca 2021 r., II OSK 3011/18).

Z zestawienia treści art. 59 ust. 1 oraz art. 50 ust. 2 u.p.z.p. wynika, że zwolnienie od obowiązku uzyskania decyzji o warunkach zabudowy dotyczy jedynie robót budowlanych innych niż budowa obiektu budowlanego, natomiast zakres zwolnienia nie obejmuje robót budowlanych polegających na budowie obiektu budowlanego, jak również zmiany sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części. W treści art. 59 ust. 1 u.p.z.p. w sposób wyraźny wyróżnione zostały trzy przypadki, które wymagają uzyskania decyzji o warunkach zabudowy. Jako że zmiana sposobu użytkowania obiektu lub jego części została wska-

[51] Dz.U. z 2021 r. poz. 485.

[52] Dz.U. z 2003 r. Nr 164, poz. 1588.

zana jako odrębny, samodzielny przypadek, uprawnione jest tym samym stwierdzenie, że wymóg uzyskania decyzji o warunkach zabudowy dotyczy zmiany sposobu użytkowania obiektu bądź jego części, niezależnie od tego, czy zmiana ta wiąże się z wykonaniem robót budowlanych i jakiego rodzaju są to roboty, tj. czy wymagają pozwolenia na budowę czy też nie (wyrok z 25 sierpnia 2021 r., II OSK 16/21).

3.12. Sprawy z zakresu rolnictwa i leśnictwa

3.12.1. Ochrona gruntów rolnych i leśnych[53]. W orzecznictwie dotyczącym ochrony gruntów rolnych i leśnych nie pojawiły się nowe poglądy.

Przepis art. 12a u.o.g.r.l. stanowi *lex specialis w* stosunku do art. 12 tej ustawy. Musi być interpretowany ściśle. Oznacza to, że art. 12a zwalnia z obowiązku uiszczenia należności i opłat rocznych w stosunku do gruntu pod konkretny budynek. Nie przewiduje się więc zwolnienia z obowiązku uiszczenia należności i opłat rocznych całego gruntu pod projektowane osiedle, a więc obok gruntów pod budynki, także gruntów pod drogi dojazdowe (wewnętrzne lub publiczne). Ewentualne objęcie zwolnieniem z obowiązku uiszczenia należności i opłat także gruntów pod drogi dojazdowe na projektowanym osiedlu wymagałoby *de lege ferenda* specjalnej regulacji ustawowej (wyrok z 27 maja 2021 r., I OSK 184/21).

W kwestii szczegółowych kryteriów oceny zasadności zmiany przeznaczenia gruntów rolnych, w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.o.g.r.l., wyrażono zasadę ograniczania przeznaczania gruntów rolnych na cele nierolnicze lub nieleśne. Przepis art. 6 ust. 1 u.o.g.r.l. stanowi, że na cele nierolnicze i nieleśne można przeznaczać przede wszystkim grunty oznaczone w ewidencji gruntów jako nieużytki, a w razie ich braku – inne grunty o najniższej przydatności produkcyjnej. Organ, rozpoznając wniosek o zmianę przeznaczenia gruntów, powinien przede wszystkim kierować się wskazanymi przez ustawodawcę zasadami ochrony gruntów. W takim rozumieniu celu tej regulacji prawnej należy upatrywać szeroko rozumiany interes ogółu społeczeństwa (wyrok z 27 maja 2021 r., I OSK 148/21).

Z art. 12 ust. 1 u.o.g.r.l. wynika wprost obowiązek uiszczenia należności opłat rocznych, a w odniesieniu do gruntów leśnych także jednorazowe odszkodowanie w razie dokonania przedwczesnego wyrębu drzewostanu przez osobę która uzyskała zezwolenie na wyłączenie gruntów z produkcji. Obowiązek ten powstaje od dnia faktycznego wyłączenia gruntów z produkcji. Z kolei przepis art. 12 ust. 4 u.o.g.r.l. stanowi, że w razie zbycia gruntów wyłączonych z produkcji, obowiązek uiszczania opłat rocznych przechodzi na nabywcę. Roczna opłata z tytułu wyłączenia gruntu z produkcji leśnej nie jest prawem ani też roszczeniem osobistym. Obowiązek uiszczenia kwestionowanej opłaty obciąża każdoczesnego właściciela, nabywcę nieruchomości. Zbycie należy zatem rozumieć jako wszelkiej formy przejście prawa własności (wyrok z 26 kwietnia 2021 r., I OSK 156/2).

Z art. 46 ust. 2 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych[54] wynika uniwersalna zasada interpretacyjna, że przeznaczenie terenu na cele rolnicze i leśne nie wyklucza lokalizacji inwestycji celu publicznego z zakresu łączności publicznej, bez konieczności uzyskiwania uprzedniej zgody na przeznaczenie tego terenu na cele nierolnicze. Między regulacją określoną w art. 7 ust. 2 pkt 2 u.o.g.r.l., przewidują-

[53] Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. 2021 r. poz. 1326; dalej: u.o.g.r.l.).

[54] Dz.U. z 2017 r. poz. 2602 ze zm.; dalej: ustawa o wspieraniu rozwoju.

cą obowiązek uzyskania zgody Ministra Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej i Rozwoju Wsi na zmianę przeznaczenia gruntu z rolnego na grunt służący celom nierolniczym, a wymienionym wyżej art. 46 ust. 2 zachodzi niespójność. O ile bowiem z art. 46 ust. 2 ustawy o wspieraniu rozwoju wynika, że przeznaczenie terenu na cele rolnicze nie jest sprzeczne z lokalizacją inwestycji celu publicznego z zakresu łączności publicznej, o tyle art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o ochronie gruntów rolnych wymaga zgody Ministra na zmianę przeznaczenia gruntu z rolnego na nierolniczy. Brak sprzeczności pomiędzy rolnym i leśnym przeznaczeniem terenu z dopuszczeniem w m.p.z.z. budowy urządzeń infrastruktury technicznej, a zamiarem lokalizacji inwestycji z zakresu łączności publicznej przesądza w istocie o braku konieczności uzyskania zgody Ministra na zmianę przeznaczenia (wyrok z 16 kwietnia 2021 r., I OSK 10/21).

3.12.2. Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. W odniesieniu do możliwości zakwalifikowania dróg dojazdowych do gruntów rolnych jako nieruchomości rolnych w rozumieniu art. 46^1 kodeksu cywilnego przez co podlegałyby one przepisom ustawy o gospodarowaniu, w tym w szczególności jej art. 13 ust. 2 ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa[55] stwierdzono, że w myśl art. 2 ust. 1 pkt u.o.g.r.l. gruntami rolnymi, w rozumieniu ustawy, są grunty pod drogami dojazdowymi do gruntów rolnych, ale definicja ta, obowiązuje wyłącznie na gruncie tej ustawy, na co wskazuje wprost redakcja tej definicji. Oznacza to, że definicja ta ma charakter definicji wewnątrzustawowej, a nie ogólnej – obowiązującej na gruncie całego systemu prawnego. Artykuł 1 pkt 1 ustawy o gospodarowaniu w zakresie definicji gruntu rolnego odsyła wyłącznie do art. 46^1 k.c., który z kolei nie zawiera odesłania do przepisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Oznacza to, że posługiwanie się definicją gruntu rolnego zawartą w art. 2 ust. 1 tej ustawy na potrzeby art. 1 pkt 1 ustawy o gospodarowaniu jest nieuprawnione. Ciągi komunikacyjne, w tym drogi dojazdowe do nieruchomości rolnych, nie mają waloru agronomicznego, nie stanowią nieruchomości rolnych w rozumieniu art. 46^1 k.c., w związku z czym nie podlegają przepisom ustawy o gospodarowaniu (wyrok z 10 sierpnia 2021 r., I OSK 498/21).

3.13. Sprawy z zakresu wywłaszczenia nieruchomości

Ustalenie wysokości odszkodowania za wywłaszczoną nieruchomość może nastąpić w drodze uzgodnień mających charakter cywilnoprawnych rokowań bądź w drodze postępowania o ustalenie odszkodowania, które wszczynane jest dopiero wobec braku pozytywnych rezultatów uzgodnień. O ile postępowanie o ustalenie odszkodowania wszczynane jest po przejściu prawa własności na podmiot publicznoprawny, to ustalenie odszkodowania w drodze uzgodnień może rozpocząć się jeszcze przed tym momentem, a w ich rezultacie możliwe jest zrzeczenie się przez właściciela odszkodowania z różnych względów (wyroki z: 26 stycznia 2021 r., I OSK 1965/20 i 8 listopada 2021 r., I OSK 634/21).

Rokowania, zgodnie z treścią art. 124 ust. 3 u.g.n. są skierowane na uzyskanie zgody na wykonanie prac określonych w ust. 1 tego przepisu. Warunkiem wszczęcia procedury ograniczającej sposób korzystania z nieruchomości jest wykazanie, iż rokowania faktycznie się odbyły i okazały się nieskuteczne i że nie miały charakteru pozornego (wyrok z 2 marca 2021 r., I OSK 2680/20). Z inicjatywą zawarcia umowy o nabycie nieruchomości może wy-

[55] Dz.U. z 2020 r. poz. 396, ze zm.; dalej: ustawa o gospodarowaniu.

stąpić zarówno właściciel nieruchomości, jak i gmina (wyrok z 18 listopada 2021 r., I OSK 732/21).

Obowiązek zapłaty odszkodowania za szkody powstałe na skutek m.in. zakładania przewodów służących do przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej oraz za zmniejszenie wartości nieruchomości z tego powodu obciąża osobę lub jednostkę organizacyjną, która uzyskała zezwolenie. W przypadku gdy po stronie korzystającej z zezwolenia doszło do zmian w wyniku komercjalizacji, a następnie ewentualnej prywatyzacji przedsiębiorstwa, brak jest podstaw, żeby obciążenia związane z funkcjonowaniem przekształcanego przedsiębiorstwa w dalszym ciągu obciążały Skarb Państwa, a nie nowo powstały podmiot (wyrok z 22 czerwca 2021 r., I OSK 491/20).

Przepis art. 132 ust. 6 u.g.n. ma zastosowanie w sprawach rozstrzyganych na podstawie art. 129 ust. 5 tej ustawy i przypadków, kiedy mogło dojść do różnorakich przekształceń podmiotowych lub likwidacji podmiotów. Przesłankę „uzyskania zezwolenia" należy interpretować nie literalnie, ale funkcjonalnie, uwzględniając skutki wywołane obrotem prawnym. Jeżeli ograniczenia wynikające z wydanego w przeszłości zezwolenia mają charakter trwały, to jego beneficjentem jest nie tylko pierwotnie wskazany podmiot, ale także jego następca prawny oraz podmiot uprawniony do korzystania z zezwolenia w wyniku nabycia przedsiębiorstwa. Solidarny charakter odpowiedzialności za zobowiązania związane z działalnością tego przedsiębiorstwa, czyli również wynikające z decyzji dotyczących działalności tego przedsiębiorstwa, wynika z czynności prawnej na podstawie art. 369 kodeksu cywilnego (wyrok z 19 sierpnia 2021 r., I OSK 645/20).

Badanie przesłanek dotyczących uniemożliwienia racjonalnego korzystania z nieruchomości i istotnego zmniejszenia wartości nieruchomości wykracza poza przedmiot postępowania uzgodnieniowego i właściwość Prezesa UKE jako organu współdziałającego. Przedmiotem uzgodnienia dokonywanego przez Prezesa UKE w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 124 ust. 1b u.g.n. w zw. z art. 33 ustawy o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych jest wyłącznie zakres spraw, który wiąże się z zagadnieniami prawa telekomunikacyjnego oraz ustawy o wspieraniu usług i sieci telekomunikacyjnej (wyrok z 26 kwietnia 2021 r., I OSK 3840/18).

Pojęcie zbycia lub nabycia nieruchomości zawarte w art. 4 ust. 3b i art. 216 ust. 2 pkt 3 u.g.n. nie obejmuje nabycia nieruchomości z mocy prawa (wyrok z 24 marca 2021 r., I OSK 3591/18). W kwestii przedawnienia odszkodowania przysługującego na podstawie przepisów prawa administracyjnego uznano, że nawet gdy sama instytucja odszkodowania ma charakter cywilny i roszczenie odszkodowawcze podlega rygorom zawartym w przepisach art. 117–125 kodeksu cywilnego, to w sytuacji, gdy jest ono ustalane w postępowaniu administracyjnym, te zasady nie obowiązują, ponieważ brak jest stosownej regulacji prawnej. Procedura administracyjna nie przewiduje możliwości podniesienia zarzutu przedawnienia i jest procedurą odrębną od procedury cywilnej (wyrok z 25 czerwca 2021 r., I OSK 1149/20). Waloryzacja odszkodowania przyznanego decyzją administracyjną, jak i przyznanie odsetek należnych z tytułu opóźnienia w wypłacie odszkodowania mają charakter administracyjny wynikający z administracyjnoprawnego stosunku wywłaszczenia, co powoduje, że ich dochodzenie może odbywać się wyłącznie na drodze administracyjnej (wyrok z 19 listopada 2021 r., I OSK 3051/19).

Zawarte w art. 134 u.g.n. określenie „przeznaczenie nieruchomości" powinno być interpretowane zgodnie z zasadami określonymi w art. 154 tej ustawy. Przepis ten wyznacza ściśle procedurę ustalania przeznaczenia nieruchomości mającą znaczenie dla ustalenia

wartości wywłaszczanej nieruchomości i ze względu na bezwzględnie wiążący charakter tej normy brak jest podstaw do odstąpienia od określonej w nim procedury (wyrok z 8 listopada 2021 r., I OSK 633/21).

Pojęcie „nieruchomość wywłaszczona" ogranicza się do nieruchomości, w stosunku do której Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego nabyły prawo rzeczowe w drodze instytucji wywłaszczenia pojmowanej *sensu stricto*, tj. na podstawie indywidualnej (w znaczeniu podmiotowym) i konkretnej (w sensie przedmiotowym) decyzji administracyjnej, wydanej w postępowaniu administracyjnym na podstawie obowiązujących ustaw i dekretów z mocą ustaw, regulujących ogólne zasady i tryb przymusowego odjęcia lub ograniczenia własności albo innych praw rzeczowych na nieruchomości za odszkodowaniem. Tym samym w przypadkach, gdy prawo rzeczowe nie zostało odjęte w wyniku wywłaszczenia, a skutek dotyczy wyłącznie posiadania i dysponowania nieruchomością, nie aktualizuje się podstawa do ustalenia odszkodowania w trybie prawa administracyjnego (wyrok z 8 listopada 2021 r., I OSK 632/21).

3.14. Sprawy ze stosunków pracy i stosunków służbowych

Odnosząc się do zagadnienia przyznania nagrody rocznej funkcjonariuszom przeniesionym z Policji do służby w Służbie Ochrony Państwa z zachowaniem ciągłości służby na podstawie art. 70 ust. 2 i 4 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Służbie Ochrony Państwa[56], w szczególności wskazania organu właściwego uprawnionego do wypłacenia części nagrody rocznej przypadającej za okres pracy w Policji wskazano, że pomimo tego, iż stosunek służbowy w Służbie Ochrony Państwa jest stosunkiem służbowym w innej formacji odmiennym od stosunku służbowego w Policji – ustawodawca tego przeniesienia nie wiąże z ustaniem dotychczasowego stosunku służbowego w Policji i nawiązaniem nowego stosunku służbowego w Służbie Ochrony Państwa. Dla funkcjonariusza zachowanie ciągłości służby oznacza, że mimo zmiany organu, na rzecz którego pełni służbę po przeniesieniu, zachowuje on dotychczasowe uprawnienia nabyte podczas służby w poprzedniej formacji. Przeniesienie policjanta do Służby Ochrony Państwa skutkuje jednak nie tylko zmianą właściwości organu, ale również przełożonego uprawnionego do przyznania nagrody rocznej. Analiza m.in. art. 110 ust. 1, 3 i 8c ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji[57] prowadzi do wniosku, że policjant, aby nabyć prawo do nagrody rocznej za służbę pełnioną w danym roku kalendarzowym, musi spełniać określone w nich wymogi, w tym być w służbie w tej formacji na dzień 31 grudnia (o ile nie został zwolniony). Policjantowi przeniesionemu do Służby Ochrony Państwa przysługuje nagroda roczna za służbę pełnioną w roku kalendarzowym w Służbie Ochrony Państwa, z uwzględnieniem okresu służby w Policji (służbie równorzędnej ze służbą w SOP), na zasadach określonych w art. 174 ust. 1 ustawy o Służbie Ochrony Państwa w zw. z art. 70 ust. 4, którą stosownie do treści art. 174 ust. 7 tej ustawy przyznaje Komendant Służby Ochrony Państwa (wyroki z: 2 czerwca 2021 r., III OSK 3474/21; 1 lipca 2021 r., III OSK 3555/21 oraz 13 lipca 2021 r., III OSK 3611/21).

W sprawach dotyczących odmowy przyznania policjantowi urlopu dodatkowego z powodu pełnienia służby w warunkach szczególnie uciążliwych i szkodliwych dla zdrowia uznano, że narażenie policjanta na smog, w którym funkcjonuje ogół lokalnej społeczno-

[56] Dz.U. z 2021 r. poz. 575.

[57] Dz.U. z 2019 r. poz. 161 ze zm.

ści, nie miało związku z pełnieniem służby na stanowisku referenta ogniwa patrolowo-interwencyjnego, a tym samym nie miało związku z pełnionymi obowiązkami, które można byłoby zaliczyć do grupy podstaw uzyskania prawa do dodatkowego płatnego urlopu w związku z pełnieniem służby w warunkach szczególnie uciążliwych lub szkodliwych dla zdrowia, o jakich mowa w § 12 ust. 1 pkt 4 lit. b/ rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych z dnia 19 września 2014 r. w sprawie urlopów policjantów[58]. Prawo policjanta do dodatkowego płatnego urlopu z uwagi na szczególnie uciążliwe lub szkodliwe dla zdrowia warunki pełnienia służby jest uzależnione od wykonywania określonych obowiązków powierzonych w ramach pełnienia służby, a nie od obiektywnych, niezależnych od charakteru działań podejmowanych w ramach tej służby, warunków środowiska (wyroki z: 19 stycznia 2021 r., III OSK 3191/21; 23 lutego 2021 r., III OSK 3119/21 i III OSK 3123/21; 14 lipca 2021 r., III OSK 3630/21 oraz 15 lipca 2021 r., III OSK 3661/21).

Propozycja określająca nowe warunki pełnienia służby określona w art. 169 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej[59] musi uwzględniać stopień służbowy funkcjonariusza, równorzędny do dotychczasowego, natomiast pozostałe warunki, w tym stanowisko i uposażenie, mogą zostać ukształtowane odmiennie, w tym także w sposób mniej korzystny dla funkcjonariusza, z uwzględnieniem jednak, jak wymaga tego art. 165 ust. 7 ww. ustawy, jego kwalifikacji, przebiegu dotychczasowej służby i dotychczasowego miejsca zamieszkiwania. W przypadku, kiedy propozycja określająca nowe warunki pełnienia służby jest dla funkcjonariusza mniej korzystna od dotychczasowej w ten sposób, że obniża mu dotychczasowe uposażenie, obowiązkiem organu jest wskazanie przekonywujących powodów dla przedmiotowego rozstrzygnięcia (wyrok z 1 października 2021 r., III OSK 4022/21).

Odnosząc się do wykładni art. 54 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu[60] w kwestii, czy przewidziana w art. 54 ust. 2 cyt. ustawy możliwość pozostawania przez funkcjonariusza w dyspozycji Szefa ABW nieprzerwanie nie dłużej niż 12 miesięcy oznacza, że w przypadku przedstawienia funkcjonariuszowi przed upływem tego okresu propozycji przeniesienia na określone stanowisko, w sytuacji gdy nie wyrazi on pisemnej zgody na przeniesienie na to stanowisko, zwolnienie go ze służby na podstawie art. 54 ust. 3 tej ustawy może nastąpić dopiero po upływie okresu, o którym mowa w art. 54 ust. 2 omawianej ustawy, a więc 12 miesięcy przyjęto, że dokonując wykładni art. 54 ust. 3 cyt. ustawy brak jest podstaw do utożsamiania „okresu, o którym mowa w ust. 2" w każdym przypadku z okresem 12 miesięcy. Nie można uznać, że przepis art. 54 ust. 2 tej ustawy stanowi dla funkcjonariusza uprawnienie o charakterze ochronnym – przebywania w dyspozycji Szefa Agencji przez okres co najmniej 12 miesięcy. Użyte w tym przepisie sformułowanie „nie dłużej niż 12 miesięcy" oznacza jedynie maksymalny okres, przez który funkcjonariusz może przebywać w dyspozycji. Z art. 54 ust. 2 i 3 powołanej ustawy wynika, że przepisy te regulują przede wszystkim czynności, których skutkiem jest zakończenie okresu pozostawania funkcjonariusza w dyspozycji. Wpływ funkcjonariusza na swój status w okresie pozostawania w dyspozycji sprowadza się do tego, że może on wyrazić zgodę na przeniesienie na określone stanowisko służbowe. Wówczas okres pozostawania funkcjonariusza w dyspozycji kończy się przeniesieniem na określone

[58] Dz.U. z 2014 r. poz. 1282 ze zm.
[59] Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.
[60] Dz.U. z 2016 r. poz. 1897 ze zm.

stanowisko służbowe. Natomiast w przypadku, gdy funkcjonariusz nie wyrazi pisemnej zgody na przeniesienie na określone stanowisko służbowe, okres pozostawania w dyspozycji kończy się zwolnieniem go ze służby z zachowaniem uprawnień przewidzianych dla funkcjonariuszy zwalnianych na podstawie art. 60 ust. 2 pkt 6 cyt. ustawy, chyba że spełnia warunki do zwolnienia ze służby na korzystniejszych zasadach (wyrok z 16 marca 2021 r., III OSK 320/21).

3.15. Sprawy dotyczące uprawnień mieszkaniowych

3.15.1. Świadczenia finansowe związane z lokalem mieszkalnym. Żołnierzowi służby kontraktowej, który pełnił uprzednio służbę w Policji i na podstawie decyzji organu Policji otrzymał pomoc finansową na budowę domu jednorodzinnego, przysługuje prawo do zakwaterowania realizowane w formie wypłaty świadczenia mieszkaniowego. Wykładnia art. 21 ust. 6 pkt 4 ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP[61], prowadzi do wniosku, że w przepisie tym chodzi wyłącznie o pomoc finansową udzieloną żołnierzowi lub jego małżonkowi na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 maja 1976 r. o zakwaterowaniu sił zbrojnych, a nie o jakąkolwiek inną pomoc finansową na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych, z jakiegokolwiek innego tytułu prawnego, udzieloną na podstawie innych ustaw. Przepis art. 21 ust. 6 pkt 4 ustawy o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP nie ma zastosowania w stosunku do osoby, która wcześniej otrzymała pomoc finansową na cele mieszkaniowe (budowę domu) na innej podstawie prawnej niż wymieniona w tym przepisie. Przepis ten nie odnosi się do osoby, która zmieniła formację i przeszła z Policji do Sił Zbrojnych. W sprawie nie chodzi zatem o żołnierza, który po raz drugi chce skorzystać z prawa do zakwaterowania w ramach tej samej formacji i na podstawie tych samych przepisów (wyroku z 1 czerwca 2021 r., III OSK 3501/21).

Ustawodawca w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP umożliwił żołnierzowi wybór dnia z okresu służby, na jaki organ ma naliczyć ilość norm do odprawy mieszkaniowej. Ponieważ celem odprawy mieszkaniowej jest udzielenie ze środków Skarbu Państwa pomocy byłemu żołnierzowi w zaspokojeniu jego potrzeb mieszkaniowych po zakończeniu służby wojskowej, potrzeby te powinny być oszacowane w sposób uwzględniający realny stan rodzinny żołnierza. W konsekwencji do oszacowania wartości odprawy mieszkaniowej będą uwzględniane nadal wspólnie zamieszkujący z uprawnionym: małżonek i dzieci (do ukończenia 25 roku życia i które nie zawarły związku małżeńskiego). Ustawodawca w art. 26 ust. 3, ani też w innym przepisie ustawy o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP, nie przewidział innych warunków związanych z ustalaniem norm powierzchni użytkowej. Na dzień wskazany przez uprawnionego, syn skarżącego nie miał ukończonego 25 roku życia, zamieszkiwał i nadal zamieszkuje wspólnie ze skarżącym oraz nie zawarł związku małżeńskiego. Okoliczność, że w dacie wydawania decyzji przez organ pierwszej instancji, syn skarżącego pełnił służbę wojskową kontraktową i otrzymywał świadczenie mieszkaniowe w żaden sposób nie wpływa na uprawnienie skarżącego do odprawy mieszkaniowej ani na wysokość należnej skarżącemu odprawy mieszkaniowej (wyrok z 19 stycznia 2021 r., III OSK 2965/21).

3.15.2. Dodatek mieszkaniowy. Z treści art. 3 ust. 3 ustawy o dodatkach mieszkaniowych wynika, że przez dochód należy rozumieć „wszelkie przychody" strony ubiegającej

[61] Dz.U. z 2020 r. poz. 2017.

się o przyznanie dodatku mieszkaniowego. Nie ma przy tym znaczenia, czy dany przychód został otrzymany jednorazowo czy też jest on uzyskiwany regularnie. Przy interpretacji zwrotu „wszelkie przychody" nie można pominąć, że dochodem są wszelkie przychody po odliczeniu kosztów ich uzyskania oraz składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz chorobowe. W analizowanym przepisie nie chodzi o wszystkie źródła przychodów, ale o przychody, od których istnieje obowiązek odliczania kosztów ich uzyskania oraz składek ubezpieczeniowych i zdrowotnych. Pojęcie „przychodu" należy łączyć z korzyścią zewnętrzną w stosunku do majątku wnioskodawcy, czyli z korzyścią pochodzącą z innego źródła niż jego majątek. Od zwróconej kwoty tytułem nadpłaconego czynszu nie odlicza się kosztów uzyskania przychodu i składek na ubezpieczenia społeczne, a zatem nie było podstaw prawnych do przyjęcia, że tego rodzaju nadpłata stanowi dochód w rozumieniu art. 3 ust. 3 ustawy o dodatkach mieszkaniowych (wyrok z 20 stycznia 2021 r., III OSK 2854/21).

3.16. Sprawy z zakresu obronności

W kwestii właściwości organu pierwszej instancji do wydania decyzji w przedmiocie przeznaczenia, będącego w posiadaniu osoby fizycznej, samochodu osobowo-ciężarowego do oddania w używanie na rzecz obrony uznano, że przepis § 12 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 sierpnia 2004 r. w sprawie świadczeń rzeczowych na rzecz obrony w czasie pokoju[62] określa podstawowe kryterium ustalenia właściwości miejscowej organu, jakim jest siedziba, miejsce zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub czasowego posiadacza pojazdu. Zgodnie z tym przepisem decyzję o przeznaczeniu do wykonania świadczeń rzeczowych na rzecz obrony wydaje wójt (burmistrz, prezydent miasta) właściwy według siedziby posiadacza albo jego miejsca zameldowania na pobyt stały lub miejsca pobytu czasowego trwającego ponad trzy miesiące. Właściwość miejscowa ulega zmianie w przypadku objętym § 12 ust. 2 ww. rozporządzenia, zgodnie z którym w sytuacji, gdy przedmiot świadczenia znajduje się w oddziale, placówce lub filii poza siedzibą posiadacza, decyzję wydaje wójt (burmistrz, prezydent miasta) właściwy według siedziby oddziału, placówki lub filii i doręcza ją posiadaczowi bądź upoważnionej przez niego osobie. Uznanie właściwości miejscowej organu wykonawczego gminy do wydawania decyzji w oparciu o § 12 ust. 2 rozporządzenia wymaga spełnienia dwóch przesłanek: organizacyjnego wyodrębnienia w ramach danej działalności gospodarczej oddziału (filii lub placówki); ustalenia, że przedmiot świadczenia znajduje się w takim oddziale, placówce lub filii. Wskazane w tym przepisie „znajdowanie się" oznacza, że dany przedmiot służy przede wszystkim do prowadzenia działalności gospodarczej w danym oddziale, filii lub placówce i nie podlega on swobodnemu dysponowaniu w jakiejkolwiek innej jednostce organizacyjnej niż ta, do której został przez przedsiębiorcę oddany do korzystania na potrzeby działalności gospodarczej (wyrok z 20 kwietnia 2021 r., III OSK 365/21).

Oceniając, czy i na podstawie jakiego reżimu normatywnego przysługuje świadczenie pieniężne za utracone wynagrodzenie ze stosunku pracy, w związku z odbytą służbą przygotowawczą, NSA wskazał, że art. 59 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej[63] określa przesłanki, które muszą być spełnione, by być żołnierzem w czynnej służbie wojskowej. W świetle art. 59 ust. 1 pkt 5 u.p.o.o. osoby

[62] Dz.U. z 2004 r. Nr 181, poz. 1872 ze zm.

[63] Dz.U. z 2019 r. poz. 1541 ze zm.; dalej: u.p.o.o.

pełniące służbę przygotowawczą są żołnierzami w czynnej służbie wojskowej. Stosownie do art. 133 u.p.o.o. żołnierzom pełniącym służbę przygotowawczą oraz członkom ich rodzin przysługują szczególne uprawnienia przewidziane dla żołnierzy zasadniczej służby wojskowej i członków ich rodzin na zasadach określonych w art. 118–132, tj. świadczenie pieniężne rekompensujące utracone wynagrodzenie ze stosunku pracy lub stosunku służbowego albo dochód z prowadzonej działalności (art. 119a ust. 1 u.p.o.o.). Świadczenie pieniężne ustala i wypłaca wójt lub burmistrz (prezydent miasta) na udokumentowany wniosek uprawnionego żołnierza rezerwy lub osoby przeniesionej do rezerwy niebędącej żołnierzem rezerwy, złożony nie później niż w ciągu trzech miesięcy od zakończenia ćwiczeń wojskowych (ust. 5). Odmienna od wskazanej wykładnia art. 133 u.p.o.o. skutkowałaby tym, że osoby powołane do służby przygotowawczej automatycznie traciłyby uposażenie w miejscu pracy przez czas pełnienia służby, rekompensowane jedynie w niewielkim procencie przez wielokrotnie niższe uposażenie otrzymywane w jednostce wojskowej. Stanowiłoby to naruszenie konstytucyjnego zakazu dyskryminacji z jakiejkolwiek przyczyny (art. 32 ust. 2 Konstytucji RP). Stosując odpowiednio wskazane przepisy art. 119a u.p.o.o., stronie po zakończeniu służby przygotowawczej przysługuje świadczenie pieniężne rekompensujące wynagrodzenie ze stosunku pracy, które mogłaby uzyskać w okresie jej pełnienia (wyrok z 23 czerwca 2021 r., III OSK 3689/21).

3.17. Sprawy z zakresu samorządu terytorialnego

W sprawach dotyczących samorządu terytorialnego ważne, z punku widzenia działalności gminy, są niżej przytoczone wypowiedzi orzecznicze dotyczące przepisów ustaw samorządowych:

– łączne zastosowanie dyrektyw wykładni językowej i systemowej do obu zdań przepisu art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym[64] prowadzi do wniosku, że rada gminy ma obowiązek udzielić zgody na rozwiązanie stosunku pracy z radnym w każdym przypadku, za wyjątkiem sytuacji gdy podstawą rozwiązania stosunku pracy są okoliczności związane z wykonywaniem mandatu radnego (wyrok z 3 grudnia 2021 r., III OSK 4443/21);

– przepis art. 5a ust. 6 u.s.g. nie przewiduje możliwości podziału środków wydatkowanych w ramach budżetu obywatelskiego na środki inwestycyjne i nieinwestycyjne. Rada Miasta nie posiada kompetencji do dowolnego podziału środków wydatkowanych w ramach budżetu obywatelskiego w sposób inny niż przewidziany w tym przepisie (wyrok z 24 lutego 2021 r., III OSK 3534/21);

– w świetle art. 11b u.s.g. uczestniczenie w sesji organu stanowiącego (rady dzielnicy) należy rozumieć jako uprawnienie do zabierania głosu, stawiania pytań, a przede wszystkim do głosowania. Te uprawnienia przysługują tylko radnym i nikt poza radnymi nie ma uprawnienia np. do głosowania. Mieszkańcy mogą obserwować przebieg obrad, ale brak udziału mieszkańców jako obserwatorów sesji nie oznacza naruszenia zasady jawności, a tym bardziej nieważności podejmowanych na takiej sesji uchwał (wyrok z 2 marca 2021 r., III OSK 296/21);

[64] Dz.U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.; dalej: u.s.g.

– o naruszeniu interesu prawnego w rozumieniu art. 91 ust. 1 w zw. z art. 90 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa[65] w odniesieniu do skarżącego będącego radnym sejmiku województwa można mówić wówczas, gdy bezczynność sejmiku województwa dotyczy czynności odnoszącej się do osobistego statusu skarżącego jako radnego (postanowienie z 3 grudnia 2021 r., III OSK 7160/21).

3.18. Sprawy cudzoziemców

W większości spraw z tego zakresu orzekano na podstawie ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o cudzoziemcach[66] oraz ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej[67].

Fakt, iż okres na jaki może być wydana wiza Schengen, zgodnie z art. 2 pkt 2a rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 810/2009 z dnia 13 lipca 2009 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Wizowy[68], jest krótszy niż uzyskane zezwolenie na pracę (art. 88e ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy[69], nie może być podstawą do odmowy wydania cudzoziemcowi wizy Schengen (wyrok z 13 kwietnia 2021 r., II OSK 2023/20).

W przedmiocie usunięcia danych osobowych umieszczonych w wykazie cudzoziemców, których pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest niepożądany oraz w Systemie Informacyjnym Schengen na uwagę zasługuje, że art. 444 ust. 2 ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach ma zastosowanie również w przypadku wpisu do wykazu cudzoziemców, których pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest niepożądany, dokonanego w oparciu o art. 435 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, jeżeli decyzja o zobowiązaniu cudzoziemca do powrotu stanowiąca podstawę wpisu została wydana na podstawie art. 302 ust. 1 pkt 9 ustawy o cudzoziemcach (wyrok z 9 września 2021 r., II OSK 78/21).

Odnosząc się do możliwości zobowiązania małżonka obywatela polskiego do powrotu, wskazano, że decyzja o zobowiązaniu małżonka obywatela polskiego do powrotu, ze względu na treść art. 303 ust. 1 pkt 4 ustawy o cudzoziemcach, nie może pomijać podstawy do jej wydania wskazanej w art. 302 ust. 1 pkt 9 ustawy o cudzoziemcach – względy obronności lub bezpieczeństwa państwa lub ochrony bezpieczeństwa i porządku publicznego (wyrok z 2 marca 2021 r., II OSK 1310/20).

Rozstrzygnięte w wyroku z 16 marca 2021 r., II OSK 1619/20, zagadnienie dotyczące obowiązku organu wszczęcia postępowania o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych na wniosek cudzoziemca zostało opisane w dalszej części *Informacji*[70].

Decyzja zobowiązująca cudzoziemca do powrotu nie może być wydana na podstawie art. 302 ust. 1 pkt 1 ustawy o cudzoziemcach, jeżeli cudzoziemiec przebywający na terenie Polski w dniu wydania decyzji ostatecznej posiadał zezwolenie na pobyt, nawet jeżeli w dniu wszczęcia postępowania w sprawie zobowiązania cudzoziemca do powrotu jego pobyt mógł zostać uznany za nielegalny (wyrok z 13 kwietnia 2021 r., II OSK 3200/20).

[65] Dz.U. z 2020 r. poz. 1668 ze zm.

[66] Dz.U. z 2020 r. poz. 35.

[67] Dz.U. z 2021 r. poz. 1108.

[68] Dz.Urz. UE L 2009.243.1; dalej: kodeks wizowy.

[69] Dz.U. z 2020 r. poz. 1409.

[70] Zob. Stosowanie prawa UE i Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności przez NSA i wojewódzkie sądy administracyjne.

W odniesieniu do zagadnienia upływu terminu dobrowolnego powrotu cudzoziemca w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonych w związku z COVID-19 NSA uznał, że regulacja, zgodnie z którą stan zagrożenia epidemicznego albo stan epidemii ogłoszony w związku z COVID-19, uzasadnia przedłużenie terminu dobrowolnego wyjazdu w przypadku każdego cudzoziemca, jeżeli ostatni dzień terminu jego dobrowolnego powrotu wypada w okresie obowiązywania jednego z tych stanów (art. 15zzzb ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[71]) pozostaje w zgodzie z art. 7 ust. 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/115/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie wspólnych norm i procedur stosowanych przez państwa członkowskie w odniesieniu do powrotów nielegalnie przebywających obywateli państw trzecich[72] (postanowienie z 18 maja 2021 r., II OZ 310/21).

W orzecznictwie pojawiła się również kwestia możliwości wstrzymania wykonania decyzji wydanej na podstawie art. 329a § 1 ustawy o cudzoziemcach. Decyzja wydana na podstawie art. 329a § 1 ustawy o cudzoziemcach w stosunku do cudzoziemca przebywającego w Polsce na podstawie zezwolenia na pobyt czasowy mieści się w zakresie uregulowanym dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/115/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie wspólnych norm i procedur stosowanych przez państwa członkowskie w odniesieniu do powrotów nielegalnie przebywających obywateli państw trzecich[73], co powoduje, że odnoszące się do niej przepisy krajowe, w tym dotyczące wstrzymania jej wykonania, muszą być wykładane m.in. z uwzględnieniem art. 13 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, a więc w sposób zapewniający sądowi administracyjnemu prawo do wstrzymania jej wykonania po wniesieniu skargi (postanowienie z 19 stycznia 2021 r., II OZ 1152/20).

3.19. Sprawy dotyczące kościołów i związków wyznaniowych

Odmowę wszczęcia postępowania w sprawie przyjęcia powiadomienia Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej o zmianę osoby pełniącej funkcję Muftiego Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej uzasadniono tym, że Gmina Warszawska Muzułmańskiego Związku Religijnego nie posiada zdolności do reprezentowania Związku przed organami państwowymi i działania w jego imieniu (zob. art. 8 ust. 3 i art. 36 ustawy o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego oraz § 27 statutu Muzułmańskiego Związku Religijnego), a ponadto powołując się na wyrok SN o sygn. akt IV CSK 529/15 i art. 25 ust. 3 Konstytucji RP stwierdzono, że przepisy ww. ustawy, jak i ww. statutu nie przewidują kadencyjności piastowania stanowiska Muftiego, możliwości jego odwołania lub stwierdzenia nieważności wyboru. Organ administracyjny nie ma kompetencji do dokonywania oceny zgodności z prawem podjętych przez dany związek czynności, gdyż na przeszkodzie temu stoi art. 25 ust. 3 Konstytucji RP. Dlatego zasadna jest teza, że Muzułmański Związek Religijny ma uprawnienia do odwołania lub stwierdzenia nieważności wyboru, natomiast takie kompetencje nie występują po stronie organu administracyjnego. W konsekwencji powyższego, żądanie stwierdzenia przez organ

[71] Dz.U. z 2020 r. poz. 1842 ze zm.; dalej: u.COVID-19.

[72] Dz.Urz. UE L 2008.348.98.

[73] Dz.Urz. UE L 2008.348.98.

administracji nieważności wyboru na stanowisko Muftiego i uznanie wyboru na powyższe stanowisko innej osoby uznano za żądanie wniesione w sprawie, która nie może być rozstrzygnięta w formie decyzji administracyjnej, ani załatwiona milcząco, co stanowi inną uzasadnioną przyczynę odmowy wszczęcia postępowania na podstawie art. 61a § 1 k.p.a. (wyrok z 16 listopada 2021 r., II OSK 3204/18).

Przedmiotem oceny było zagadnienie prawne dotyczące odmowy wydania zaświadczenia w zakresie przejścia nieruchomości ziemskiej (Kościelnej) na rzecz Skarbu Państwa w trybie art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 20 marca 1950 r. o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego. Przewidziane w art. 4 tej ustawy zastrzeżenie co do orzekania przez Ministra Administracji Publicznej (aktualnie – Wojewody), czy nieruchomość ma charakter nieruchomości związku wyznaniowego, odnosi się wyłącznie do wypadków, w których sporne jest między zainteresowanymi podmiotami samo zagadnienie zakwalifikowania nieruchomości ziemskiej jako nieruchomości związku wyznaniowego w rozumieniu powołanego wyżej art. 4 ust. 1 tej ustawy[74]. Żądanie wydania zaświadczenia w trybie art. 4 ust. 4 ww. ustawy jest niedopuszczalne, ponieważ ten przepis zastrzega do trybu decyzyjnego ustalenie, że nieruchomość nie przeszła na własność Państwa, a nie ma zastosowania do wydania zaświadczenia o określonej treści. Należy przypomnieć, że obowiązek wydania na podstawie art. 217 § 2 pkt 2 k.p.a. i art. 218 § 2 k.p.a. zaświadczenia urzędowo potwierdzającego określone fakty lub stan prawny, nie dotyczy okoliczności, których ustalenie i ocena następują w postępowaniu jurysdykcyjnym w sprawie rozstrzyganej w drodze decyzji administracyjnej lub postanowienia (wyroki z: 16 czerwca 2021 r., II OSK 2524/18 i 13 kwietnia 2021 r., II OSK 3088/20 i przywołane wyroki NSA z: 16 września 2005 r., II OSK 36/05 i 30 września 2010 r., II OSK 1433/09).

3.20. Sprawy dotyczące przejęcia mienia z naruszeniem prawa

W omawianej kategorii spraw nie ujawniły się nowe zagadnienia, a orzecznictwo w tym zakresie nie uległo zmianie.

Nie jest możliwe potwierdzenie, że wskutek objęcia określonej nieruchomości przepisem art. 2 ust. 1 dekretu PKWN z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej[75], także tego faktycznego, będącego konsekwencją wadliwego zastosowania powyższego przepisu, dawny właściciel zachował do niej jakiś rodzaj prawa własności (własność *sui generis*), którym może rozporządzać w drodze czynności prawnych *inter vivos* lub *mortis causa*. Spadkobiercy dawnego (wywłaszczonego) właściciela prawa tego nie mogli nabyć, aby następnie skutecznie przekazać Fundacji. Skoro przepisy prawa publicznego nie wskazują możliwości przeniesienia na konkretny podmiot żądania wszczęcia postępowania administracyjnego na podstawie § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych z 1 marca 1945 r. w sprawie wykonania dekretu PKWN z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej[76], to Fundacja nie mogła nabyć powyższego żądania od spadkobierców dawnego właściciela w drodze czynności *inter vivos*. Żądanie powyższe nie

[74] W uzasadnieniu powołano się na uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 22 kwietnia 1961 r., I CO 11/61, której ustalenia zaakceptowano.

[75] Dz.U. z 1945 r. Nr 3, poz. 13 ze zm.

[76] Dz.U. Nr 10, poz. 51.

jest zbywalnym prawem majątkowym, a zatem nie mogło przejść na Fundację i nadal przynależy spadkobiercom dawnego właściciela. Tym samym Fundacja nie może skutecznie powołać się na cesję żądania wszczęcia postępowania w trybie § 5 ust. 1 rozporządzenia, jako na źródło swego interesu prawnego w sprawie (wyrok z 8 lutego 2021 r., I OSK 1144/19).

Pruska matrykuła katastralna ma charakter archiwalnego dokumentu urzędowego. Z uwagi na skoordynowanie w dawnym zaborze niemieckim katastru z księgą gruntową (tzw. „uzgodnienie księgi gruntowej z katastrem"), tego rodzaju dokument z reguły cechuje rzetelność. Okoliczność ta nie zwalnia organu od przeprowadzenia w konkretnym przypadku gruntownego postępowania wyjaśniającego i wyciągnięcia wniosków, mających oparcie w ustaleniach faktycznych. W szczególności dotyczy to sytuacji, w której treść wpisów zawartych w matrykule jest rozbieżna z wnioskami wynikającymi z innych dowodów (wyrok z 25 czerwca 2021 r., I OSK 321/20).

Hodowla ryb w specjalnie do tego urządzonych stawach stanowiła działalność, uzasadniającą nacjonalizację gruntów zajętych przez stawy. Dekret PKWN z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej, nie wyłączał spod nacjonalizacji stawów rybnych. Wytwórczość hodowlana, a więc i hodowla ryb była przejawem działalności rolnej, a zarezerwowanie odpowiednich terenów dla ośrodków wytwórczości hodowlanej i przemysłu rolnego stanowiło jeden z celów reformy rolnej – art. 1 ust. 2 lit. d/ cytowanego dekretu (wyrok z 26 stycznia 2021 r., I OSK 2005/20).

Dopuszczalne jest sumowanie gruntów z różnych ksiąg hipotecznych w celu wykazania, że doszło do przekroczenia wymaganej normy obszarowej. Ustalona w art. 2 ust 1 lit. e/ dekretu PKWN z dnia 6 września 1944 r., łączna powierzchnia, może dotyczyć kilku parceli należących do tego samego podmiotu. Zapisanie nieruchomości do oddzielnych ksiąg wieczystych samo przez się nie stanowi przesłanki do uznania, że dana nieruchomość nie podpadała pod działanie art. 2 ust 1 lit. e/ dekretu. O łącznym rozmiarze nieruchomości decyduje kryterium własności i gospodarcze przeznaczenie nieruchomości (wyrok z 20 stycznia 2021 r., I OSK 2019/20).

W art. 1 pkt 3 dekretu Naczelnika Państwa z 16 grudnia 1918 r. w przedmiocie przymusowego zarządu państwowego[77], nie ma wprost nawiązania do rozmiarów przedsiębiorstwa. Natomiast wielkość przedsiębiorstwa może mieć znaczenie dla oceny, czy utrzymanie przedsiębiorstwa lub puszczenie go w ruch leży w interesie Państwa, czy też interes ten ma charakter wyłącznie lokalny. Głównym wyznacznikiem było więc istnienie interesu Państwa, co niewątpliwie zawężało kategorię podmiotów gospodarczych tylko do tych, które mogły mieć kluczowe (strategiczne) znaczenie dla Państwa, bądź bez działania których Państwo nie mogłoby spełniać swoich podstawowych funkcji (wyrok z 9 lutego 2021 r., I OSK 2190/20).

3.21. Sprawy z zakresu pomocy społecznej

W tym obszarze istotne znaczenie dla wyeliminowania rozbieżności w orzecznictwie będzie miała uchwała z 8 listopada 2021 r., I OPS 2/21, mocą której przesądzono, że alimenty, o których mowa w art. 8 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej[78] nie stanowią należności uiszczanych przez dłużnika alimentacyjnego, czy to

[77] Dz. Praw P. Pol. Nr 21, poz. 67 ze zm.

[78] Dz.U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.

dobrowolnie czy też podlegających ściągnięciu w drodze egzekucji sądowej, na rzecz funduszu alimentacyjnego. W orzecznictwie utrwaliło się stanowisko, zgodnie z którym brak jest przekonujących argumentów uzasadniających zróżnicowanie sytuacji opiekunów osób niepełnosprawnych, polegające na wyłączeniu w całości prawa do świadczenia pielęgnacyjnego tych opiekunów, którzy mają ustalone prawo do jednego ze świadczeń wymienionych w art. 17 ust. 5 pkt 1 lit. a/ ustawy o świadczeniach rodzinnych, w sytuacji gdy to świadczenie jest niższe niż świadczenie pielęgnacyjne. Należy umożliwić osobie uprawnionej wybór jednego ze świadczeń. W przypadku gdy osoba spełnia warunki do przyznania świadczenia pielęgnacyjnego i wyraża wolę jego otrzymania, a pobiera emeryturę w niższej wysokości, powinna móc dokonać wyboru jednego z tych świadczeń przez rezygnację (złożenie do organu rentowego wniosku o zawieszenie prawa do emerytury na podstawie art. 103 ust. 3 ustawy o emeryturach i rentach z FUS) z pobierania świadczenia niższego. Zawieszenie prawa do emerytury eliminuje bowiem negatywną przesłankę z art. 17 ust. 5 pkt 1 lit. a/ ustawy o świadczeniach rodzinnych (np. wyroki z: 24 marca 2021 r., I OSK 2631/20; 16 kwietnia 2021 r., I OSK 2852/20; 19 kwietnia 2021 r., I OSK 2800/20; 26 kwietnia 2021 r., I OSK 2919/20; 19 maja 2021 r., I OSK 253/21; 27 maja 2021 r., I OSK 303/21; 24 czerwca 2021 r., I OSK 350/21; 14 lipca 2021 r., I OSK 702/21; 6 października 2021 r., I OSK 537/21).

Realizacja wsparcia finansowego gmin w zakresie wykonywania zadań z zakresu pomocy społecznej, przewidzianego w uchwale nr 140 Rady Ministrów z 15 października 2018 r. w sprawie ustanowienia wieloletniego rządowego programu „Posiłek w szkole i w domu" na lata 2019–2023, nie uniemożliwia dostosowania formy przewidzianego tym programem świadczenia pieniężnego na zakup posiłku lub żywności do indywidualnej sytuacji i potrzeb świadczeniobiorcy. W pewnych uzasadnionych konkretnymi okolicznościami sytuacjach świadczenie to może być realizowane w formie bonów na określoną kwotę do sklepu z żywnością, a nie w postaci wypłaty pieniędzy (wyrok z 22 lutego 2021 r., I OSK 2512/20).

Z art. 13 ust. 1 i 2, art. 18 ust. 1 i 2 oraz art. 21 ust. 3 ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci[79] jednoznacznie wynika, że przyznanie świadczenia wychowawczego na dany okres wymaga złożenia wniosku, przy czym ustawa określa początkowy i końcowy okres przyznania uprawnienia do tego świadczenia oraz wskazuje, w jakim przedziale czasowym należy złożyć wniosek na dany okres świadczeniowy. Zatem o prawie do świadczenia orzeka się wyłączenie na wniosek, a świadczenie przyznawane jest od momentu złożenia wniosku. Wniosek złożony po upływie okresu świadczeniowego uznać należy za bezskuteczny (wyroki z 25 czerwca 2021 r., I OSK 334/21, I OSK 344/21).

W sytuacji, gdy opieka prawna nie łączy się ze stosunkiem rodzinnoprawnym, wobec braku ścisłych więzi rodzinnych pomiędzy opiekunem prawnym i jego podopiecznym, uzasadnione jest na gruncie przepisów ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych[80] wyłączenie dziecka pozostającego pod opieką opiekuna prawnego z kręgu osób jego dotychczasowej rodziny i niezaliczanie go do rodziny opiekuna prawnego. Takiej sytuacji dotyczy art. 3 pkt 16 ww. ustawy, gdy wskazuje, że do członków rodziny nie zalicza się dziecka pozostającego pod opieką opiekuna prawnego. W tej sytuacji prawo do zasiłku rodzinnego na takie dziecko powinno być ustalone wyłącznie z uwzględnieniem dochodu tego dziecka (art. 5 ust. 11 u.ś.r.). Z sytuacją taką nie mamy jednak do czynienia gdy pomiędzy opiekunem prawnym i jego podopiecznym zachodzi relacja rodzica z dzieckiem.

[79] Dz.U. z 2019 r. poz. 2407 ze zm.

[80] Dz.U. z 2020 r. poz. 111; dalej: u.ś.r.

Relacja ta nie jest przeszkodą dla ustanowienia opieki prawnej, w szczególności nad osobą małoletnią ubezwłasnowolnioną całkowicie, a jednocześnie ustanowiona opieka prawna nie przekreśla więzów rodzinnych opiekuna i pupila. Opiekun prawny (rodzic) i jego dziecko nadal tworzą rodzinę w rozumieniu art. 3 pkt 16 u.ś.r., przy czym skupienie przez rodzica w jednym ręku zarówno faktycznej pieczy nad dzieckiem, jak i funkcji opiekuna prawnego, nie może uzasadniać wyłączenia dziecka z grona członków rodziny tylko dlatego, że pozostaje ono pod opieką prawną swego rodzica. W konsekwencji brak jest także powodów do ustalania prawa do zasiłku rodzinnego na takie dziecko z uwzględnieniem wyłącznie dochodu tego dziecka (art. 5 ust. 11 u.ś.r.), a więc z pominięciem generalnej zasady, że prawo to ustala się z uwagi na sumę dochodów wszystkich członków rodziny (wyrok z 14 lipca 2021 r., I OSK 4248/18).

Regulacja zawarta w art.193 ust. 7 ustawy z 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej[81] ma charakter wyjątkowy i nie powinna być przedmiotem rozszerzającej interpretacji. Nie powinna być zatem traktowana jako wzorzec dla porównania sytuacji prawnej podmiotów nią objętych, z sytuacją podmiotów uregulowaną przepisami innych ustaw, w tym przepisami ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej[82]. Cechą wspólną regulacji prawnej odnoszącej się do kwestii opłat rodziców za pobyt dziecka w pieczy zastępczej i regulacji art. 61 ust. 1 pkt 2 ustawy o pomocy społecznej jest tylko odpłatność pobytu w pieczy zastępczej i w DPS, inne są natomiast przesłanki umieszczenia w pieczy zastępczej i w DPS, inny katalog osób zobowiązanych do ponoszenia owych opłat, a także wyraźnie wskazany przez ustawodawcę powód zniesienia obowiązku ponoszenia opłat z tytułu pobytu dziecka w pieczy zastępczej (wyrok z 15 września 2021 r., I OSK 33/20).

Wprawdzie art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci przewiduje, że umieszczenie dziecka w instytucji zapewniającej całodobowe utrzymanie albo w pieczy zastępczej powoduje wyłączenie prawa rodzica do uzyskania świadczenia wychowawczego. Jednakże przyznanie świadczenia wychowawczego rodzicowi dziecka wykonującemu bezpośrednią, rzeczywistą i realną opiekę na czas nieokreślony z uwagi na niekończący się okres epidemii o zasięgu globalnym, pomimo umieszczenia tego dziecka w instytucji zapewniającej całodobowe utrzymanie albo oddania pod pieczę zastępczą, spełnia cel wprowadzenia instytucji świadczenia wychowawczego wskazany w art. 4 ust. 1 ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci i jest zgodne z dyrektywami działań szeroko pojętych organów publicznych wynikających z art. 3 ust. 1 Konwencji o Prawach Dziecka przyjętej przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych dnia 20 listopada 1989 r. stanowiącej część polskiego porządku prawnego (wyrok z 19 października 2021 r., I OSK 545/21).

W sprawie odmowy umorzenia należności z tytułu wypłaconych świadczeń z funduszu alimentacyjnego, mając na uwadze czasowe orzeczenie o niepełnosprawności skarżącego słuszne jest przyjęcie, że nie jest wykluczona poprawa stanu zdrowia skarżącego, a co za tym idzie ewentualna możliwość zarobkowania i spłacenia długu wobec funduszu alimentacyjnego (wyrok z 24 listopada 2021 r., I OSK 710/21).

[81] Dz.U. z 2018 r. poz. 998 ze zm.

[82] Dz.U. z 2018 r. poz. 1508 ze zm.

3.22. Sprawy z zakresu zatrudnienia

Przepisu art. 75 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy[83] nie można interpretować bez odniesienia się do art. 71 ust. 1 pkt 2 lit. a/ u.p.z. (wyrok z 8 grudnia 2021 r., I OSK 209/20). W art. 76 ust. 7 u.p.z. określone zostały przesłanki, od których spełnienia jest uzależnione udzielanie ulg, o których mowa w tym przepisie, tj. odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty lub umorzenie należności. Artykuł 76 ust. 9b u.p.z. wskazuje na konsekwencje związane m.in. z nierealizowaniem przez stronę zobowiązaną układu ratalnego, jako ulgi w rozłożonej spłacie należności z tytułu zwrotu refundacji lub przyznanych środków. Zgodnie z art. 76 ust. 9b u.p.z., jeżeli zapłata odroczonej lub rozłożonej na raty należności z tytułu zwrotu refundacji lub przyznanych jednorazowo środków, o których mowa w art. 46, oraz innych świadczeń finansowanych z Funduszu Pracy, o których mowa w ust. 7a, nie zostanie dokonana w terminie określonym w decyzji, o której mowa w ust. 9, pozostała do spłaty kwota staje się natychmiast wymagalna wraz z odsetkami ustawowymi za opóźnienie, naliczonymi od terminu płatności określonego w art. 46 ust. 2 i 3. Z powołanego przepisu wynika, że nieopłacanie przez zobowiązanego w ustalonym terminie rat należności skutkuje tym, iż ich niezapłacona kwota staje się wymagalna. Powyższe oznacza, że z mocy prawa przestaje obowiązywać układ ratalny, a zatem dezaktualizuje się on w związku z jego nierealizowaniem przez dłużnika (wyrok z 8 grudnia 2021 r., I OSK 41/19).

3.23. Sprawy dotyczące uprawnień kombatanckich

Na gruncie ustawy z 31 maja 1996 r. o kombatantach oraz niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego[84] przyjmowano wcześniej wyrażony pogląd orzeczniczy, że dla uznania danej osoby za „dającą schronienie osobom zagrożonym" w rozumieniu art. 2 pkt 3^1 ustawy, konieczne jest by osoba taka świadomie podjęła określone w tym przepisie działania (wyrok z 20 kwietnia 2021 r., III OSK 3518/21). W świetle art. 4 ust. 2 ww. ustawy dla oceny sytuacji dziecka żydowskiego nie powinno mieć znaczenia, czy zaistniało z jego udziałem konkretne zdarzenie polegające na odebraniu rodzicom przez przedstawiciela władz hitlerowskich w celu poddania eksterminacji (wyrok z 12 maja 2021 r., III OSK 443/21). Wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 3 lit. b/ ww. ustawy, na skutek której osoba nie mogłaby być uznana za represjonowaną tylko dlatego, że miejscem tej deportacji (zesłania) był teren nienależący do ZSRR przed dniem 17 września 1939 r., naruszałaby zasadę równości w rozumieniu art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP. Samo miejsce deportacji (zesłania) nie może stanowić jedynej przesłanki odmawiającej nadania statutu osoby represjonowanej, a zmiana miejsca pobytu ma być sankcją, nowe miejsce pobytu zaś ma być na tyle odległe (odizolowane), by z racji odległości separować osobę, której to dotyczy od dotychczasowego środowiska (zamieszkania) – wyrok z 18 maja 2021 r., III OSK 1728/21.

Oceniając sprawy prowadzone na podstawie ustawy z dnia 20 marca 2015 r. o działaczach opozycji antykomunistycznej oraz osobach represjonowanych z powodów politycznych[85], NSA wskazywał na zawężony zakres prowadzonego przez Prezesa Instytutu Pamięci Narodowej postępowania, które ogranicza się wyłącznie do potwierdzenia lub za-

[83] Dz.U. z 2018 r. poz. 1265 zm.; dalej: u.p.z.
[84] Dz.U. z 2020 r. poz. 517 ze zm.
[85] Dz.U. z 2015 r. poz. 693 ze zm.

przeczenia, istnienia kumulatywnie, przesłanek z art. 4 ustawy. Postępowanie dowodowe prowadzone przez organ ogranicza się jedynie do stwierdzenia, że osoba ubiegająca się o status działacza opozycji antykomunistycznej lub osoby represjonowanej z powodów politycznych spełnia wymogi z art. 4 tej ustawy (wyrok z 10 marca 2021 r., III OSK 441/21). Organ ten nie jest uprawniony do oceny, na podstawie całokształtu dokumentów znajdujących się w jego zasobach, czy skarżący wywiązywał się ze swego zobowiązania do współpracy ze służbami bezpieczeństwa, czy w tamtej rzeczywistości działania jego bądź zaniechania odpowiadały pojęciu współpracy (wyrok z 19 kwietnia 2021 r., III OSK 115/21). Z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy nie wynika, by zamiarem ustawodawcy było objęcie dyspozycją ww. przepisu wyłącznie osób pełniących służbę bezpośrednio i wyłącznie jako funkcjonariusz pionu SB. Przepis ten całkowicie abstrahuje, od podstaw podjęcia zatrudnienia czy służby w takich organach, czy też oceny charakteru wykonywanych w ramach takiej współpracy zadań i obowiązków. Istotne jest jedynie w tym zakresie ustalenie czy dana osoba była pracownikiem, funkcjonariuszem lub żołnierzem organów bezpieczeństwa państwa (wyrok z 1 czerwca 2021 r., III OSK 3849/21). Dowody składane przez stronę nie będą miały wpływu na rozstrzygnięcie Prezesa IPN, ponieważ w tym postępowaniu organ przeprowadza jedynie kwerendę pozostających w jego dyspozycji materiałów archiwalnych. Chodzi tu o dokumenty znajdujące się w zasobach IPN, które wytworzone zostały przez stronę lub przy jej udziale, w ramach czynności wykonywanych przez nią w charakterze tajnego informatora lub pomocnika przy operacyjnym zdobywaniu informacji przez organy bezpieczeństwa państwa (wyrok 18 maja 2021 r., III OSK 1700/21). W razie jednak odnalezienia przez Prezesa IPN dokumentów dotyczących danej osoby ubiegającej się o status określony w przepisach ustawy o działaczach opozycji, organ ma dokonać ich oceny tylko pod kątem tego czy są to dokumenty „wytworzone przez nią lub przy jej udziale", w ramach czynności wykonywanych przez nią w charakterze tajnego informatora lub pomocnika przy operacyjnym zdobywaniu informacji przez organy bezpieczeństwa państwa (wyrok z 23 czerwca 2021 r., III OSK 3764/21).

3.24. Sprawy dotyczące kultury i sztuki

Za dzieło architektury i budownictwa określone w art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami[86] można uznać nieruchomość składającą się z kilku połączonych ze sobą budynków. W postępowaniu w sprawie wpisu o charakterze indywidualnym nieruchomości do rejestru zabytków na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c/ ustawy o ochronie zabytków, w sytuacji gdy nieruchomość objęta postępowaniem składa się z kilku powiązanych ze sobą i dających się wyodrębnić budynków, organ może wpisać jedynie część tej nieruchomości. Nie ma przeszkód by nieruchomość zabytkowa o charakterze indywidualnym, określona w art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c/ ustawy o ochronie zabytków, stanowiła kompleks budynków. Z definicji nieruchomości zabytkowej określonej w art. 3 pkt 1 i 2 ustawy o ochronie zabytków wynika, że zabytkiem może być również część danej nieruchomości (wyrok z 16 lutego 2021 r., II OSK 2291/19).

Na podstawie art. 87 ust. 1 i ust. 3 ustawy o ochronie zabytków rada gminy nie może uchylić obowiązującego programu opieki nad zabytkami bez jednoczesnego przyjęcia nowego programu. Gminne programy opieki nad zabytkami nie mają statusu aktów prawa

[86] Dz.U. z 2018 r. poz. 2067 ze zm.; dalej: ustawa o ochronie zabytków.

miejscowego i nie mogą w związku z tym stanowić samodzielnej podstawy rozstrzygnięć władczych. Nie ma podstaw prawnych do podejmowania uchwały o uchyleniu gminnego programu opieki nad zabytkami w okresie jego obowiązywania bez przyjęcia nowego programu. Przyjęcie poglądu odmiennego prowadziłoby bowiem do sytuacji, w której na obszarze danej gminy nie obowiązuje program, który jest podstawowym narzędziem realizacji ustawowych zadań gminy. Uchylenie obowiązującego programu opieki nad zabytkami przed upływem okresu, na jaki został przyjęty, narusza art. 87 ust. 1 ustawy o ochronie zabytków, powoduje skrócenie ustawowego okresu 4 lat, na jaki program ten powinien być obowiązkowo przyjęty. Jego uchylenie bez przyjęcia nowego programu stanowi istotne naruszenie art. 87 ust. 1 i ust. 3 ustawy o ochronie zabytków. Uchwalenie programu opieki nad zabytkami ma charakter obligatoryjny (wyrok z 16 lutego 2021 r., II OSK 1968/18).

3.25. Sprawy inne

Rozważając dopuszczalność skargi na bezczynność Ministra Sprawiedliwości w przedmiocie rozpoznania wniosku o wydanie państwu obcemu osoby ściganej, NSA wyjaśnił, że Minister, podejmując rozstrzygnięcie w przedmiocie ekstradycji, działa wyłącznie na podstawie przepisów procedury karnej oraz ewentualnie na podstawie wiążących Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych. Prawidłowość tego toku rozumowania potwierdza stanowisko TK zawarte w wyroku o sygn. akt SK 6/10, gdzie wywiedziono, że z uwagi na uwarunkowania polityczne związane z wydaniem osoby ściganej władzom państwa wzywającego, udział Ministra Sprawiedliwości w postępowaniu ekstradycyjnym jest konsekwencją konstytucyjnej kompetencji Rady Ministrów do prowadzenia polityki zagranicznej (art. 146 ust. 1 i ust. 4 pkt 9 Konstytucji RP) oraz podziału władz (art. 10 Konstytucji RP). Kompetencja Ministra Sprawiedliwości do podjęcia rozstrzygnięcia o faktycznym wydaniu władzom państwa obcego osoby ściganej jest elementem władzy politycznej, a nie elementem sprawowania administracji publicznej. *Ratio legis* rozwiązań przyjętych w k.p.k. w tym zakresie jest, aby etap sądowy, w ramach którego rozstrzyga się o prawnej dopuszczalności ekstradycji, wzmocnić etapem decyzji władzy wykonawczej o istnieniu woli politycznej wydania konkretnej osoby ściganej. Brak jest podstaw do przyjęcia, że omawiane rozstrzygnięcie stanowi decyzję administracyjną w rozumieniu k.p.a., która podlegałaby kontroli sądów administracyjnych (postanowienie z 7 lipca 2021 r., III OSK 5006/21).

W kwestii dopuszczalności skarg na uchwały jednostek samorządu terytorialnego w przedmiocie powstrzymania ideologii LGBT NSA uznał, że podlegają one kognicji sądów administracyjnych. Z puntu widzenia zakresu i kryterium nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego każda uchwała – niezależnie od jej treści, w tym tego, czy zawiera normy konkretne, generalne, czy też nie zawiera norm prawnych, może i musi stanowić przejaw wykonywania zadań publicznych w takim zakresie, w jakim zdecydował o tym ustawodawca, a tym samym znajdować oparcie w konkretnej normie prawnej umocowującej do określonego działania. Domniemanie właściwości sądów administracyjnych w zakresie kontroli wszelkich przejawów działalności samorządu terytorialnego znajduje również potwierdzenie w konstytucyjnej konstrukcji nadzoru (art. 171 ust. 1 Konstytucji RP). W przypadku działalności administracji publicznej, w tym działalności samorządu terytorialnego, obalenie domniemania właściwości sądu administracyjnego do skontrolowania tej działalności, wymaga wykazania, że sprawa, która na skutek zaskarżenia wydanego w niej aktu trafiła do sądu administracyjnego, należy do kognicji innego sądu. Obowiązek taki

spoczywa na sądzie administracyjnym odrzucającym skargę z powodu braku właściwości sądu administracyjnego – art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a.) (postanowienia z: 2 lipca 2021 r., III OSK 3353/21 i III OSK 3682/21 oraz 18 listopada 2021 r., III OSK 5249/21).

W odniesieniu do żądania udostępnienia przez prezesa sądu dokumentacji medycznej wraz z kopiami innych dokumentów stanowiących dokumentację uzupełniającą do badania psychiatrycznego sporządzoną przez zespół na zlecenie sądu lub prokuratora NSA wskazał, iż na prezesie sądu, przed którym toczy się postępowanie, nie ciąży obowiązek udostępnienia dokumentacji zespołu w trybie przepisów ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta[87]. Nie ma w związku z tym obowiązku wydania decyzji ani postanowienia, czy też podjęcia działań określonych w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Materiały z badań przeprowadzanych przez specjalistów sądowych w ramach działania zespołu nie stanowią dokumentacji medycznej, o której mowa w ustawie o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta, tj. dokumentacji dotyczącej jego stanu zdrowia oraz udzielonych mu świadczeń zdrowotnych (postanowienie z 14 października 2021 r., III OSK 5746/21).

3.26. Sprawy z zakresu ochrony danych osobowych

W tej kategorii spraw NSA rozpatrywał m.in. sprawę związaną z dostępem komorników sądowych do danych zgromadzonych w rejestrze PESEL przy wykorzystaniu aplikacji „Źródło" – rządowej aplikacji do przetwarzania danych w Systemach Rejestrów Państwowych. NSA stwierdził, że art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych[88] (obecnie art. 24 i 32 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 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 (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)[89] nakładał na Ministra Cyfryzacji jako administratora danych przetwarzanych w ramach rejestru PESEL, obowiązek zastosowania takich środków technicznych i organizacyjnych, które zapewnią odpowiednią ochronę danych osobowych. Skoro wyposażenie systemu informatycznego w funkcjonalność pozwalającą na odnotowywanie celu pozyskiwania danych spowoduje zwiększenie bezpieczeństwa danych przetwarzanych w ramach rejestru PESEL, przez wyeliminowanie (lub co najmniej ograniczenie) zidentyfikowanego już zagrożenia dla danych, polegającego na możliwości dokonywania sprawdzeń w tym rejestrze przez podmioty uprawnione bez związku z prowadzoną sprawą, to oczywiste jest, że konieczne jest zobowiązanie Ministra jako administratora danych do podjęcia działań niezbędnych do wyeliminowania (lub co najmniej ograniczenia) takiej praktyki. Nie ulega wątpliwości, że najbardziej odpowiednim sposobem przeciwdziałania ww. praktykom będzie wdrożenie w aplikacji „Źródło", za pośrednictwem której jest realizowany dostęp do rejestru PESEL, funkcjonalności wymuszającej podawanie uzasadnienia dla dokonywanego sprawdzenia, np. w postaci sygnatury. Umożliwienie odnotowywania przez system teleinformatyczny celu pozyskania danych ma pozwolić na kontrolowanie podmiotów i informacji, które są pozyskiwane, a w konsekwencji przyczyni się do ochrony danych osobowych (wyroku z 3 grudnia 2021 r., III OSK 590/21).

[87] Dz.U. z 2020 r. poz. 849.

[88] Dz.U. z 2020 r. poz. 1842; dalej: u.o.d.o.

[89] Dz.Urz. UE L 2016.119.1 oraz Dz.Urz. WE L 2018.127.2; dalej: RODO.

W kwestii przetwarzania danych osobowych przez Fundację ePaństwo dla potrzeb związanych z funkcjonowaniem serwisu internetowego „rejestr.io", które zostały przez Fundację legalnie pozyskane z jawnego rejestru publicznego, jakim jest Krajowy Rejestr Sądowy oraz z ogólnokrajowego dziennika urzędowego przeznaczonego do zamieszczania obwieszczeń lub ogłoszeń, jakim jest Monitor Sądowy i Gospodarczy. Wskazując na cel działalności Fundacji, NSA uznał, że realizuje ona prawnie uzasadniony interes, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt f RODO, jakim jest wspomaganie rozwoju demokracji poprzez upowszechnianie praw obywatela w zakresie dostępu do informacji publicznej oraz ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego. Interes ten wynika z przepisów prawa, realizując prawo do informacji publicznej (art. 61 ust. 1 Konstytucji RP, art. 1 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej[90]), prawo do ponownego wykorzystania informacji sektora publicznego (ustawa z 25 lutego 2016 r. o ponownym wykorzystywaniu informacji sektora publicznego) jak również prowadząc do wzmocnienia szeroko rozumianego bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Zatem dane osobowe skarżącego, które dotyczą jego przeszłego uczestnictwa w podmiotach podlegających wpisowi do KRS jako informacje o aktywności skarżącego w obrocie gospodarczym, mogą nadal pozostawać w sferze publicznego zainteresowania. Nie ma przy tym znaczenia, czy interes ten jest realizowany bezpłatnie czy też odpłatnie, bowiem ww. rozporządzenie (RODO) nie wprowadziło ani takiego wymogu, ani rozróżnienia (wyrok z 30 listopada 2021 r., III OSK 4558/21).

Zagadnienie dotyczące przetwarzania danych osobowych na podstawie ustawy z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego przez podmiot uprawniony do udzielenia świadczeń zdrowotnych rozstrzygnięte w wyroku z 15 stycznia 2021 r., III OSK 2892/21 zostało omówione w dalszej części *Informacji*[91].

W sprawie konfliktu pomiędzy prawem do ochrony danych osobowych, a wolnością wypowiedzi i informacji w ramach działalności dziennikarskiej, akademickiej i artystycznej, przejawiającego się tym, że egzekwowanie wymogów ochrony danych osobowych ogranicza w znacznym stopniu możliwość swobodnego przetwarzania danych, natomiast gromadzenie i rozpowszechnianie informacji może naruszać przepisy dotyczące ochrony danych osobowych NSA zwrócił uwagę, że zgodnie z art. 85 ust. 1 RODO, państwa członkowskie przyjmują przepisy, które pozwalają pogodzić prawo do ochrony danych osobowych wynikające z RODO z wolnością wypowiedzi i informacji, w tym do przetwarzania dla potrzeb dziennikarskich oraz do celów wypowiedzi akademickiej, artystycznej lub literackiej. Już w motywie 153 preambuły RODO wyjaśniono, że prawo państw członkowskich powinno godzić przepisy regulujące wolność wypowiedzi i informacji, w tym wypowiedzi dziennikarskiej, akademickiej, artystycznej lub literackiej, z prawem do ochrony danych osobowych na mocy rozporządzenia. Przetwarzanie danych osobowych jedynie do celów dziennikarskich lub do celów wypowiedzi akademickiej, artystycznej lub literackiej powinno podlegać wyjątkom lub odstępstwom od niektórych przepisów rozporządzenia, jeżeli jest to niezbędne, by pogodzić prawo do ochrony danych osobowych z prawem do wolności wypowiedzi i informacji, przewidzianymi w art. 11 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej z dnia 7 grudnia 2000 r.[92] Powinno mieć to zastosowanie w szczególności do przetwarzania da-

[90] Dz.U. z 2020 r. poz. 2176; dalej: u.d.i.p.

[91] Zob. Stosowanie prawa UE i Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności przez NSA i wojewódzkie sądy administracyjne.

[92] Dz.Urz. UE C 2016.202.1.

nych osobowych w dziedzinie audiowizualnej oraz w archiwach i bibliotekach prasowych. Państwa członkowskie powinny więc przyjąć akty prawne określające odstępstwa i wyjątki niezbędne do zapewnienia równowagi między tymi prawami podstawowymi. Prawodawca krajowy skorzystał z możliwości przewidzianej w art. 85 RODO i wyłączył stosowanie części przepisów tego unijnego rozporządzenia w zakresie działalności dziennikarskiej, literackiej, artystycznej i wypowiedzi akademickiej w art. 2 ust. 1 u.o.d.o. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu do działalności polegającej na redagowaniu, przygotowywaniu, tworzeniu lub publikowaniu materiałów prasowych w rozumieniu ustawy z dnia 26 stycznia 1984 r. – Prawo prasowe[93], a także do wypowiedzi w ramach działalności literackiej lub artystycznej nie stosuje się przepisów art. 5–9, art. 11, art. 13–16, art. 18–22, art. 27, art. 28 ust. 2–10 oraz art. 30 rozporządzenia 2016/679. Niemniej NSA wyraźnie podkreślił, że wyłączenie stosowania wskazanych powyżej przepisów nie oznacza, że dziennikarze, pisarze i artyści nie mają obowiązku chronić osoby, których dane przetwarzają, a jedynie, że ochrona została ukształtowana inaczej. Działalność prasowa podlega regulacji prawa prasowego i tam ukształtowane są odmienne konstrukcje mające służyć ochronie osób, których dane są przetwarzane (wyrok z 7 września 2021 r., III OSK 2883/21).

3.27. Sprawy z zakresu dostępu do informacji publicznej

Utrzymano linię orzeczniczą, wskazującą, że o zakwalifikowaniu określonej informacji jako podlegającej udostępnieniu w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej decyduje kryterium rzeczowe, a więc treść i charakter informacji (wyroki z: 19 kwietnia 2021 r., III OSK 317/21; 13 października 2021 r., III OSK 3405/21; 3 listopada 2021 r., III OSK 4155/21). NSA podkreślał, że art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej należy wykładać w powiązaniu z art. 61 ust. 1 Konstytucji RP, co przesądza o przyjęciu szerokiej wykładni pojęcia informacji publicznej, respektując stanowisko uchwały z 9 grudnia 2013 r., I OPS 7/13, w której uznano, że transparentność działań organów władzy publicznej i poddanie tych działań kontroli społecznej może przyczynić się do poprawy standardów dotyczących ochrony praw obywatelskich, przestrzegania przepisów prawa, poprawy relacji w stosunkach obywatel – państwo i wreszcie budowania zaufania do organów władzy publicznej. Szerokie rozumienie pojęcia informacji publicznej, a więc uznanie, że informację publiczną stanowią wszelkie fakty dotyczące spraw publicznych rozumianych jako działalność zarówno organów władzy publicznej, jak i samorządów gospodarczych i zawodowych oraz osób i jednostek organizacyjnych w zakresie wykonywania zadań władzy publicznej oraz gospodarowania mieniem publicznym, a charakter publiczny należy przypisać tym informacjom, które odnoszą się do publicznej sfery działalności organów (zob. m.in. wyrok z 29 września 2021 r., III OSK 1067/21) oznacza jednocześnie, że nie można zaniechać indywidualnej klasyfikacji informacji publicznej w każdej konkretnej sprawie (wyroki z: 20 stycznia 2021 r., III OSK 2884/21; 1 lipca 2021 r., III OSK 3556/21; 3 grudnia 2021 r., III OSK 4118/21; 9 grudnia 2021 r., III OSK 4687/21).

Nie stanowi informacji publicznej wniosek, w którym skarżący domagali się wskazania podstawy prawnej zezwalającej gminie na zawieranie umów ustnych. Wniosek ten bowiem nie dotyczy faktów, lecz wskazania (wyjaśnienia) podstawy prawnej działań organu, a te nie należą do sfery faktów (wyrok z 29 stycznia 2021 r., III OSK 2390/21). Żądanie udo-

[93] Dz.U. z 2018 r. poz. 1914.

stępnienia informacji publicznej powinno dotyczyć faktów. Tymczasem omawiane pytania zawarte we wniosku skarżącej, to pytania o stanowisko (opinię) organu co do problemu wynikającego z abstrakcyjnego stanu faktycznego. Nie budzi zatem wątpliwości, że informacją jest zawsze wiedza o faktach (wyroki z: 3 listopada 2021 r., III OSK 4155/21 i 1 lipca 2021 r., III OSK 3556/21).

W orzecznictwie przyjęto, że przymiot informacji publicznej posiadają dokumenty urzędowe organu (będące dowodem tego, co w nich urzędowo stwierdzono, zatwierdzono lub podano), wytworzone w ramach realizacji powierzonych mu zadań, a więc dokumenty powstałe w związku z prowadzeniem konkretnych spraw. Natomiast przymiotu informacji publicznej nie mają dokumenty prywatne, które podmiot kieruje do organu administracji publicznej. Dokument prywatny, skierowany do organu administracji publicznej, nie staje się dokumentem urzędowym tylko dlatego, że został do niego zaadresowany i znajduje się w jego posiadaniu (wyrok z 26 listopada 2021 r., III OSK 4568/21). Wprawdzie wnioskodawca nie ma prawa do żądania udostępnienia określonej treści i postaci dokumentu prywatnego, to może domagać się zawartej w nim informacji, jeżeli jest to informacja publiczna (wyrok z 20 października 2021 r., III OSK 15/21).

Informacja publiczna przetworzona to taka informacja publiczna, która: 1) w chwili złożenia wniosku w zasadzie nie istnieje w kształcie objętym wnioskiem, a niezbędnym podstawowym warunkiem jej wytworzenia jest przeprowadzenie przez podmiot zobowiązany pewnych czynności analitycznych, organizacyjnych i intelektualnych w oparciu o posiadane informacje proste; 2) jest wynikiem ponadstandardowego nakładu pracy podmiotu zobowiązanego wymagającej użycia dodatkowych sił i środków oraz zaangażowania intelektualnego w stosunku do posiadanych przez niego danych i wyodrębniania w związku z żądaniem wnioskodawcy oraz na podstawie kryteriów przez niego wskazanych; jest to zatem informacja przygotowywana „specjalnie" dla wnioskodawcy wedle wskazanych przez niego kryteriów; 3) jest wynikiem działań wykraczających poza zakres działań mieszczących się w ramach podstawowych kompetencji organu; 4) może być jakościowo nową informacją, nieistniejącą dotychczas w przyjętej ostatecznie treści i postaci, chociaż jej źródłem są materiały znajdujące się w posiadaniu podmiotu zobowiązanego; 5) nie musi być wyłącznie wytworzoną rodzajowo nową informacją (przetworzenie może polegać np. na wydobyciu poszczególnych informacji cząstkowych z posiadanych przez organ zbiorów dokumentów i odpowiednim ich przygotowaniu na potrzeby wnioskodawcy); 6) której przygotowanie jest zdeterminowane szerokim zakresem (przedmiotowym, podmiotowym, czasowym) wniosku, wymagającym zgromadzenia i przekształcenia (zanonimizowania i usunięcia danych objętych tajemnicą prawnie chronioną) znacznej ilości dokumentów (por. wyroki z: 20 stycznia 2021 r., III OSK 2884/21; 7 lipca 2021 r., III OSK 3556/21; 5 listopada 2021 r., III OSK 4439/21; 9 grudnia 2021 r., III OSK 4687/21).

Dokument wewnętrzny charakteryzuje się dwoma, łącznie występującymi elementami: po pierwsze, jest dokumentem urzędowym, a więc posiada cechy takiego dokumentu zdefiniowane w art. 6 ust. 2 u.d.i.p., po drugie, jest wytworzony tylko na potrzeby działalności podmiotu, który go wytworzył i nie przedstawia jego stanowiska na zewnątrz. Za dokument wewnętrzny mogą zostać uznane wyłącznie te dokumenty urzędowe, które nie wiążą organu i nie przedstawiają jego stanowiska na zewnątrz. Wyłączenie dokumentów wewnętrznych spod reżimu ustawy o dostępie do informacji publicznej ma charakter wyjątku, wobec czego pojęcie to powinno być wykładane wąsko. Nie oznacza to jednak, że zakres rozumienia dokumentu wewnętrznego obejmuje wąską grupę dokumentów. Dokumenty

wewnętrzne zawierają treści o charakterze roboczym (zapiski, notatki, protokoły ze spotkań z pracownikami), które zostały utrwalone w formie tradycyjnej lub elektronicznej i stanowią pewien proces myślowy, proces rozważań, etap przyjęcia ostatecznego stanowiska przez pojedynczego pracownika lub zespół. Służą one realizacji jakiegoś zadania publicznego, ale nie przesądzają o kierunkach działania organu. Dokumenty takie służą wymianie informacji, zgromadzeniu niezbędnych materiałów, uzgadnianiu poglądów i stanowisk. Gdyby bowiem przyjąć odmienną koncepcję, to wszystkie istniejące dokumenty niezależnie od tego, czy są to dokumenty prywatne, urzędowe, czy wreszcie tzw. dokumenty wewnętrzne, to podlegałyby one – co do zasady – przepisom u.d.i.p. (wyroki z: 13 października 2021 r., III OSK 3405/21; 7 lipca 2021 r., III OSK 3154/21; 15 lipca 2021 r., III OSK 1448/21). Jakkolwiek zasadniczo dokumentacja o charakterze wewnętrznym bądź też aktywność o charakterze technicznym stanowią taki rodzaj aktywności podmiotu, który nie jest nośnikiem informacji publicznej, to informacje z pozoru techniczne mogą służyć realizacji celów przewidzianych w ustawie o dostępie do informacji publicznej (wyrok z 16 marca 2021 r., III OSK 35/21). Notatka urzędowa (dotycząca składu leku), sporządzona w ramach wykonywania ustawowych kompetencji przez funkcjonariusza Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i włączona do akt postępowania przygotowawczego prowadzonego przez prokuratora, spełnia konstytutywne elementy definicji dokumentu urzędowego, a tym samym jest informacją publiczną w rozumieniu u.d.i.p. (wyrok z 13 października 2021 r., III OSK 3405/21).

W kwestii nadużycie prawa do informacji publicznej należy brać pod uwagę treść art. 2 ust. 2 u.d.i.p., która zakazuje żądania od wnioskodawcy wykazania się interesem faktycznym lub prawnym. Prawo dostępu do informacji publicznej posiada charakter otwarty i powinno być jak najszersze. Podmioty zobowiązane, poza przypadkiem określonym w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.d.i.p., nie mogą żądać od wnioskodawcy przedstawienia intencji, dla których żąda określonych informacji. Samo subiektywne przekonanie skarżącego kasacyjnie o tym, że być może żądane dane posłużą załatwieniu w przyszłości jakiejś sprawy indywidualnej, ponieważ już został raz złożony taki wniosek i temu właśnie on służył, nie jest wystarczającą przesłanką, aby uznać, że w tym przypadku skarżący, składając wniosek nadużył prawa do informacji publicznej (wyrok z 7 lipca 2021 r., III OSK 3195/21). Nadużycie prawa podmiotowego do informacji publicznej ma miejsce wówczas, gdy dany podmiot wnioskuje o udostępnienie informacji publicznej w celu innym niż chęć zachowania jawności życia publicznego czy uzyskania informacji mającej znaczenie dla większej liczby osób. Nadużycie to z reguły ma miejsce wówczas, gdy żądana informacja ma znaczenie wyłącznie indywidualne, będąc istotną tylko z perspektywy wnioskodawcy, a zmierza do realizacji własnych interesów, na przykład przez zamiar wykorzystania udostępnionej informacji na potrzeby procesu cywilnego, którego wnioskodawca jest stroną. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazano, że nadużycie prawa dostępu do informacji publicznej polega na próbie skorzystania z tej instytucji dla osiągnięcia celu innego niż troska o dobro publiczne, jakim jest prawo do przejrzystego państwa i jego struktur, przestrzeganie prawa przez podmioty życia publicznego, jawność działania administracji i innych organów władzy publicznej. Postępowanie, mające cechy nadużycia prawa do informacji nie zasługuje na ochronę prawną ze strony sądu, tym bardziej że prowadzi do zagrożenia konstytucyjnego (art. 61 ust. 1 ustawy zasadniczej) prawa dostępu do informacji tych osób, które chcą go realizować zgodnie z jego istotą. Konstytucyjne prawo do informacji publicznej służy realizacji jednej z podstawowych wartości państwa demokratycznego, tj. jawności działania instytucji publicznych. Skoro prawo do informacji publicznej ma rangę konstytucyjną, a jego celem jest

zapewnienie społecznej kontroli nad organami władzy publicznej, to wszelkie pozaustawowe przesłanki ograniczające to prawo mogą utrudnić lub wręcz uniemożliwić kontrolę społeczną nad funkcjonowaniem instytucji publicznych. Dlatego też ewentualne powołanie się na nadużycie prawa do informacji musi być zastrzeżone wyłącznie do przypadków skrajnych, w których wnioskodawca wykazuje się dużą dozą złej woli, a ilość i zakres objętych wnioskami informacji może utrudnić normalne funkcjonowanie i wypełnianie swoich ustawowych kompetencji przez organ administracji publicznej (wyroki z: 13 października 2021 r., III OSK 3405/21 i 16 marca 2021 r., III OSK 86/21).

Przy kolizji prawa do informacji publicznej z prawem do ochrony danych osobowych nie zawsze priorytet należy przyznać prawu do informacji publicznej. Bardziej racjonalnym rozwiązaniem będzie rozstrzyganie każdej sprawy z uwzględnieniem zasady proporcjonalności oraz mając na względzie rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych (wyrok z 28 października 2021 r., III OSK 4233/21).

3.28. Sprawy dotyczące ochrony informacji niejawnych[94]

Niewłaściwe postępowanie z informacjami niejawnymi, jeżeli stwarzało to realne zagrożenie nieuprawnionego ujawnienia informacji niejawnych, o którym mowa w art. 24 ust. 2 pkt 6 lit. c/ ustawy, można zdefiniować jako pojawienie się w wyniku zachowania lub zachowań osoby niepożądanego i możliwego do urzeczywistnienia stanu niebezpiecznego dla systemu informacji niejawnych, skutkującego lub mogącego skutkować ujawnieniem informacji niejawnych osobom nieuprawnionym do dostępu do informacji niejawnych o określonym zakresie podmiotowym i przedmiotowym, oznaczonych konkretną klauzulą tajności (wyroki z 23 lutego 2021 r., III OSK 2693/21–2696/21). Zasada pierwszeństwa ochrony informacji niejawnych (art. 24 ust. 4 ustawy) bezwzględnie oznacza, że zastrzeżenia powstałe w prowadzonym przez właściwe organy postępowaniu dowodowym, a dotyczące sprawdzanego, powinny poprowadzić do uznania, że wątpliwości co do rękojmi zachowania tajemnicy są uzasadnione (wyrok z wyrok z 15 lipca 2021 r., III OSK 3188/21). Sytuacja, w której skarżący został zbadany przez lekarza psychiatrę, który wydał zaświadczenie lekarskie, że istnieją wątpliwości, o których mowa w art. 24 ust. 3 pkt 3 ustawy, natomiast w aktach sprawy znajdują się inne zaświadczenia lekarskie sporządzone przez psychiatrów i psychologa, które podważają ustalenia pierwszego zaświadczenia, powoduje, że w sprawie Prezes Rady Ministrów, na podstawie art. 36 ust. 3 ustawy, kierując się określoną w art. 25 ust. 5 ustawy dyrektywą prowadzenia postępowania z najwyższą starannością, powinien skierować skarżącego kasacyjnie na dodatkowe badania stanu jego zdrowia, po to, aby wyjaśnić rozbieżności w opiniach lekarskich. Dopiero, gdyby mimo takich badań ich rezultat nie byłby jednoznaczny, organ, rozstrzygając sprawę, może odwołać się do zasady pierwszeństwa ochrony informacji niejawnych (wyroki z: 15 lipca 2021 r., III OSK 3188/21; 15 czerwca 2021 r., III OSK 3253/21–3255/21).

Udziałowiec posiadający pozycję dominującą w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością może być poddany badaniu na podstawie art. 57 ust. 2 pkt 4 ustawy. Zadaniem organów sprawdzających jest ocena przede wszystkim pod względem rzeczywistym możli-

[94] Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 742 ze zm.).

wości ochrony danych przez sprawdzane przedsiębiorstwo. Niedopuszczalna jest sytuacja, w której w istocie osoby mające decydujący lub przemożny wpływ na funkcjonowanie określonego podmiotu, w tym na jego władze, pozostają poza kontrolą. W toku postępowania sprawdzającego organ nie jest zobowiązany do wykazania, że sprawdzany podmiot istotnie nie dochowa tajemnicy, ale że istnieją okoliczności, które powodują niepewność co do spełnienia przez niego wymogów ochrony tajemnicy niejawnej. Przepis odwołuje się do dwóch warunków, które należy spełnić łącznie: obiektywnego, którym jest wystąpienie określonych okoliczności, co do kwestii ich wystąpienia to nie może być żadnych wątpliwości oraz subiektywnego, czyli określone okoliczności nasuwają wątpliwości co do wiarygodności prowadzonego w zakresie spełniania rękojmi zachowania tajemnicy niejawnej. Dotyczy to również okoliczności opisanych w art. 24 ust. 2 pkt 5 ustawy, wedle którego uzasadnione wątpliwości mogą dotyczyć również wystąpienia związanych z osobą sprawdzaną okoliczności powodujących ryzyko jej podatności na szantaż lub wywieranie presji (wyroki z 20 stycznia 2021 r., III OSK 2140/21–2145/21).

3.29. Świadczenia w drodze wyjątku

Świadczenia w drodze wyjątku zostały uregulowane w następujących aktach prawnych: ustawie z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych[95], w ustawie z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników[96], a także w ustawie z dnia 31 stycznia 2019 r. o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym[97].

Zgodnie z art. 83 ust. 1 ustawy o emeryturach i rentach ubezpieczonym oraz pozostałym po nich członkom rodziny, którzy wskutek szczególnych okoliczności nie spełniają warunków wymaganych w ustawie do uzyskania prawa do emerytury lub renty, nie mogą – ze względu na całkowitą niezdolność do pracy lub wiek – podjąć pracy lub działalności objętej ubezpieczeniem społecznym i nie mają niezbędnych środków utrzymania, Prezes Zakładu może przyznać w drodze wyjątku świadczenia w wysokości nieprzekraczającej odpowiednich świadczeń przewidzianych w ustawie.

Zasadą jest, że w ramach powyższej regulacji rozpatruje się prawo do świadczenia, o które dana osoba ubiegała się w postępowaniu zwykłym i którego odmówiono ze względu na brak spełnienia ustawowych warunków. Z uprawnień przewidzianych w tym przepisie mogą skorzystać ci ubezpieczeni (członkowie rodziny), którzy spełniają łącznie następujące wymogi: 1) wskutek szczególnych okoliczności nie spełniają warunków wymaganych w ustawie do uzyskania prawa do emerytury lub renty; 2) nie mogą – ze względu na całkowitą niezdolność do pracy lub wiek – podjąć pracy lub działalności objętej ubezpieczeniem społecznym; 3) nie mają niezbędnych środków utrzymania. Brak choćby jednej z powyższych przesłanek wyklucza przyznanie tego świadczenia. Świadczenie w drodze wyjątku nie ma charakteru roszczeniowego, a jego przyznanie następuje w ramach tzw. uznania administracyjnego.

Przedmiotem spraw rozpatrywanych przez NSA na gruncie ww. przepisu przeważnie były wyroki WSA oddalające skargi na decyzje Prezesa ZUS o odmowie przyznania świadczenia w drodze wyjątku. NSA rozważał w tych sprawach rozumienie pojęcia „szczególnych okoliczności", które uzasadniałyby przyznanie takiego świadczenia. W 2021 r. NSA

[95] Dz.U. z 2021 r. poz. 291; dalej: ustawa o emeryturach i rentach.

[96] Dz.U. z 2020 r. poz. 174.

[97] Dz.U. z 2021 r. poz. 419; dalej: ustawa o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym.

w żadnej sprawie nie dostrzegł zaistnienia takich szczególnych okoliczności, powołując się w uzasadnieniach wyroków na dotychczasowe, utrwalone stanowisko NSA, że kategoria „szczególnych okoliczności" jest klauzulą generalną, której stosowanie ma charakter oceny i indywidualny. Nie chodzi tu o każdy przypadek nieotrzymania świadczenia w trybie zwykłym, lecz o taki, który na gruncie ustawy emerytalnej ogranicza, utrudnia czy wręcz udaremnia możliwość wypracowania wymaganego okresu ubezpieczenia uprawniającego do otrzymania świadczenia na zasadach ogólnych. Zaistnienie tego rodzaju zdarzeń powinno usprawiedliwiać brakujący do wymaganego staż ubezpieczeniowy. Za niespełniające ww. przesłanki NSA uznał m.in.: nieleczoną chorobę alkoholową; sytuację, w której strona nie odprowadziła składek za szereg okresów w różnych latach, prowadząc w tym czasie działalność gospodarczą; odbywanie przez ojca dziecka kary pozbawienia wolności, co miałoby usprawiedliwiać bezczynność zawodową dającą tytuł do świadczenia z ubezpieczenia społecznego (przykładowo wyroki z: 23 lutego 2021 r., III OSK 3045/21; 15 czerwca 2021 r., III OSK 3525/21; 5 listopada 2021 r., III OSK 5701/21).

Za usprawiedliwioną – w świetle przesłanki szczególnych okoliczności – należy uznać bierność zawodową występującą w powiązaniu z koniecznością sprawowania opieki nad dzieckiem niepełnosprawnym, bądź obłożnie chorym członkiem rodziny. Czas sprawowania tej opieki zaś może stanowić okres nieskładkowy. Zwiększa on zatem staż ubezpieczeniowy osoby ubiegającej się o ustalenie prawa do świadczeń emerytalno-rentowych, nawet przy tym zastrzeżeniu, że jego maksymalny wymiar może wynosić 6 lat (wyrok z 19 listopada 2021 r., III OSK 4939/21).

Wprawdzie przesłanka braku posiadania niezbędnych środków utrzymania, która nie została przez ustawodawcę zdefiniowana, lecz w orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalone jest stanowisko, zgodnie z którym ww. przesłankę należy ocenić, porównując sytuację materialną ubiegającego się o świadczenie z wysokością świadczeń określonych w przepisach jako minimalne. Uznaje się bowiem, że najniższe świadczenie przyznawane w trybie zwykłym umożliwia zabezpieczenie podstawowych potrzeb uprawnionej osoby. Chodzi przy tym jedynie o potrzeby natury podstawowej, które swym zakresem mogą znacznie odbiegać od potrzeb w szerszym znaczeniu (wyrok z 23 lutego 2021 r., III OSK 3029/21).

Nie można wyprowadzić generalnej tezy, że orzecznictwo sądowoadministracyjne traktuje minimalną emeryturę czy rentę przyznawaną w trybie zwykłym jako bezwzględny wskaźnik, od którego zależy przyznanie bądź odmowa przyznania świadczenia w drodze wyjątku, o którym mowa w art. 83 ust. 1 ustawy o emeryturach i rentach z FUS. W tych sprawach, przy interpretacji pojęcia braku „niezbędnych środków utrzymania", świadczenie minimalne ma znaczenie jedynie jako swoiste kryterium odniesienia, które spełnia wyłącznie funkcję pomocniczą (wyrok z 30 lipca 2021 r., III OSK 3898/21).

Osoba, która nie osiągnęła wieku emerytalnego lub nie jest całkowicie niezdolna do pracy nie może być uznana za osobę, która nie może podjąć pracy lub innej działalności zarobkowej objętej ubezpieczeniem społecznym z powodu całkowitej niezdolności do pracy lub wieku (wyrok z 9 września 2021 r., III OSK 2256/21).

Kolejne świadczenie przyznawane w drodze wyjątku reguluje art. 82 ust. 1 ustawy o emeryturach i rentach, zgodnie z którym Prezes Rady Ministrów w szczególnie uzasadnionych przypadkach może przyznać emeryturę lub rentę na warunkach i w wysokości innej niż określone w ustawie. Przyznanie świadczenia w trybie powyższego przepisu nie jest uzależnione od spełnienia formalnych wymogów, jak ma to miejsce w przypadku świadczenia przyznawanego przez Prezesa ZUS. Świadczenie specjalne Prezes Rady Mini-

strów może przyznać tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach, co jak potwierdza dotychczasowe orzecznictwo, należy wiązać z wybitnymi zasługami na niwie zawodowej, artystycznej, społecznej czy też politycznej lub z zaistnieniem nadzwyczajnych zdarzeń losowych. Brana jest oczywiście pod uwagę sytuacja bytowa, jednakże nie może być ona jedyną przesłanką. Każdorazowo okoliczności te powinny być badane i oceniane w sposób indywidualny, a omawiana instytucja nie może być stosowana jako powszechna. W omawianej sprawie odmówiono stronie, której sytuacja życiowa oraz jej rodziny – zdrowotna, materialna jak i społeczna – była trudna. Nie może to jednak stanowić przesłanki przyznania emerytury specjalnej (wyrok z 14 czerwca 2021 r., III OSK 3600/21).

Następną kategorią spraw dotyczących świadczeń w drodze wyjątku są sprawy związane z rodzicielskim świadczeniem uzupełniającym. Ustawa o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym w art. 1 ust. 2 stanowi, że celem przyznania ww. świadczenia jest zapewnienie niezbędnych środków utrzymania osobom, które zrezygnowały z zatrudnienia lub innej działalności zarobkowej albo ich nie podjęły, ze względu na wychowywanie dzieci. Zarówno treść normatywna ustawy, jak i uzasadnienie jej projektu mocno akcentują kwestię wychowania dziecka. Konsekwencją tego jest zawarcie w treści ustawy definicji legalnej instytucji wychowania, a także uczynienie z wychowania dziecka kluczowej przesłanki, warunkującej przyznanie omawianego świadczenia. Ustawodawca nie zdefiniował wprawdzie wprost pojęcia „matki", ale posłużył się definicją legalną pojęcia „dziecka". Przyjął, że oznacza ono dziecko własne lub współmałżonka, lub dziecko przysposobione, lub przyjęte na wychowanie w ramach rodziny zastępczej, z wyjątkiem rodziny zastępczej zawodowej (art. 2 pkt 1). Tego rodzaju regulacja prawna nakazuje przyjąć, że przewidziane omawianą ustawą świadczenie nie jest związane z władzą rodzicielską rodzica (przysposabiającego) przysługującą mu w stosunku do dziecka (art. 95 § 1 i art. 96 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego), czyli, że jest związane nie tyle z faktem samego urodzenia dziecka lub jego przysposobienia, a głównie z jego wychowaniem.

Przez pojęcie „wychowanie" ustawodawca rozumie: „sprawowanie osobistej opieki nad dziećmi polegającej na stałym bezpośrednim i ciągłym wykonywaniu ogółu obowiązków spoczywających na rodzicach w ramach praw im przysługujących względem dzieci w celu należytego sprawowania pieczy nad nimi i nad ich majątkiem" (art. 2 pkt 9 ustawy). Z treści tego przepisu wynika, że wychowanie – w pojęciu ustawodawcy – ma polegać na wykonywaniu przez osobę uprawnioną pewnych obowiązków w stosunku do dziecka oraz jego majątku. Wprawdzie czynności te określono w sposób ogólny, nawiązując do praw przysługujących rodzicowi w stosunku do dziecka, ale ustawodawca nie utożsamia wychowania dziecka ze sprawowaniem nad nim władzy rodzicielskiej.

Nie można wprowadzać konkretnych ram czasowych dla ustalenia przesłanki „wychowała", ale w każdym konkretnym przypadku ustalać czy czynności podejmowane względem dziecka przez matkę doprowadziły do jego wychowania, czyli do względnej samodzielności w jego bieżącym funkcjonowaniu, czy też z uwagi na wiek dziecka (np. kilkulatek) proces ten nie został zakończony, lub też z uwagi na wiek dziecka (np. nastolatek), w którym matka rozpoczęła dopiero wykonywanie tych czynności, nie można przyjąć, że spełniła przesłankę wychowania. W sytuacji, w której matka urodziła czworo dzieci, jednak jedno z czworga dzieci zmarło w wieku niespełna 4 lat, nie można przyjąć, że matka zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy urodziła i wychowała co najmniej czworo dzieci, albowiem w stosunku do zmarłego dziecka ten proces wychowania nie został zakończony (wyrok z 15 września 2021 r., III OSK 2326/21, podobnie w wyroku z 5 października 2021 r., III OSK 4005/21).

4. Zagadnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach z zakresu Izby Ogólnoadministracyjnej w opinii Biura Orzecznictwa

Orzecznictwo należące do właściwości Izby w 2021 r. charakteryzowało się stabilnością, a pojawiające się sporadycznie rozbieżności eliminowane były poprzez działalność uchwałodawczą NSA, narady bądź monitorowanie ich przez Biuro Orzecznictwa. Poniżej przedstawione zostaną zagadnienia ważne z punktu widzenia stabilności orzeczniczej Izby.

4.1. Prawo budowlane

4.1.1. Legitymacja czynna prezydenta miasta na prawach powiatu w postępowaniu, w którym wydał on decyzję w pierwszej instancji. Zgodnie z art. 80 ust. 1 pkt 1 i art. 82 ust. 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane[98] starosta jest organem administracji architektoniczno-budowlanej pierwszej instancji (w sprawach niezastrzeżonych w art. 82 ust. 3 i 4 powołanej ustawy dla wojewody). Stosownie do art. 92 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym[99] prezydent miasta na prawach powiatu posiada kompetencje do działania jako organ powiatu, tj. starosta. Z kolei, na podstawie art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym[100] prezydent miasta jest organem wykonawczym gminy. W konsekwencji tych rozwiązań prawnych prezydent miasta na prawach powiatu łączy w sobie uprawnienia do realizacji zadań z zakresu samorządu gminnego, jak i samorządu powiatowego.

Za utrwalone uznano stanowisko, zgodnie z którym powierzenie organowi jednostki samorządu terytorialnego właściwości do orzekania w sprawie indywidualnej w formie decyzji administracyjnej wyłącza możliwość dochodzenia przez tę jednostkę jej interesu prawnego w trybie postępowania administracyjnego, czy też sądowoadministracyjnego. Rola jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym jest wyznaczona przepisami prawa materialnego. Ustawa może jednak organowi jednostki samorządu terytorialnego wyznaczyć rolę organu administracji publicznej – w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a. Wtedy będzie on bronił interesu jednostki samorządu terytorialnego w formach właściwych dla organu prowadzącego postępowanie. Powierzenie organowi jednostki samorządu terytorialnego właściwości do orzekania w sprawie indywidualnej w formie decyzji administracyjnej (tzw. władztwo w sferze imperium) wyłącza możliwość dochodzenia przez tę jednostkę jej interesu prawnego opartego na sferze uprawnień cywilnoprawnych (tzw. sfery dominium) w trybie postępowania administracyjnego (instancyjnego), jak też nadzwyczajnego, czy sądowoadministracyjnego.

Jednostki samorządu terytorialnego mogą korzystać z prawa do sądu na podstawie szczególnego przepisu ustawy zasadniczej, w myśl którego jednostkom tym przysługuje „sądowa ochrona" ich samodzielności (art. 165 ust. 2 Konstytucji RP). Samorząd pełni jednakże funkcję służebną wobec tworzących go wspólnot samorządowych i nie może mieć szerszej ochrony prawnej niż podmioty, których interesom ma służyć. Stworzenie jednostkom samorządu terytorialnego prawnej możliwości dochodzenia swego interesu przed są-

[98] Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.; dalej: Prawo budowlane.
[99] Dz.U. z 2020 r. poz. 920 ze zm.
[100] Dz.U. z 2021 r. poz. 1372 ze zm.

dem administracyjnym przeciwko interesowi prawnemu obywatela, który był przedmiotem decyzji organu tej jednostki wydanej w pierwszej instancji naruszałoby standardy demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Jedynie w niektórych ustawach materialnoprawnych ustawodawca, dostrzegając kolizję interesów prawnych miasta na prawach powiatu oraz interesów prawnych jednostki, wprowadził wyraźne wyłączenie prezydenta miasta na prawach powiatu sprawującego funkcję starosty w sprawach, w których stroną postępowania jest gmina lub powiat (art. 124 ust. 8, art. 142 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami[101]). Wskazano, że Prawo budowlane nie przewiduje możliwości takiego wyłączenia organu.

Jednostka samorządu terytorialnego jako osoba prawna może być stroną postępowania administracyjnego, gdy zakres rozstrzygnięcia obejmuje jej sferę interesu prawnego. Jednak, gdy jednostka samorządu terytorialnego w danym postępowaniu administracyjnym wykonuje władztwo publiczne wobec innych podmiotów, poprzez rozstrzyganie o ich prawach lub obowiązkach w formie decyzji – wówczas ta jednostka nie staje się stroną tego postępowania (por. wyroki z: 10 marca 2021 r., II OSK 376/19; 10 marca 2021 r., II OSK 3504/19; 16 kwietnia 2021 r., II OSK 2709/19; 12 października 2021 r., II OSK 2758/19; postanowienia z: 16 kwietnia 2021 r., II OSK 214/21; 21 września 2021 r., II OSK 1851/21; 20 października 2021 r., II OSK 2103/21). Dla poparcia tego stanowiska powoływano uchwały NSA z 19 maja 2003 r., OPS 1/03 i z 16 lutego 2016 r., I OPS 2/15, a także wyrok TK z 29 października 2009 r., K 32/08, w którym Trybunał uznał art. 33 § 1 i 2 p.p.s.a. za zgodny z art. 165 § 1 i 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim pozbawia prawa do udziału na prawach strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym gminę, której wójt (burmistrz, prezydent) wydał jako organ pierwszej instancji decyzję, a także art. 50 § 1 p.p.s.a. za zgodny z art. 165 § 1 i 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim pozbawia gminę prawa wniesienia skargi na decyzję organu wyższej instancji wydaną w wyniku rozpatrzenia odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez wójta (burmistrza, prezydenta) tej gminy w sytuacji, gdy decyzja organu odwoławczego ma wpływ na prawa i obowiązki tej gminy lub jej organów. Trybunał podkreślił, że jednostki samorządu terytorialnego nie mają własnych, prawnie chronionych interesów, których mogłyby dochodzić w relacjach z administrowanymi.

Odosobnione było stanowisko, w którym uznano, że chociaż funkcję organu starostwa i organu gminy pełni ten sam podmiot (prezydent miasta), to nie należy tych funkcji utożsamiać, są to bowiem funkcje od siebie niezależne. Wskazano, że nie występuje sytuacja, kiedy ten sam organ administracji zamierzał działać w sferze „imperium", to jest wydając decyzję administracyjną, a zarazem w sferze „dominium", to jest występować jako strona postępowania, z faktu bycia właścicielem nieruchomości. Stwierdzono, że z racji bycia właścicielem nieruchomości, na której ma być realizowana inwestycja oraz właścicielem nieruchomości sąsiadujących z inwestycją miasto jest podmiotem praw i obowiązków jak każdy właściciel dbający o własną nieruchomość. Ma zatem podobne do innych stron postępowania prawa i interesy prawne, które w relacji z innymi stronami postępowania należy chronić. Skoro tak, to nie można mu odmówić udziału w postępowaniu, które może doprowadzić do zagospodarowania jego nieruchomości lub zagospodarowania nieruchomości sąsiadujących z jego nieruchomościami w sposób naruszający jego prawo lub prawo jako takie (por. postanowienie NSA z 14 stycznia 2021 r., II OSK 3425/19).

Zagadnienie powyższe jest monitorowane w Wydziale II BO NSA.

[101] Dz.U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.

4.1.2. Kumulacja mocy anten stacji bazowych telefonii komórkowej. W orzecznictwie ugruntowane jest stanowisko, zgodnie z którym dla ustalenia, czy mamy do czynienia z inwestycją mogącą znacząco oddziaływać na środowisko, wymagane jest uwzględnienie kumulacji oddziaływań lub sumowania się parametrów tego samego rodzaju przedsięwzięcia. Wykładnia systemowa § 3 ust. 1, podobnie jak § 2 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko[102] prowadzi do wniosku, że celem prawodawcy było wskazanie inwestycji, które mogą znacząco (potencjalnie lub zawsze) oddziaływać na środowisko, co oznacza, że rolą organów powołanych do ochrony środowiska jest ustalenie, w jaki sposób inwestycja (a nie poszczególne anteny) wpłynie na środowisko. Dla poczynienia prawidłowych ustaleń niezbędne jest zatem określenie nie tylko mocy poszczególnych anten, ale i rozważenie ewentualnego nakładania się (nachodzenia) wiązek promieniowania emitowanych przez poszczególne anteny. Nie można bowiem wykluczyć, że ewentualne nakładanie lub nachodzenie się wiązek spowoduje, że moc promieniowania znacznie przekroczy wielkości dopuszczalne (por. wyroki NSA z: 27 stycznia 2021 r., II OSK 2336/20, 23 kwietnia 2021 r., II OSK 2085/18, 25 sierpnia 2021 r., II OSK 3416/18, 4 listopada 2021 r., II OSK 135/19, 17 listopada 2021 r., II OSK 3436/18).

Odosobnione jest stanowisko, zgodnie z którym powołane rozporządzenie mówi o mocy pojedynczej anteny i bez znaczenia jest, czy w jej otoczeniu znajdują się inne tego typu przedsięwzięcia. Pojedyncza antena jest źródłem sygnału i to właśnie jej moc, przekładająca się na emitowane promieniowanie w określonym kierunku i pod określonym kątem wynikającym z parametrów jej zainstalowania (tilt, stopień ustawienia kąta), wskazuje gdzie wystąpi emitowane przez nią promieniowanie. Zasięg tego promieniowania zależny od mocy anteny, jej rodzaju oraz ustawienia, wpływa na wskazaną w rozporządzeniu odległość środka elektrycznego anteny od miejsc przeznaczonych dla ludności. Dysponując równoważną mocą promieniowaną izotropowo można wskazać zasięg (kierunek i obszar) promieniowania pojedynczej anteny. Każda antena ma swoją własną równoważną moc promieniowaną izotropowo, która, jak stanowi rozporządzenie, nie podlega sumowaniu z mocą innych anten na tym samym obiekcie. Celem właściwej kwalifikacji do przedsięwzięć z powołanego rozporządzenia nie ma więc znaczenia obecność w pobliżu innych anten. Odpada zatem kwestia oceny ewentualnej kumulacji oddziaływań. Skoro przepisy stanowią o mocy promieniowanej izotropowo dla pojedynczej anteny, to należy badać, czy miejsca dostępne dla ludzi znajdują się na osi (prostej prowadzonej od środka elektrycznego anteny będącego środkiem układu współrzędnych, względem którego określa się charakterystykę promieniowania anteny) konkretnych nadajników w odległości wskazanej w rozporządzeniu, która uzależniona została od mocy pojedynczej anteny (por. wyrok NSA z 20 kwietnia 2021 r., II OSK 247/19).

Zagadnienie powyższe jest monitorowane w Wydziale II BO NSA.

[102] Dz.U. z 2016 r. poz. 71.

4.2. Pomoc społeczna, świadczenia w drodze wyjątku, sprawy mieszkaniowe, edukacja, ochrona danych osobowych

4.2.1. W orzecznictwie NSA pojawiły się odmienne stanowiska co do sformułowania „wychowała" użytego w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 31 stycznia 2019 r. o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym[103], czyli jednej z przesłanek, która musi być spełniona, aby świadczenie mogło być przyznane – na tle sytuacji, gdy jedno z dzieci zmarło przed osiągnięciem pełnoletności.

Wedle pierwszego stanowiska w przypadku śmierci kilkuletniego dziecka nie można uznać, że została wobec niego wypełniona przesłanka z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.r.ś.u. W sprawie, w której o przyznanie przedmiotowego świadczenia ubiega się kobieta, która urodziła czworo dzieci, jednak jedno z czworga dzieci zmarło w wieku kilku lat nie można przyjąć, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.r.ś.u. urodziła ona i wychowała co najmniej czworo dzieci, albowiem w stosunku do zmarłego dziecka ten proces wychowania nie został zakończony. Dziecko, które zmarło w wieku kilku lat nie mogło być na tyle rozwinięte, aby mogło w miarę samodzielnie funkcjonować zarówno w bieżącym, codziennym życiu jak i w grupie społecznej, czy społeczeństwie. Zatem proces wychowania takiego dziecka nie został jeszcze zakończony (tak w wyrokach NSA z: 30 listopada 2021 r., III OSK 5729/21, 16 listopada 2021 r., III OSK 4874/21, 5 października 2021 r., III OSK 4005/21 oraz 15 września 2021 r., III OSK 2326/21).

Ponadto zwrócono również uwagę, że utożsamianie wychowania w rozumieniu ustawy o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym ze sprawowaniem władzy rodzicielskiej jest nieuzasadnione. Decydujące znaczenie ma przesłanka wychowania, wychowywać zaś można dzieci własne lub urodzone przez inną osobę (tak w wyrokach NSA z: 27 października 2020 r., I OSK 1540/20, 21 października 2020 r., I OSK 569/20 oraz 21 października 2020 r., I OSK 1020/20.

Odmienne stanowisko wyraził NSA w wyroku z 29 kwietnia 2020 r., I OSK 500/20, uznając, że śmierć kilkuletniego dziecka nie wyklucza wypełnienia przez matkę przesłanki wychowania zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.r.ś.u. NSA stwierdził, że ustawodawca, w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.r.ś.u., celowo użyto formy dokonanej czasownika „wychować". Nie wskazał też np. czasokresu wychowywania. W świetle ustawowej definicji wychowania, zawartej w art. 2 pkt 9 u.r.ś.u., nieuprawnione jest stanowisko, że proces wychowania ma być procesem długotrwałym. Długotrwałość nie jest bowiem synonimem stałości ani ciągłości. Ta sama uwaga dotyczy pojęcia „ciągłość". Ciągłość nie oznacza długotrwałości. Co istotne, sam przepis art. 2 pkt 9 u.r.ś.u. w definicji wychowania nie wskazuje przesłanki długotrwałości. Tak więc wykładnia gramatyczna tego przepisu nie wskazuje na to, by proces wychowania musiał mieć charakter długotrwały. Z ustawowej definicji wychowania określonej w art. 2 pkt 9 u.r.ś.u. wynika, że określone tam działania składające się na proces wychowania odnoszą się do dziecka w każdym wieku. Jest tam jedynie mowa o stałym, bezpośrednim i ciągłym wykonywaniu obowiązków w zakresie wychowania. Dodać należy, że

[103] Dz.U. z 2021 r. poz. 419 ze zm.; dalej: u.r.ś.u. Wedle art. 3 ust. 1 pkt 1 świadczenie może być przyznane matce, która urodziła i wychowała lub wychowała co najmniej czworo dzieci. Natomiast zgodnie z art. 2 pkt 9 wychowanie w rozumieniu ustawy oznacza sprawowanie osobistej opieki nad dziećmi polegającej na stałym, bezpośrednim i ciągłym wykonywaniu ogółu obowiązków spoczywających na rodzicach w ramach praw im przysługujących względem dzieci w celu należytego sprawowania pieczy nad nimi i nad ich majątkiem.

podstawowym celem tej regulacji jest „zapewnienie środków utrzymania osobom, które zrezygnowały z zatrudnienia lub go nie podjęły ze względu na wychowywanie dzieci w rodzinach wielodzietnych". Przesłanka wychowania dziecka, określona w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.r.ś.u., jest spełniona, jeżeli matka sprawowała osobistą opiekę nad dzieckiem w sposób wskazany w art. 2 pkt 9 u.r.ś.u. przez okres przysługującej jej władzy rodzicielskiej nad zmarłym przedwcześnie dzieckiem (analogiczne stanowisko zaprezentowane zostało w wyrokach NSA z 18 grudnia 2020 r., I OSK 1541/20 i I OSK 1207/20).

W orzecznictwie pojawiło się również stanowisko, zgodnie z którym przesłankę wychowania dziecka w rozumieniu ustawy o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym uznać można za wypełnioną dopiero po osiągnięciu przez dziecko pełnoletniości. W wyroku z 18 sierpnia 2020 r., I OSK 848/20 NSA stwierdził, że w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.r.ś.u. ustawodawca posłużył się formą czasu dokonanego. Tego rodzaju zabieg gramatyczny może być rozumiany wyłącznie w ten sposób, że intencją ustawodawcy było takie oznaczenie kręgu adresatów omawianej ustawy, by znalazły się w nim osoby, które osobistymi staraniami doprowadziły swoje dzieci do okresu dorosłości. Skoro ustawodawca uznał (art. 2 pkt 9), że wychowanie dziecka polega m.in. na sprawowaniu pieczy nad dzieckiem i jego majątkiem, to zestawiając powyższe z cywilistycznym rozumieniem pojęcia pełnej zdolności do czynności prawnych, uzasadniona jest konkluzja, że wychowanie dziecka w świetle treści art. 3 ust. 1 pkt 1 u.r.ś.u. trwa do czasu osiągnięcia przez nie pełnoletności. Mając powyższe na uwadze, przesłankę opisaną w art. 3 ust. 1 u.r.ś.u. zwrotu „wychowała (...) co najmniej 4 dzieci" należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się ona do tych rodziców, którzy wobec co najmniej czwórki dzieci sprawowali obowiązki opisane w art. 2 pkt 9 omawianej ustawy aż do czasu osiągnięcia przez co najmniej czwórkę dzieci pełnoletności.

4.2.2. W orzecznictwie NSA pojawiły się odmienne stanowiska co do możliwości przyznania świadczenia pielęgnacyjnego osobie niebędącej małżonkiem osoby niepełnosprawnej, wymagającej opieki, w sytuacji gdy osoba niepełnosprawna pozostaje w związku małżeńskim, a jej małżonek nie legitymuje się orzeczeniem o niepełnosprawności w stopniu znacznym. Zgodnie z art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych[104] świadczenie pielęgnacyjne nie przysługuje, jeżeli osoba wymagająca opieki pozostaje w związku małżeńskim, chyba że współmałżonek legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności.

Część składów orzekających NSA sprawowanie opieki nad osobą pozostającą w związku małżeńskim przez inną osobę niż małżonek, lecz obciążoną obowiązkiem alimentacyjnym, w szczególności przez dziecko niepełnosprawnego małżonka, nie wyłącza możliwości przyznania świadczenia pielęgnacyjnego osobie sprawującej opiekę. Pogląd ten pozostaje aktualny także w sytuacji, gdy małżonek obowiązany do sprawowania opieki nad niepełnosprawnym współmałżonkiem sam nie legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, ale obiektywnie nie jest zdolny tego obowiązku wypełnić, a opiekę tą – niejako w zastępstwie małżonka – sprawuje osoba zobowiązana w dalszej kolejności do alimentacji na rzecz osoby wymagającej opieki (tak w wyrokach NSA z: 25 stycznia 2021 r., I OSK 2103/20; 14 lipca 2021 r., I OSK 394/21; 15 czerwca 2021 r., I OSK 364/21; 18 listopada 2021 r., I OSK 744/21 oraz 10 grudnia 2021 r., I OSK 817/21).

Zgodnie z drugim stanowiskiem, wedle literalnego brzmienia art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ ustawy o świadczeniach rodzinnych, zasadne i konieczne jest ograniczenie ustawowe-

[104] Dz.U. z 2020 r. poz. 111 ze zm.

go prawa do otrzymania świadczenia pielęgnacyjnego przez osoby wymienione w art. 17 ust. 1 tej ustawy ze względu na pozostawanie osoby wymagającej opieki w związku małżeńskim. Otrzymanie więc świadczenia pielęgnacyjnego przez osoby wymienione w art. 17 ust. 1 ustawy o świadczeniach rodzinnych pomimo pozostawania przez osobę wymagającą opieki w związku małżeńskim jest możliwe jedynie w sytuacji, w której współmałżonek takiej osoby legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (tak w wyrokach NSA z: 18 stycznia 2021 r., I OSK 2164/20; 24 lutego 2021 r., I OSK 2391/20 i I OSK 2422/20; 19 maja 2021 r., I OSK 229/21; 14 października 2021 r., I OSK 575/21, I OSK 627/21 i I OSK 635/21; 26 października 2021 r., I OSK 700/21; 10 listopada 2021 r., I OSK 699/21 oraz 6 grudnia 2021 r., I OSK 815/21.

4.2.3. W odniesieniu do wykładni art. 6 ustawy z dnia 1 kwietnia 2016 r. o zakazie propagowania komunizmu lub innego ustroju totalitarnego przez nazwy jednostek organizacyjnych, jednostek pomocniczych gminy, budowli, obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz pomniki[105] w orzecznictwie NSA pojawiły się odmienne poglądy.

Przepis ten stanowi obliguje właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego albo związku, o którym mowa w art. 4 do zmiany nazwy obowiązującej w dniu wejścia w życie ustawy: budowli, obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, w tym dróg, ulic, mostów i placów, jeśli ta nazwa upamiętnia osoby, organizacje, wydarzenia lub daty symbolizujące komunizm lub inny ustrój totalitarny lub propagujące taki ustrój w inny sposób. Zmiana ta musi nastąpić w terminie 12 miesięcy od dnia jej wejścia w życie (ust. 1), a w przypadku niewykonania tego obowiązku wojewoda wydaje zarządzenie zastępcze (ust. 2), w którym nadaje nazwę zgodną z art. 1, w terminie 3 miesięcy od dnia, w którym upłynął ww. termin. Wydanie zarządzenia zastępczego wymaga opinii IPN potwierdzającej niezgodność nazwy obowiązującej w dniu wejścia w życie ustawy z art. 1 (ust. 3).

W wyroku z 30 września 2021 r., III OSK 2110/21, NSA stwierdził, że opinia IPN, jako niewiążąca, jest jedynie ustawowo określonym elementem postępowania przed organem nadzoru, a więc jej treść nie zwalnia organu nadzoru od dokonania oceny, czy dana nazwa jest nazwą symbolizującą lub propagującą komunizm. Aby dana osoba, wydarzenie lub data mogły być uznane za symbol ustroju totalitarnego (np. komunizmu) musi zostać wykazane, że stanowi właśnie taki symbol. Nazwa symbolizuje ustrój totalitarny, jeżeli jego oznaczenie jednoznacznie jest kojarzone z danym ustrojem, jest powszechnie rozpoznawalne i na tyle wyodrębnione, że samodzielne jej używanie pozwala na identyfikację z daną ideologią. Tylko wówczas można stwierdzić, że nazwa taka symbolizuje ustrój totalitarny (por. wyroki NSA z: 20 marca 2019 r., II OSK 3391/18 i 3 kwietnia 2019 r., II OSK 3079/18).

Wymóg uzyskania opinii rozumieć więc należy jedynie w ten sposób, że wojewoda nie może wydać zarządzenia bez tej opinii, a nie, że opinia ta w istocie ma „zastąpić" zarządzenie wojewody. Zatem to obowiązkiem organu nadzoru jest dokonanie oceny i wykazanie, że określona osoba symbolizuje lub propaguje komunizm. Tylko wtedy, gdy symbol jest czytelny i rozpoznawalny można przyjąć, że stanowi on „znak" danej idei, czy systemu. Postaciami symbolicznymi dla komunizmu są jego współtwórcy lub prominentni działacze. Nie symbolizują natomiast komunizmu osoby wprawdzie związane z tym systemem, które jednak współcześnie nie są rozpoznawalne w tym charakterze w kręgach społecznych szerszych niż znawcy historii. Mając na uwadze funkcję zwrotów i pojęć niedookreślonych, którą jest przede wszystkim bardziej elastyczna regulacja pozbawiona kazuistycznych prze-

[105] Dz.U. z 2018 r. poz. 1103; dalej: u.z.p.k.

pisów, należy przyjąć, że użycie w art. 1 u.z.p.k. nieostrego określenia „symbolizuje", zamiast kazuistycznego odwołania się do obiektywnych faktów historycznych, jest celowym zabiegiem, służącym pozostawieniu podmiotom podejmującym rozstrzygnięcia i wydającym opinie na podstawie ustawy większego marginesu uznania, co jednak powoduje, że podejmowane rozstrzygnięcia i opinie muszą być uzasadnione, w szczególności w zakresie wykazania, że w określonym przypadku zachodzi sytuacja podpadająca pod art. 1 tej ustawy (por. wyrok NSA z 3 kwietnia 2019 r., II OSK 3079/18 – analogiczne stanowisko zaprezentowane zostało w wyrokach NSA z: 24 września 2021 r., III OSK 2074/21 i 30 października 2020 r., I OSK 3019/19).

Do wyroku o sygn. akt III OSK 2110/21 złożono zdanie odrębne, w którym wskazano m.in., że skoro podstawą ustalenia czy dana osoba, wydarzenie, data symbolizuje lub propaguje komunizm niezbędne jest zasięgnięcie opinii IPN, to oznacza, iż przesłanka symbolizowania lub propagowania badana jest wyłącznie w kontekście faktów historycznych i nic ponadto, a świadomość społeczeństwa czy też jego kojarzenie kogoś lub czegoś z systemem komunistycznym nie ma najmniejszego znaczenia.

Tożsame stanowisko zaprezentowano w wyroku z 7 września 2021 r., III OSK 1906/21, w którym stwierdzono, że ustanowienie w art. 6 ust. 3 u.z.p.k. obligatoryjności opinii IPN wynika w sposób oczywisty z potrzeby uzyskania przez organ nadzoru sprawdzonych informacji i wiadomości z zakresu historii i doktryn politycznych, niezbędnych do ustalenia okoliczności istotnych dla stwierdzenia ewentualnego obowiązku zmiany nazwy w drodze zarządzenia zastępczego. Wypływają z tego wnioski, że po pierwsze, dla ustalenia, czy nazwa symbolizuje lub propaguje komunizm konieczne jest ustalenie prawdy historycznej; po drugie, w procedurze wydawania zastępczego (lub stwierdzania nieważności uchwały) nie jest prawnie dopuszczalne ustalanie, czy weryfikowanie odbioru społecznego danej nazwy. Podobnie orzeczono w wyroku z 7 września 2021 r., III OSK 2260/21.

4.3. Zagospodarowanie przestrzenne

W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się wątpliwości dotyczące relacji tzw. uchwał reklamowych (krajobrazowych) do materii planistycznej zawartej w miejscowych planach zagospodarowania przestrzennego. Na mocy ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu[106] do ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym[107] dodano przepisy art. 37a–37e, zawierające odpowiednio: fakultatywne upoważnienie dla rady gminy do ustalenia w formie uchwały zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń, ich gabarytów, standardów jakościowych oraz rodzajów materiałów budowlanych, z jakich mogą być wykonane (art. 37a, art. 37c u.p.z.p.); szczególny, rozbudowany tryb przygotowania i podejmowania takiej uchwały (art. 37b u.p.z.p.), a także sankcje administracyjne w postaci administracyjnych kar pieniężnych za jej nieprzestrzeganie (art. 37d, art. 37e u.p.z.p.). Z mocy postanowień ustawy uchwała reklamowa jest aktem prawa miejscowego (art. 37a ust. 4 u.p.z.p.) i dotyczy całego obszaru gminy, z wyłączeniem terenów zamkniętych ustalonych przez inne organy niż ministra właściwego do spraw transportu (art. 37a ust. 5 u.p.z.p.), z tym że może przewidywać różne regulacje dla różnych obszarów gminy (art. 37a ust. 6 u.p.z.p.).

[106] Dz.U. z 2015 r. poz. 774.

[107] Dz.U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.; dalej: u.p.z.p.

W orzecznictwie podnoszono, że istota powyższych zmian legislacyjnych polegała na „wyjęciu" zagadnień dotychczas regulowanych na podstawie art. 15 ust. 3 pkt 9 u.p.z.p. z zakresu materii planistycznej i uczynienie z niej materii regulowanej odrębną uchwałą (art. 37a ust. 1 u.p.z.p.), bez zmiany fakultatywnego charakteru samej regulacji gminnej poświęconej zasadom i warunkom sytuowania obiektów małej architektury. Organy stanowiące gmin nie utraciły kompetencji do określania zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury oraz ogrodzeń, jednakże według nowej regulacji, powinny to uczynić w odrębnej niż plan miejscowy uchwale stanowiącej akt prawa miejscowego, chyba że znajdują zastosowanie przepisy przejściowe zawarte w art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmacnianiem narzędzi ochrony krajobrazu[108] (wyrok WSA: we Wrocławiu z 8 listopada 2017 r., II SA/Wr 586/17 i w Bydgoszczy z 9 grudnia 2020 r., II SA/Bd 732/20). Oznacza to, że kwestie przewidziane do uregulowania w uchwale podejmowanej na podstawie art. 37a ust. 1 u.p.z.p. – choć niewątpliwe wiążą się z kształtowaniem krajobrazu w potocznym znaczeniu – nie mogą być uznane za tożsame lub mieszczące się w pojęciu „zasady kształtowania krajobrazu" w rozumieniu art. 15 ust. 2 pkt 3a u.p.z.p. (wyrok WSA we Wrocławiu z 19 października 2017 r., II SA/Wr 595/17). Z kolei przeciwko uznaniu, iż zagadnienia, o których mowa w art. 37a ust. 1 u.p.z.p., zawierają się w bardziej ogólnym pojęciu „zasady kształtowania krajobrazu" w znaczeniu przyjętym w art. 15 ust. 2 pkt 3a u.p.z.p., przemawia – oprócz argumentów już wyżej podniesionych – także i to, że nie sposób przypisać racjonalnemu prawodawcy zamiaru, aby zagadnienia powierzone radzie gminy do uregulowania w odrębnej uchwale (reklamowej), podejmowanej w szczególnej procedurze, o charakterze fakultatywnym, stanowiły jednocześnie materię planistyczną, i to o charakterze obligatoryjnym (wyrok WSA w Poznaniu z 14 czerwca 2018 r., IV SA/Po 339/18).

Odmienny pogląd zaprezentował NSA w wyroku z 21 września 2021 r., II OSK 158/21, uznając, że uchwała reklamowa jest aktem o odmiennym charakterze i innych, dalej idących skutkach aniżeli uchwała o miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego (plan miejscowy wywołuje jedynie skutki na przyszłość i nie może ingerować w już istniejące, legalnie zrealizowane obiekty, natomiast uchwała krajobrazowa działa również *ex tunc*, w odniesieniu do obiektów małej architektury, ogrodzeń, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych istniejących w dniu jej wejścia w życie). Dodatkowo za niewykonanie postanowień uchwały krajobrazowej grożą administracyjne kary pieniężne. Taka regulacja wskazuje, że uchwały krajobrazowe zostały przewidziane dla gmin, które nie tylko widzą potrzebę ustalenia zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, ogrodzeń oraz tablic i urządzeń reklamowych na przyszłość, ale przede wszystkim dążą do dostosowania istniejących już tego typu obiektów do nowych zasad i warunków ich sytuowania.

4.4. Sprawy komunalizacji mienia

W orzecznictwie NSA zauważono rozbieżność stanowisk w sprawie oceny postępowania, którego przedmiotem jest ustalenie, czy sporna nieruchomość podpada pod działanie przepisów art. 2 ust. 1 lit. e/ dekretu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej[109], jest zagadnieniem wstęp-

[108] Dz.U. z 2015 r. poz. 774.

[109] Dz.U. z 1945 r. Nr 3, poz. 13 ze zm.; dalej: dekret PKWN.

nym[110] względem postępowania komunalizacyjnego prowadzonego w trybie nieważnościowym. W wyroku z 26 kwietnia 2021 r., I OSK 3957/18 przesądzono, że postępowanie mające na celu ustalenie, czy nieruchomości, w skład których wchodzą grunty objęte komunalizacją, podlegały pod działanie art. 2 ust. 1 lit. e/ dekretu PKWN o przeprowadzeniu reformy rolnej można uznać za prejudykat postępowania wszczętego wskutek wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji komunalizacyjnej. Tym samym nie podzielono poglądu wyrażonego w wyroku z 29 maja 2020 r., I OSK 605/19 przesądzającego, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji stwierdzającej nabycie przez gminę z mocy prawa, nieodpłatnie własności nieruchomości oraz postępowanie w sprawie podlegania przedmiotowej nieruchomości pod przepisy dekretu o reformie rolnej są odrębnymi postępowaniami prowadzonymi w oparciu o różne podstawy prawne i nie stanowi zagadnienia wstępnego, o którym mowa w art. 97 § pkt 4.

4.5. Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości

W odniesieniu do zagadnienia dotyczącego formy prawnej załatwienia odszkodowania za przejęty grunt, w wyroku z 18 lutego 2021 r., I OSK 3870/18, wyrażono pogląd, że wypłata odszkodowania za nieruchomości przejęte w trybie art. 10 ustawy z dnia 6 lipca 1972 r. o terenach budownictwa zagrodowego oraz podziale nieruchomości w miastach i osiedlach[111] następowała w drodze decyzji wydanej na podstawie art. 10 ust. 1. Wprawdzie ten przepis nie stanowi o formy, w jakiej następuje ustalenie odszkodowania, ale z treści art. 20 ust. 1 ww. ustawy[112] wynika, że załatwienie sprawy następuje w drodze decyzji (tak w wyrokach z: 24 czerwca 2020 r., I OSK 1956/19 i 29 sierpnia 2019 r., I OSK 2562/18. Tym NSA nie podzielił stanowiska prezentowanego np. w wyroku z 25 maja 2017 r., I OSK 13/17, w których przyjęto, że odszkodowanie za nieruchomość przejętą z mocy prawa w oparciu o art. 10 ustawy z 6 lipca 1972 r. ustalano w formie „wykazów odszkodowań za grunty przejęte".

Przytoczony pogląd, wyrażony w wyroku I OSK 3870/18, jest dominujący w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych.

4.6. Służby mundurowe

W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się wątpliwości dotyczące zgodności z Konstytucją postanowień art. 9 ust. pkt 1 ustawy z dnia 14 sierpnia 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach dotyczących wsparcia służb mundurowych nadzorowanych przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych, o zmianie *ustawy* o Służbie Więziennej oraz niektórych innych ustaw[113].

Postanowienia art. 9 ust. 1 tej ustawy zawierają normę intertemporalną różnicującą sytuację prawną jego adresatów, w zależności od daty wszczęcia postępowania o wyrównanie ekwiwalentu, tj.: normę nakazującą stosować poprzednie, zakwestionowane przez Trybunał

[110] Przesłanki obligatoryjnego zawieszenia postępowania z urzędu zostały określone w art. 97 § 1 k.p.a.: „Organ administracji publicznej zawiesza postępowanie: (...) 4) gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji zależy od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd".

[111] Dz.U. Nr 27, poz. 192 ze zm.

[112] Do wszczęcia postępowania i wydania decyzji w sprawach wymienionych w ustawie właściwe są organy gospodarki terenowej i ochrony środowiska prezydium powiatowej rady narodowej.

[113] Dz.U. z 2020 r. poz. 1610; dalej: u.s.r.

Konstytucyjny[114], zasady do wszystkich tych policjantów zwolnionych ze służby, których sprawy o ekwiwalent nie zostały wszczęte przed 6 listopada 2018 r. Z uwagi na fakt zaistnienia wątpliwości co do zgodności art. 9 ust. 1 u.s.r. z Konstytucją, WSA w Białymstoku[115] wystąpił z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym zgodności art. 9 ust. 1 u.s.r. w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie art. 115a ustawy o Policji w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2020 r. do spraw dotyczących ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy lub dodatkowy wszczętych po 6 listopada 2018 r. w odniesieniu do policjantów zwolnionych ze służby przed 6 listopada 2018 r., z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 32 ust. 1, art. 190 ust. 1, 3 i 4 Konstytucji RP. Wątpliwości co do konstytucyjności zaskarżonych przepisów podzielił też NSA m.in. w orzeczeniach z: 3 kwietnia 2021 r., III OZ 301/21; 11 maja 2021 r., III OZ 254/21; 23 czerwca 2021 r., III OZ 439/21; 9 lipca 2021 r., III OSK 5097/21; 4 sierpnia 2021 r., III OSK 5193/21; 15 września 2021 r., III OZ 570/21; 28 października 2021 r., III OZ 907/21; 30 listopada 2021 r., III OZ 1126/21; 16 grudnia 2021 r., III OZ 1250/21.

Natomiast w postanowieniu z 11 maja 2021 r., III OZ 281/12, NSA wyraził pogląd, że w rozstrzyganej sprawie zaistniała tzw. oczywista niekonstytucyjność, wynikająca z tego, że przepis przejściowy, tj. art. 9 ust. 1 ww. ustawy, nakazuje w pewnych przypadkach dalsze stosowanie regulacji, która została uznana za niekonstytucyjną wyrokiem TK o sygn. akt K 7/15. Ustawodawca tym samym naruszył art. 190 ust. 1 Konstytucji RP stanowiący o powszechnie obowiązującej mocy i ostateczności wyroków TK. Uznanie przez TK niekonstytucyjności przepisu oznacza, że po jego wejściu w życie nie może być stosowany – również w odniesieniu do sytuacji zapoczątkowanych przed jego wejściem w życie. Jedynym wyjątkiem jest wyrok odraczający utratę mocy obowiązującej przepisu na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP. Zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie przyjmuje się, że orzeczona przez TK niezgodność przepisu z Konstytucją RP stanowi przesłankę do odmowy przez sąd zastosowania przepisów ustawy. Uruchomienie procedury nadzwyczajnej w postaci pytania prawnego skutkuje znacznym wydłużeniem oczekiwania na załatwienie sprawy z uwagi na potrzebę zawieszenia postępowania. Zdaniem NSA sądy administracyjne, korzystając postanowień Konstytucji RP, powinny rozpoznawać sprawy.

Pogląd ten zaprezentowano w wyroku WSA w Poznaniu z 25 maja 2021 r., III SA/Po 395/21, w którym podniesiono, że stwierdzona przez TK w wyroku o sygn. akt K 7/15 niekonstytucyjność odnosi się nadal do norm prawnych wykładanych z art. 115a ustawy o Policji w brzmieniu sprzed 6 listopada 2018 r. w zw. z art. 9 ust. 1 ustawy nowelizującej i nakazał organom Policji uwzględnienie oceny prawnej wyrażoną w uzasadnieniu powołanego wyroku i wynikające z niej wskazania co do dalszego postępowania, w tym w szczególności dotyczące konieczności rozpoznania wniosku strony z pominięciem art. 9 ust. 1 ww. ustawy (tak też w wyrokach WSA w Poznaniu m.in.: z 8 czerwca 2021 r., III SA/Po 433/21; z 3 sierpnia 2021 r., III SA/Po 509/21).

[114] W wyroku z 30 października 2018 r., K 7/15, TK uznał, że art. 115a ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz.U. z 2020 r. poz. 360 ze zm.), w zakresie, w jakim ustala wysokość ekwiwalentu pieniężnego za jeden dzień niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego lub dodatkowego w wymiarze 1/30 części miesięcznego uposażenia, jest niezgodny z art. 66 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

[115] Postanowienie z 21 stycznia 2021 r., II SA/Bk 866/20 – opisane w części dotyczącej stosowania Konstytucji RP.

4.7. Dostęp do informacji

W odniesieniu do żądania informacji w sprawie prywatnej na podstawie przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej wyrażono pogląd, że postanowienia ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej[116] nie dają podstawy do otrzymania informacji we własnej sprawie, ponieważ w myśl art. 1 ust. 1 u.d.i.p. jedynie informacja o sprawach publicznych stanowi informację publiczną. Za domaganiem się udostępnienia informacji publicznej powinien przemawiać interes obiektywny, a nie subiektywny (tak w wyroku WSA w Poznaniu z 23 lutego 2021 r., II SAB/Po 160/20 oraz w wyrokach m.in.: NSA z 23 lutego 2021 r., III OSK 2638/21; WSA w Gdańsku z 13 stycznia 2021 r., II SAB/Gd 115/20; WSA w Kielcach z 28 kwietnia 2021 r., II SAB/Ke 13/21; WSA w Lublinie z 11 lutego 2021 r., II SAB/Lu 137/20; WSA w Szczecinie z 21 stycznia 2021 r., II SAB/Sz 104/20; WSA w Warszawie z 22 marca 2021 r., II SA/Wa 1603/20; WSA we Wrocławiu z 12 stycznia 2021 r., IV SAB/Wr 255/20).

Natomiast WSA w Łodzi, w wyroku z 7 maja 2021 r., II SA/Łd 124/21, wyraził pogląd, że stosownie do art. 1 ust. 1 u.d.i.p. jedynie informacja o sprawach publicznych stanowi informację publiczną. Określenia istoty pojęcia „sprawa publiczna" powinno się dokonywać na podstawie kryterium interesu ogólnego i jednostkowego. Sprawami publicznymi nie będą zatem konkretne i indywidualne sprawy określonej osoby lub podmiotu (tak NSA w wyroku z 14 lipca 2020 r., I OSK 2817/19 i powołane tam orzecznictwo).

4.8. Samorząd terytorialny

W orzecznictwie sądów administracyjnych istniała rozbieżność co do kwalifikowania aktów regulujących kwestie opłat za świadczenie usług komunalnych o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej do kategorii aktów prawa miejscowego, w tym zarządzeń wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w przedmiocie opłat za miejsca grzebalne. Obecnie analiza postanowień tych aktów pozwala na przyjęcie, że na ich podstawie dochodzi do wiążącego obciążenia podmiotów zewnętrznych wobec administracji obowiązkiem ponoszenia określonych opłat za korzystanie z cmentarza i urządzeń cmentarnych, adresaci zarządzenia zostali określeni w sposób generalny, a normy prawne mają charakter abstrakcyjny regulujący powtarzalne, a nie jednorazowe czynności związane z obowiązkiem uiszczania opłat. Adresatem norm zawartych w zarządzeniu nie jest sama administracja, gdyż skierowane są one również do podmiotów pozostających poza strukturą administracji (zewnętrzny charakter). Zarządzenie to reguluje w sposób jednostronny i konkretny kwestie opłat związanych z korzystaniem z cmentarzy komunalnych, wprowadzając katalog opłat za pochowek, obsługę pogrzebu, korzystanie z kaplicy, ekshumacje, obciążając tymi opłatami w sposób wiążący podmioty zewnętrzne wobec administracji, chcące korzystać z cmentarzy komunalnych oraz abstrakcyjny – bo dane zachowanie ma mieć miejsce w pewnych powtarzalnych okolicznościach, a nie w jednej konkretnej sytuacji. Przedmiotowe zarządzenia mają też charakter normatywny, gdyż zawierają postanowienia wyznaczające adresatom sposób zachowania się w postaci nakazu, zakazu lub uprawnienia (wyrok WSA we Wrocławiu z 8 stycznia 2021 r., III SA/Wr 106/20).

Jednostka pomocnicza gminy nie posiada ani zdolności prawnej, ani zdolności do czynności prawnej, a tym samym statut nie może wyposażyć jej w uprawnienia cywilnoprawne do korzystania z mienia. W przypadku jednostek organizacyjnych niebędących osobami

[116] Dz.U. z 2020 r. poz. 2176; dalej: u.d.i.p.

prawnymi, o zdolności prawnej takich jednostek można mówić tyko wtedy, gdy ustawa przyznaje im taką zdolność (art. 33^1 § 1 Kodeksu cywilnego). Jednostce pomocniczej nie mogą przysługiwać uprawnienia o charakterze administracyjnym do rzeczy jak np. prawo trwałego zarządu. Zgodnie z art. 43 ust. 1 u.g.n. trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną, a jednostka pomocnicza nie jest jednostką organizacyjną gminy. Z treści art. 48 ust. 1 u.s.g. wynika co najwyżej, że organom jednostki pomocniczej mogą być przyznane uprawnienia do podejmowania czynności faktycznych dotyczących mienia komunalnego, ale nie stanowiących czynności prawnych. Mogą one dotyczyć np. utrzymywania porządku, udostępniania, utrzymywania w należytym stanie składnika mienia komunalnego. Taki właśnie zakres czynności wchodzi w skład pojęcia zarządzania i korzystania z mienia w rozumieniu art. 48 ust. 1 tej ustawy (wyrok z 15 czerwca 2021 r., III OSK 3763/21).

4.9. Sprawy dotyczące cudzoziemców

W odniesieniu do możliwości wstrzymania wykonania decyzji organu pierwszej instancji w przypadku zaskarżenia do sądu rozstrzygnięcia organu o charakterze formalnym zauważono rozbieżność. W postanowieniu z 19 lutego 2021 r., II OZ 106/21, NSA stwierdził, że decyzja organu pierwszej instancji, której wstrzymania wykonania domaga się skarżąca, nie została wydana w granicach sprawy zakończonej zaskarżonym do sądu pierwszej instancji postanowieniem, ponieważ przedmiotem skargi było postanowienie stwierdzające niedopuszczalność odwołania od decyzji o zobowiązaniu cudzoziemki do powrotu z jednoczesnym zakazem ponownego wjazdu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i innych państw obszaru Schengen, wydanej na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach[117]. NSA wskazał, że rozpoznając skargę w tej sprawie sąd będzie władny badać przede wszystkim przesłanki uzasadniające zastosowanie przez organ administracji art. 134 k.p.a., stanowiącego podstawę prawną zaskarżonego rozstrzygnięcia. Dopiero w sytuacji, gdy skarga na postanowienie o niedopuszczalności odwołania zostałaby uwzględniona, sprawa dotycząca kontroli instancyjnej zobowiązania skarżącej do powrotu podlegałaby merytorycznej ocenie przez ten organ, a w dalszej kolejności ostateczna decyzja w tym przedmiocie mogłaby zostać poddana kontroli sądowej w przypadku jej zaskarżenia do sądu administracyjnego. Podobne stanowisko zostało wyrażone również w postanowieniu z 5 czerwca 2019 r., II OZ 426/19. NSA zwrócił uwagę, że w art. 134 § 1 p.p.s.a. ustawodawca posłużył się zwrotem „w granicach danej sprawy", a w art. 135 p.p.s.a. nakazał stosować przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych lub podjętych „w granicach sprawy, której dotyczy skarga", jeżeli jest to niezbędne do końcowego jej załatwienia. Również w postanowieniu z 16 maja 2018 r., II OZ 462/18, NSA podzielił pogląd, że zwrot „w granicach tej samej sprawy" użyty w art. 61 p.p.s.a. dotyczy sprawy w ujęciu materialnym, w związku z czym o postępowaniach prowadzonych w granicach danej sprawy można mówić wówczas, gdy przedmiotem tych postępowań będą sprawy wykazujące tożsamość podmiotową i przedmiotową. Stanowisko, że w sprawie ze skargi na rozstrzygnięcie procesowe nie jest możliwe wstrzymanie wykonania decyzji organu pierwszej instancji zostało wyrażone również w postanowieniach z: 16 stycznia 2019 r.,

[117] Dz.U. z 2018 r. poz. 2094 ze zm.

II OZ 1382/18; 18 stycznia 2019 r., II OZ 1392/18; 6 marca 2019 r., II OZ 146/19; 9 maja 2019 r., II OZ 393/19; 22 czerwca 2018 r., II OZ 631/18; 5 stycznia 2016 r., II OZ 1341/15.

Odmienny pogląd został wyrażony w postanowieniu z 19 stycznia 2021 r., II OZ 13/21, w którym NSA zwrócił uwagę na istotną różnicę w sformułowaniu przepisów art. 135 i art. 61 § 3 p.p.s.a. w zakresie, w jakim dotyczą one określenia granic sprawy. W pierwszym z powołanych przepisów mowa jest o aktach i czynnościach „wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga". Natomiast w drugim z powołanych przepisów mówi się o aktach „wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach tej samej sprawy". W ocenie NSA, pominięcie w art. 61 § 3 *in fine* p.p.s.a. przy opisie sprawy, w której zostały wydane lub podjęte akty, których wykonanie może być wstrzymane, słów „której dotyczy skarga" daje podstawę do przyjęcia, że zakres art. 61 § 3 zdanie ostatnie p.p.s.a. jest szerszy niż zakres art. 135 p.p.s.a. Uwzględnienie wskazanej różnicy z jednej strony uzasadnia, jak najbardziej słuszne stanowisko, według którego nie jest dopuszczalne zastosowanie art. 135 p.p.s.a. i objęcie rozstrzygnięciem decyzji organu pierwszej instancji, np. w sprawie ze skargi na postanowienie o stwierdzeniu niedopuszczalności odwołania od tej decyzji, a z drugiej strony pogląd, że w takiej sprawie jest jednak możliwe wstrzymanie wykonania decyzji organu pierwszej instancji. NSA przyjął, że art. 61 § 3 *in fine* p.p.s.a. powinien być wykładany w ten sposób, że w sprawie ze skargi na postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania dopuszczalne jest żądanie wstrzymania wykonania decyzji organu pierwszej instancji, od której wniesiono to odwołanie (zob. także postanowienia z: 21 października 2021 r., II OZ 708/21; 4 września 2019 r., I OSK 1849/19; 25 września 2019 r., II OZ 773/19; 13 kwietnia 2021 r., II OZ 205/21; 20 lipca 2021 r., II OZ 410/21; 30 października 2019 r., II OZ 982/19).

4.10. Nadzór sanitarny

Wyrokiem z 18 listopada 2021 r., II GSK 1282/21, NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji, w którym stwierdzono nieważność decyzji Mazowieckiego Państwowego Wojewódzkiego Inspektora Sanitarnego w Warszawie oraz poprzedzającej ją decyzji Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego m.st. Warszawy w przedmiocie wymierzenia kary pieniężnej za nieprzestrzeganie nakazu przemieszczania się osób w odległości nie mniejszej niż 2 metry od siebie, na podstawie art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. i art. 145 § 3 p.p.s.a. i umorzył postępowanie administracyjne w sprawie. Zdaniem sądu pierwszej instancji zaskarżona decyzja oraz decyzja ją poprzedzająca zostały wydane bez podstawy prawnej, bowiem nie mógł jej stanowić § 17 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 maja 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii[118] w związku z wystąpieniem stanu epidemii. Ustanowiony na jego gruncie nakaz (obowiązek) przemieszczenia się osób w odległości nie mniejszej niż 2 metry od siebie, po pierwsze, ingerował w konstytucyjną osobistą wolność poruszania się po terytorium RP wkraczając przez to w materię ustawową, to jest w materię zastrzeżoną do regulacji tylko i wyłącznie w drodze ustawy, a po drugie, nie znajdował uzasadnienia w upoważniającym do wydania

[118] Dz.U. z 2020 r. poz. 792 ze zm.

rozporządzenia wykonawczego art. 46a w zw. z art. 46b ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi[119].

W opinii NSA art. 52 ust. 1 Konstytucji RP zapewnia każdemu osobistą wolność poruszania się po terytorium RP i może podlegać ograniczeniom, zgodnie z art. 52 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, określonym wyłącznie w ustawie. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty danej wolności lub prawa, a ich wprowadzenie musi być konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.

Zasada wyłączności ustawy ma zupełny charakter. W systemie prawa powszechnie obowiązującego nie może pojawiać się żadna regulacja podustawowa, która nie znajduje bezpośredniego oparcia w ustawie i która nie służy jej wykonaniu, stosownie do postanowień art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Upoważnienie zawarte w art. 46a i art. 46b ustawy do wydania rozporządzenia Rady Ministrów uprawniające organ administracji do wydania decyzji represyjnej za naruszenie zakazu poruszania się na terytorium RP narusza art. 52 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zdaniem NSA nie budzi wątpliwości, że art. 48a ustawy mający stanowić podstawę nałożenia sankcji administracyjnej, doprowadził do tego, że wbrew zasadzie bezwzględnej wyłączności ustawy w dziedzinie przepisów (regulacji) o charakterze represyjnym, właściwie wszystkie istotne podmiotowe i przedmiotowe znamiona deliktów, o których mowa powyżej, zostały określone nie w ustawie, lecz w rozporządzeniu wykonawczym. W konkluzji NSA uznał, że brak było podstaw do przyjęcia, że przepis § 17 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia mógł stanowić, czy też współstanowić materialnoprawną podstawę do nałożenia kary pieniężnej za naruszenie ustanowionych nim nakazów.

Do wyroku zgłoszono zdanie odrębne, w którym wskazano m.in., że w dniu wydania zaskarżonych decyzji obu instancji w porządku prawnym funkcjonowały przepisy, które dawały podstawę do merytorycznej oceny możliwości karania za złamanie dystansu 2 m w przypadku poruszania się osób. W opinii autora *votum separatum* ograniczenia praw i wolności w związku ze stanem epidemii znajdują oparcie w regulacji ustawowej, która jest wykonaniem konstytucyjnego nakazu wynikającego z art. 68 ust. 4 Konstytucji RP. Z tego powodu ten rodzaj ograniczeń należy zaliczyć do środków konstytucyjnych niewymagających korzystania z rozwiązań prawnych właściwych dla stanów nadzwyczajnych, a ściślej – stanu klęski żywiołowej. Zakwalifikowanie tych uregulowań do zwyczajnych środków konstytucyjnych prowadzi do wniosku, że ograniczenia muszą być dokonywane z uwzględnieniem zasady proporcjonalności, która w przypadku klęski żywiołowej jest co do zasady wyłączona, gdyż w stanie klęski żywiołowej stosowne przepisy konstytucyjne wyraźnie dopuszczają naruszenia większości wolności, określając jednocześnie ich zakres i intensywność.

Jakkolwiek przedmiotowe zagadnienie, z punktu widzenia praktyki orzeczniczej, przedstawia doniosły problem prawny, to wydaje się, że z uwagi na jego jednostkowy charakter nie będzie miał wpływu na jednolitość orzecznictwa.

[119] Dz.U. z 2019 r. poz. 1239 ze zm.

IV. Zagadnienia procesowe

1. Zagadnienia ogólne

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[1], była wielokrotnie nowelizowana. W kolejnych zmianach uwzględniano głównie interpretację jej przepisów w orzecznictwie sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego, jak również potrzebę wprowadzenia rozwiązań prawnych zwiększających efektywność postępowania sądowoadministracyjnego[2]. Pojawiające się różnice poglądów w rozumieniu przepisów procesowych były poddawane wykładni poszerzonych składów orzekających NSA[3].

2. Zagadnienia procesowe

2.1. Orzekając sądy administracyjne kierowały się potrzebą zapewnienia jednostce szeroko rozumianego prawa do sądu. Rozstrzygając poszczególne zagadnienia procesowe, sądy stosowały prokonstytucyjną wykładnię przepisów prawa, tak w sprawach dotyczących kognicji sądów administracyjnych, jak i podstaw skargi kasacyjnej, czy prawa pomocy. Nieliczne wątpliwości związane ze stosowaniem przepisów procesowych rozstrzygane są poprzez inicjowanie działalności uchwałodawczej NSA bądź w poszczególnych orzeczeniach.

2.2. Do zagadnienia właściwości sądu administracyjnego odnoszono się orzecznictwie w sytuacji, gdy w rozstrzyganej konkretnej sprawie powstała wątpliwość, czy spełnione zostały przesłanki określone w art. 3 § 2 p.p.s.a., w szczególności zawarte w pkt: 4[4] i 8[5]. Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą sądy uznają, że na każde władcze działanie organu wpływające na sytuację prawną jednostki przysługuje skarga do sądu administracyjnego.

2.3. Po uchwale 22 czerwca 2020 r., II OPS 5/19, przesądzającej, że niedopuszczalne jest wniesienie skargi na bezczynność po zakończeniu przez organ postępowania przez wydanie decyzji pojawiły się wątpliwości w kwestii, czy skarga na przewlekłe prowadzenie postępowania wniesiona po jego zakończeniu, poprzedzona ponagleniem złożonym w trakcie postępowania administracyjnego, podlega odrzuceniu na podstawie

[1] Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.

[2] W tym m.in. zmiana p.p.s.a. dokonana mocą ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2015 r. poz. 658; dalej: ustawa nowelizująca p.p.s.a.) oraz zmiany wprowadzono ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 935).

[3] Zob. np.: uchwały z: 17 grudnia 2018 r., I OPS 2/18; 22 stycznia 2018 r., I FPS 3/17.

[4] Por. wyrok TK z 15 grudnia 2020 r., SK 12/20, w którym art. 3 § 2 pkt 4 częściowo został uznany za niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP ponieważ nie obejmuje rozstrzygnięcia organu władzy publicznej w przedmiocie otwartego konkursu ofert na realizację zadania publicznego, rozpisanego w trybie przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057).

[5] Por. wyrok TK z 15 grudnia 2020 r., SK 12/20, w którym uznano art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. za niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP w zakresie, w jakim nie obejmuje rozstrzygnięcia organu władzy publicznej w przedmiocie otwartego konkursu ofert na realizację zadania publicznego, rozpisanego w trybie przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057).

art. 58 § 1 pkt 2 lub pkt 6 p.p.s.a., czy rozpoznaniu z uwzględnieniem art. 149 § 1 pkt 3, § 1a i § 2 p.p.s.a. oraz art. 151 p.p.s.a., które NSA przedłożył do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów (postanowienie z 28 października 2021 r., II OSK 130/21).

2.4. Wątpliwości co do postanowień art. 57 § 1 p.p.s.a. rozstrzygnięto w uchwale z 6 grudnia 2021 r., I FPS 2/21, stanowiąc, że zgodnie z ww. przepisem w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i 2b p.p.s.a. skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną jedynie wówczas, gdy została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym[6].

2.5. Odnosząc się do kwestii przeprowadzenie dowodów uzupełniających z dokumentów, o którym stanowi art. 106 § 3 p.p.s.a., stwierdzono, że w postępowaniu sądowoadministracyjnym taką możliwość należy odnosić do sytuacji wystąpienia istotnych wątpliwości związanych z oceną, czy zaskarżony akt jest zgodny z prawem, nie zaś do sytuacji wystąpienia istotnych wątpliwości związanych z ustaleniem zaistniałego w sprawie stanu faktycznego (wyrok z 30 marca 2021 r., II FSK 3216/18).

2.6. W kwestii niezwiązania granicami skargi wskazano, że art. 135 p.p.s.a. wyznacza jedynie zakres kompetencji orzeczniczych sądu, uzależniając uruchomienie przewidzianych przez ustawę środków od „niezbędności" końcowego załatwienia sprawy, której dotyczy skarga. Ustalenie, że poza zaskarżonym aktem konieczne jest jeszcze wzruszenie (zweryfikowanie) innych aktów organu administracji, powoduje po stronie sądu obowiązek zastosowanie tego przepisu. Jednak nie odpowiada mu uprawnienie skarżącego do żądania, objęcia zakresem orzekania tych aktów (wyrok z 12 lutego 2021 r., I FSK 1601/20).

2.7. Odnosząc się do zagadnienia związania uchwałą składu siedmiu sędziów wskazano, że wykładnia przepisów art. 187 § 2 oraz art. 269 p.p.s.a. musi być ścisła, co oznacza konieczność niewykraczania poza ich normatywną treść, z uwagi na to, że cel tych norm, które mają zapewniać ujednolicanie orzecznictwa sądowoadministracyjnego. Wiążący charakter uchwał w konkretnych sprawach nie powinien wykraczać poza to, co konieczne dla zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądowoadministracyjnego na tle konkretnych stanów faktycznych, w konkretnym otoczeniu prawnym (wyrok z 20 maja 2021 r., I FSK 394/21). Co do relacji pomiędzy orzeczenia TSUE a uchwałą NSA uznano, że nie każde orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości, które rzutuje na zagadnienie prawne rozstrzygnięte w uchwale NSA unicestwia moc wiążącą uchwały. Musi to być niebudzące wątpliwości tożsame zagadnienie prawne. Tylko wyrok TSUE, który w oczywisty sposób odnosi się do zagadnienia prawnego, rozstrzygniętego we wcześniejszej uchwale składu poszerzonego, może stanowić podstawę do odstąpienia od trybu z art. 269 § 1 p.p.s.a. (wyrok z 11 maja 2021 r., I FSK 926/17).

2.8. Zwrot normatywny „po ponownym rozpoznaniu sprawy" zastosowany w art. 282 § 2 p.p.s.a. oznacza, że jeżeli wznowienie jest dopuszczalne, dochodzi do rozpoznania przez sąd istoty tego samego sporu, co spór wcześniej prawomocnie zakończony (wyrok z 26 października 2021 r., II FSK 955/18.

[6] Do rozstrzygnięcia dwóch sędziów złożyło *votum separatum*, wskazując: „że zgodnie z art. 57 § 1 w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i 2b p.p.s.a., skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną także wówczas, gdy nie została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym".

V. Stosowanie prawa Unii Europejskiej i Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności przez Naczelny Sąd Administracyjny oraz wojewódzkie sądy administracyjne w 2021 r.

1. Uwagi wstępne

W orzecznictwie sądów administracyjnych, podobnie jak w latach poprzednich[1], zagadnienia z zakresu prawa Unii Europejskiej pojawiają się przede wszystkim przy rozpoznawaniu spraw z zakresu podatków pośrednich (w tym podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego), jak również w sprawach z zakresu podatków dochodowych, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od nieruchomości, prawa celnego, transportu drogowego i lotniczego, ochrony środowiska i gospodarki przestrzennej, budownictwa, nadzoru sanitarnego, weterynaryjnego i farmaceutycznego, dostępu do informacji publicznej, zabezpieczenia społecznego, gier i zakładów wzajemnych, ochrony zdrowia, prawa rolnego i pomocy finansowej ze środków unijnych, własności przemysłowej, a także w sprawach cudzoziemców[2].

Prawo Unii Europejskiej (dalej: prawo UE lub prawo unijne lub – jeżeli akt prawny wszedł w życie przed traktatem z Lizbony – prawo wspólnotowe) jest powoływane przez sądy administracyjne zarówno w wydawanych wyrokach i postanowieniach, jak i w uchwałach podejmowanych przez NSA.

Podczas rozpatrywania tzw. spraw unijnych (spraw z elementem unijnym bądź wspólnotowym) sądy administracyjne powoływały zarówno pierwotne, jak i wtórne prawo UE. Przywoływały standardy europejskie, w tym przede wszystkim obowiązek prounijnej wykładni przepisów prawa krajowego (tzw. wykładni zgodnej) oraz zapewnienie pierwszeństwa prawu unijnemu i umowom międzynarodowym ratyfikowanym za zgodą wyrażoną w ustawie. Korzystały także z możliwości bezpośredniego stosowania przepisów rozporządzeń i dyrektyw.

Sądy administracyjne powoływały się również na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej: TSUE). Powoływanie orzecznictwa europejskiego miało na celu ustalenie znaczenia danego przepisu prawa unijnego mającego zastosowanie w danej sprawie, a także dokonanie oceny możliwości zastosowania prawa unijnego w rozpoznawanych sprawach.

W orzecznictwie sądów administracyjnych sięgano także do tzw. dorobku konwencyjnego, czyli do postanowień Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (dalej: Konwencji Europejskiej lub EKPC)[3] oraz do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC). Odwołania miały miejsce w szczególności w sprawach dotyczących gwarancji prawa do sądu (w tym do skutecznego środka odwoławczego, zakazu *ne bis in idem*, prawa pomocy, zakazu dyskryminacji), ochrony prawa własności oraz w sprawach cudzoziemców. Orzeczenia ETPC były powoływane w uzasadnieniach orze-

[1] Zob. *Informacja o działalności sądów administracyjnych* z lat 2005–2020.

[2] Wybrane prawomocne orzeczenia NSA z wymienionych dziedzin zostały szerzej przytoczone w dalszej części opracowania.

[3] Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.).

czeń sądów administracyjnych jako argumentacja subsydiarna, czyli dodatkowe uzasadnienie zastosowanych standardów konstytucyjnych.

W przypadku Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (dalej: KPP)[4] sądy administracyjne odnosiły się do niej również w ramach argumentacji subsydiarnej, tj. w celu wskazania, że określone prawa i wolności jednostki są chronione i gwarantowane nie tylko w Konstytucji RP czy EKPC, lecz również w ramach unijnego systemu prawa (co ukazuje multicentryczną strukturę aktualnego porządku prawnego). Odwołania te dotyczyły w szczególności prawa do sądu, prawa do dobrej administracji oraz zasady proporcjonalności.

2. Pytania prejudycjalne do TSUE oraz wykonywanie orzeczeń prejudycjalnych TSUE

Pytania prejudycjalne

W 2021 r. polskie sądy administracyjne wystąpiły, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, do TSUE z pytaniami prejudycjalnymi w 6 sprawach. Wszystkie pytania prejudycjalne skierowały do TSUE składy orzekające NSA.

1) Postanowieniem z 16 kwietnia 2021 r., I FSK 1490/20, NSA skierował do TSUE następujące pytanie prejudycjalne: „Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[5], a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy powinno się interpretować w ten sposób, że należy uznać za podatnika VAT gminę (organ władzy publicznej) w zakresie realizacji programu usuwania azbestu z nieruchomości znajdujących się na terenie tej gminy, stanowiących własność mieszkańców, którzy nie ponoszą z tego tytułu żadnych wydatków? Czy też taka działalność stanowi aktywność gminy jako organu władzy publicznej, podejmowaną w celu realizacji jej zadań, służących ochronie zdrowia i życia mieszkańców oraz ochronie środowiska, w związku z którą gmina nie jest uważana za podatnika VAT?”.

2) Postanowieniem również z 16 kwietnia 2021 r., I FSK 1645/20, NSA wystąpił do TSUE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi: „1. Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[6], a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że gmina (organ władzy publicznej) działa w charakterze podatnika VAT realizując projekt, którego celem jest zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii, poprzez zobowiązanie się na mocy zawartej z właścicielami nieruchomości umowy cywilnoprawnej do wykonania i montażu systemów odnawialnych źródeł energii na ich nieruchomościach, oraz – po upływie określonego czasu – do przekazania własności tych systemów na rzecz właścicieli nieruchomości? 2. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 tej dyrektywy należy wliczyć otrzymane przez gminę (organ władzy publicznej) dofi-

[4] Dz.Urz. UE C 2010.83.389.

[5] Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.

[6] Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.

nansowanie ze środków europejskich na realizację projektów dotyczących odnawialnych źródeł energii?".

3) Postanowieniem z 27 kwietnia 2021 r., I FSK 128/21, NSA wystąpił do TSUE z następującym pytaniem prejudycjalnym: „Czy art. 56 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej[7] i zasadę jednofazowości podatku akcyzowego jako podatku od faktycznej konsumpcji oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 107 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym[8] w zakresie, w jakim uniemożliwia on zwrot podatnikowi proporcjonalnie wyliczonej akcyzy z tytułu eksportu zarejestrowanego samochodu osobowego w stosunku do okresu jego użytkowania na terytorium kraju?".

4) Postanowieniem z 27 lipca 2021 r., I FSK 892/18, NSA skierował do TSUE następujące pytania prejudycjalne: „1. Czy unijne przepisy dotyczące opodatkowania VAT należy interpretować w ten sposób, że dopuszczalne jest stosowanie przepisu krajowego – takiego jak art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[9] – wyłączającego opodatkowanie dostawy zorganizowanej części przedsiębiorstwa bez uzależnienia stosowania takiego wyłączenia od warunku, o którym mowa w art. 19 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[10] następstwa prawnego pomiędzy zbywcą a nabywcą? 2. W razie odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy dla zastosowania wyłączenia, o którym mowa w art. 6 pkt 1 u.p.t.u. musi dojść do przekazania wszystkich składników takiej zorganizowanej części majątku zbywcy, a zmiana w tym zakresie (w szczególności brak przejęcia umów ubezpieczenia i zarządzania zbywanym majątkiem) oznacza, że doszło do opodatkowanej dostawy towaru?".

5) Postanowieniem z 26 sierpnia 2021 r., I FSK 329/18, NSA sformułował i postanowił przedstawić TSUE następujące pytanie prejudycjalne: „Czy art. 306 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[11] należy tak interpretować, że może on dotyczyć podatnika, który jest konsolidatorem usług hotelowych i nabywa oraz odsprzedaje usługi noclegowe innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, gdy transakcjom tym nie towarzyszą żadne inne usługi dodatkowe?".

6) Postanowieniem z 23 listopada 2021 r., I FSK 2310/19, NSA skierował do TSUE następujące pytanie prejudycjalne: „Czy przepisy art. 167, art. 168 lit. a/, art. 178 lit. a/ i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[12] oraz zasady neutralności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, takiemu jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c/ ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[13], który pozbawia podatnika prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia prawa (rzeczy) uznanego za dokonane dla pozoru w rozumieniu przepisów krajowego prawa cywilnego, nie-

[7] Wersja skonsolidowana z 2012 r. – Dz.Urz. UE C 2012.326.1 i nast.
[8] Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.
[9] Dz.U. z 2021 r. poz. 685; dalej: u.p.t.u.
[10] Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.
[11] Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.
[12] Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.
[13] Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

zależnie od stwierdzenia czy zamierzonym skutkiem transakcji była korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami dyrektywy i czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego?".

Orzeczenia prejudycjalne w odpowiedzi na pytania polskich sądów administracyjnych

1) Wyrok TSUE z 25 lutego 2021 r. w sprawie C-604/19 *Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej*[14]. W odpowiedzi na pytania prejudycjalne WSA we Wrocławiu[15] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuł 14 ust. 2 lit. a/ dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu. 2) Dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przy przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidzianym w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty na rzecz gminy będącej właścicielem nieruchomości, co pozwala jej na uzyskanie z tego tytułu dochodu o charakterze stałym, z zastrzeżeniem weryfikacji, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, owa gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy".

2) Wyrok TSUE z 2 marca 2021 r. w sprawie w sprawie C-824/18 *A.B., C.D., E.F., G.H., I.J. przeciwko Krajowej Radzie Sądownictwa*[16]. W odpowiedzi na pytania prejudycjalne NSA[17] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „1) W przypadku zmian w krajowym porządku prawnym, które, po pierwsze, pozbawiają sąd krajowy jego właściwości do orzekania w pierwszej i zarazem ostatniej instancji w przedmiocie odwołań wnoszonych przez kandydatów na stanowiska sędziowskie w sądzie takim jak Sąd Najwyższy (Polska) od rozstrzygnięcia organu takiego jak Krajowa Rada Sądownictwa (Polska) o nieprzedstawieniu ich kandydatur i przedstawieniu Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej wniosku o powołanie innych kandydatów do pełnienia urzędu na tych stanowiskach, po drugie, przewidują umorzenie z mocy prawa niezakończonych jeszcze postępowań w sprawach takich odwołań, wykluczając możliwość dalszego ich prowadzenia lub ponownego wszczęcia, i po trzecie, pozbawiają w ten sposób taki sąd krajowy możliwości uzyskania odpowiedzi na pytania prejudycjalne, z którymi sąd ten zwrócił się do Trybunału: – art. 267 TFUE i art. 4 ust. 3 TUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie takim zmianom, jeżeli okaże się – co powinien ocenić sąd odsyłający na podstawie wszystkich istotnych okoliczności – że zmiany te wywołały szczególne skutki w postaci zapobieżenia wypowiedzeniu się przez Trybunał w przedmiocie pytań prejudycjalnych takich jak te, które zostały mu zadane przez ten sąd, i wykluczenia jakiejkolwiek możliwości przyszłego powtórnego wystąpienia przez sąd krajowy z analogicznymi pytaniami; – art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE należy

[14] ECLI:EU:C:2021:132.

[15] Postanowienie z 19 czerwca 2019 r., I SA/Wr 295/19.

[16] ECLI:EU:C:2021:153.

[17] Postanowienia z 21 listopada 2018 r. oraz z 26 czerwca 2019 r., II GOK 2/18.

interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie takim zmianom, jeżeli okaże się – co powinien ocenić sąd odsyłający na podstawie wszystkich istotnych okoliczności – że zmiany te mogą wzbudzić w przekonaniu jednostek uzasadnione wątpliwości co do niepodatności sędziów powołanych przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie wspomnianych uchwał Krajowej Rady Sądownictwa na czynniki zewnętrze, w szczególności na bezpośrednie lub pośrednie wpływy władzy ustawodawczej i wykonawczej, oraz co do ich neutralności względem ścierających się przed nimi interesów i prowadzić w ten sposób do braku widocznych oznak niezawisłości lub bezstronności tych sędziów, co mogłoby podważyć zaufanie, jakie sądownictwo powinno budzić w jednostkach w społeczeństwie demokratycznym i w państwie prawnym. W przypadku potwierdzenia naruszenia wspomnianych artykułów zasadę pierwszeństwa prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że wymaga ona od sądu odsyłającego odstąpienia od zastosowania się do omawianych zmian w krajowym porządku prawnym, niezależnie od tego, czy mają one charakter ustawowy, czy konstytucyjny, i w konsekwencji dalszego uznawania swojej wcześniejszej właściwości do rozpoznania spraw, które wpłynęły do niego przed zaistnieniem tych zmian. 2) Artykuł 19 ust. 1 akapit drugi TUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom zmieniającym obowiązujący stan prawa krajowego, na podstawie których: – z jednej strony – mimo wniesienia przez kandydata na stanowisko sędziego sądu takiego jak Sąd Najwyższy (Polska) odwołania od rozstrzygnięcia organu takiego jak Krajowa Rada Sądownictwa (Polska) o nieprzedstawieniu jego kandydatury i o przedstawieniu Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej wniosku o powołanie innych kandydatów rozstrzygnięcie to jest prawomocne w zakresie dotyczącym przedstawienia owych innych kandydatów, w związku z czym odwołanie nie stanowi przeszkody dla powołania tych ostatnich przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, a ewentualne uchylenie wspomnianego rozstrzygnięcia w części dotyczącej nieprzedstawienia wniosku o powołanie odwołującego się kandydata nie może prowadzić do ponownej oceny sytuacji tego kandydata pod kątem ewentualnego powołania go na rozpatrywane stanowisko; oraz – z drugiej strony – takie odwołanie nie może opierać się na zarzucie niewłaściwej oceny spełniania przez kandydatów kryteriów uwzględnianych przy podejmowaniu rozstrzygnięcia w przedmiocie przedstawienia wniosku o powołanie, jeżeli okaże się – co powinien ocenić sąd odsyłający na podstawie wszystkich istotnych okoliczności – że przepisy te mogą wzbudzić w przekonaniu jednostek uzasadnione wątpliwości co do niepodatności sędziów powołanych w tym trybie przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie rozstrzygnięć organu takiego jak Krajowa Rada Sądownictwa na czynniki zewnętrze, w szczególności na bezpośrednie lub pośrednie wpływy władzy ustawodawczej i wykonawczej, oraz co do ich neutralności względem ścierających się przed nimi interesów i prowadzić w ten sposób do braku widocznych oznak niezawisłości lub bezstronności tych sędziów, co mogłoby podważyć zaufanie, jakie sądownictwo powinno budzić w jednostkach w społeczeństwie demokratycznym i w państwie prawnym. W przypadku potwierdzenia naruszenia art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE zasadę pierwszeństwa prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że wymaga ona od sądu odsyłającego odstąpienia od stosowania tych przepisów na rzecz stosowania wcześniej obowiązujących przepisów krajowych oraz przeprowadzenia przez niego kontroli sądowej przewidzianej w tych ostatnich przepisach".

3) Wyrok TSUE z 10 marca 2021 r. w sprawie C-949/19 *M.A. przeciwko Konsulowi Rzeczypospolitej*[18]. W odpowiedzi na pytanie prejudycjalne NSA[19] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „1) Artykuł 21 ust. 2a Konwencji wykonawczej do Układu z Schengen z dnia 14 czerwca 1985 r. między rządami państw Unii Gospodarczej Beneluksu, Republiki Federalnej Niemiec oraz Republiki Francuskiej w sprawie stopniowego znoszenia kontroli na wspólnych granicach, podpisanej w Schengen w dniu 19 czerwca 1990 r., która weszła w życie w dniu 26 marca 1995 r., zmienionej rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 610/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r., należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do obywatela państwa trzeciego, któremu odmówiono wydania wizy długoterminowej. 2) Prawo Unii, w szczególności art. 34 ust. 5 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/801 z dnia 11 maja 2016 r. w sprawie warunków wjazdu i pobytu obywateli państw trzecich w celu prowadzenia badań naukowych, odbycia studiów, szkoleń, udziału w wolontariacie, programach wymiany młodzieży szkolnej lub projektach edukacyjnych oraz podjęcia pracy w charakterze *au pair* w świetle art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, należy interpretować w ten sposób, że nakłada ono na państwa członkowskie obowiązek ustanowienia procedury odwoławczej od decyzji o odmowie wydania wizy w celu odbycia studiów, w rozumieniu tej dyrektywy, której szczegółowe zasady należą do porządku prawnego każdego państwa członkowskiego, przy poszanowaniu zasad równoważności i skuteczności, przy czym procedura ta musi gwarantować na pewnym etapie środek prawny przed sądem. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy wniosek o wydanie wizy długoterminowej w celu odbycia studiów rozpatrywany w postępowaniu głównym jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy".

4) Wyrok TSUE z 18 marca 2021 r. w sprawie C-48/20 *UAB „P" przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w B*.[20]. W odpowiedzi na pytanie prejudycjalne NSA[21] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasady proporcjonalności i neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanym VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone".

5) Wyrok TSUE z 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19 *A. przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej*[22]. W odpowiedzi na pytanie prejudycjalne WSA w Gliwicach[23] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuły 167 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi wykonanie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) związanego

[18] ECLI:EU:C:2021:186.

[19] Postanowienie z 4 listopada 2019 r., II OSK 2470/19.

[20] ECLI:EU:C:2021:186.

[21] Postanowienie z 15 listopada 2019 r., I FSK 1535/17.

[22] ECLI:EU:C:2021:216.

[23] Postanowienie z 4 listopada 2019 r., I SA/Gl 495/19.

z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest uzależnione od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej, złożonej w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy".

6) Wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19 *Grupa Warzywna sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*[24]. W odpowiedzi na pytanie prejudycjalne WSA we Wrocławiu[25] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności".

7) Wyrok TSUE z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 *J.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*[26]. W odpowiedzi na pytania prejudycjalne NSA[27] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., w związku z pkt 12a załącznika III do tej dyrektywy oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych" obejmuje dostarczanie żywności wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta końcowego, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego. Jeżeli klient końcowy podejmie decyzję o nieskorzystaniu z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych mu przez podatnika w związku z konsumpcją dostarczonej żywności, należy uznać, że z dostawą tej żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca".

8) Wyrok TSUE z 9 września 2021 r. w sprawie C-855/18 *G. sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy*[28]. W odpowiedzi na pytania prejudycjalne NSA[29] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuły 69, 206 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, który ustanawia obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) od wewnątrzwspól-

[24] ECLI:EU:C:2021:287.

[25] Postanowienie z 3 października 2019 r., I SA/Wr 448/19.

[26] ECLI:EU:C:2021:314.

[27] Postanowienie z dnia 6 czerwca 2019 r., I FSK 1290/18.

[28] ECLI:EU:C:2021:714.

[29] Postanowienie z 17 października 2019 r., I FSK 2248/18.

notowego nabycia paliw, zanim podatek ten stanie się wymagalny w rozumieniu tego art. 69".

9) Wyrok TSUE z 14 października 2021 r. w sprawie C-373/20 *A.M. przeciwko Dyrektorowi Z. Oddziału Regionalnego Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa*[30]. W odpowiedzi na pytanie prejudycjalne WSA w Szczecinie[31] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuł 2 lit. c/ rozporządzenia Komisji (WE) nr 1120/2009 z dnia 29 października 2009 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wdrażania systemu płatności jednolitej przewidzianego w tytule III rozporządzenia Rady (WE) nr 73/2009 ustanawiającego wspólne zasady dla systemów wsparcia bezpośredniego w ramach wspólnej polityki rolnej i ustanawiającego określone systemy wsparcia dla rolników należy interpretować w ten sposób, że z zakresu pojęcia „trwałych użytków zielonych" w rozumieniu tego przepisu nie są wyłączone łąki ani pastwiska, które znajdują się na obszarze specjalnej ochrony i które podlegają naturalnym i okresowym podtopieniom lub zalaniom, ponieważ takie podtopienia lub zalania nie mogą same w sobie skutkować poddaniem owych gruntów „płodozmianowi" w rozumieniu wspomnianego przepisu".

10) Wyrok TSUE z 25 listopada 2021 r. w sprawie C-488/20 *Delfarma Sp. z o.o. przeciwko Prezesowi Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych*[32]. W odpowiedzi na pytania prejudycjalne WSA w Warszawie[33] Trybunał Sprawiedliwości orzekł: „Artykuły 34 i 36 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym wygaśnięcie z mocy prawa, bez zbadania ewentualnego ryzyka dla zdrowia i życia ludzi, pozwolenia na import równoległy produktu leczniczego po upływie jednego roku od daty wygaśnięcia referencyjnego pozwolenia na dopuszczenie do obrotu. Okoliczność, że importerzy równolegli są zwolnieni z obowiązku przedstawiania okresowych sprawozdań dotyczących bezpieczeństwa, nie stanowi sama w sobie względu mogącego uzasadnić wydanie takiej decyzji".

Wykonanie orzeczeń TSUE

W następstwie orzeczeń prejudycjalnych wydanych przez TSUE w 2021 r. sądy administracyjne podjęły postępowania zawieszone w sprawach, w których uprzednio wystąpiły z pytaniami prejudycjalnymi[34], jak również w innych sprawach, w których zawieszenie postępowania było uzasadnione uprzednim wystąpieniem do Trybunału z pytaniami prejudy-

[30] ECLI:EU:C:2021:850.

[31] Postanowienie z 18 czerwca 2020 r., I SA/Sz 61/20.

[32] ECLI:EU:C:2021:956.

[33] Postanowienie z 9 września 2020 r., VI SA/Wa 235/20.

[34] Przykładowo, postanowieniem z 22 kwietnia 2021 r., I SA/Wr 448/19, WSA we Wrocławiu podjął zawieszone postępowanie w związku z wydaniem przez TS wyroku prejudycjalnego w sprawie C-935/19. Podobnie WSA w Warszawie m.in. postanowieniami z 18 marca 2021 r., III SA/Wa 1513/19, III SA/Wa 1606/19, III SA/Wa 2428/19, III SA/Wa 2593/19, III SA/Wa 2594/19 oraz WSA w Gliwicach postanowieniem z 23 kwietnia 2021 r., I SA/Gl 495/19, podjęły zawieszone uprzednio postępowanie po wydaniu przez TS wyroku w sprawie C-895/19. Z kolei NSA postanowieniem z 29 kwietnia 2021 r., I FSK 1535/17, podjął zawieszone postępowanie po wyroku TS w sprawie C-48/20 i rozstrzygnął zawisłą przed nim sprawę wyrokiem z 24 czerwca 2021 r., jak również w sprawie I FSK 1290/18 NSA postanowieniem z 14 maja 2021 r. podjął z urzędu zawieszone postępowanie i następnie rozstrzygnął sprawę wyrokiem z 30 lipca 2021 r.

cjalnymi[35]. Sądy administracyjne powoływały się na argumentację TSUE zawartą w wydanych orzeczeniach podczas rozpoznawania zarówno spraw, których rozstrzygnięcie uzależniono od odpowiedzi Trybunału, jak i spraw analogicznych do tych, w których wystąpiono z pytaniami prejudycjalnymi[36].

1) W sprawie I SA/Wr 295/19 WSA we Wrocławiu wyrokiem z 13 maja 2021 r., wziąwszy pod uwagę wyrok prejudycjalny TSUE w sprawie C-604/19, przyznał, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności z mocy prawa stanowi odrębną czynność podlegającą opodatkowaniu VAT na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów usług[37]. W ocenie WSA w takiej sytuacji gmina działa w charakterze podatnika VAT, stosownie do treści art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

2) Postanowieniem z 13 kwietnia 2021 r., II OSK 2470/19, NSA podjął postępowanie zawieszone uprzednio z uwagi na wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym do TSUE w przedmiocie wykładni art. 21 ust. 2a Konwencji wykonawczej do układu Schengen z dnia 14 czerwca 1985 r. między Rządami Państw Unii Gospodarczej Beneluksu, Republiki Federalnej Niemiec oraz Republiki Francuskiej w sprawie stopniowego znoszenia kontroli na wspólnych granicach[38] w powiązaniu z art. 47 akapit pierwszy Karty praw podstawowych Unii Europejskiej[39] i w wykonaniu orzeczenia prejudycjalnego TSUE w sprawie C-949/19 uchylił zaskarżone postanowienie sądu pierwszej instancji, który odrzucił skargę na decyzję konsula o odmowie wydania wizy krajowej skarżącemu wyrażającemu chęć podjęcia studiów w Polsce z uwagi na brak właściwości sądu administracyjnego. W uzasadnieniu wydanego orzeczenia NSA przypomniał, że prawo UE stanowi część krajowego porządku prawnego, a w przypadku kolizji normy unijnej i krajowej regulujących ten sam przedmiot, zgodnie z zasadami: bezpośredniego skutku, pierwszeństwa i efektywności, prawo Unii ma pierwszeństwo w stosowaniu przed normami krajowymi, co wynika z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP. Polska – tak jak pozostałe Państwa Członkowskie – ma obowiązek stosowania prawa Unii i zapewnienia mu pełnej efektywności.

3) Wziąwszy pod uwagę wykładnię przepisów prawa UE dokonaną przez TSUE w wyroku w sprawie C-949/19, NSA stwierdził, że w zakresie określonym w punkcie 2 tego orzeczenia art. 5 pkt 4 p.p.s.a. jest niezgodny z art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w zw. z art. 34 ust. 5 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/801 z dnia 11 maja 2016 r. w sprawie warunków wjazdu i pobytu obywateli państw trzecich w celu prowadzenia badań naukowych, odbycia studiów, szkoleń, udziału w wolontariacie, programach wymiany młodzieży szkolnej lub projektach edukacyjnych oraz podjęcia pracy w charakterze *au pair* (dalej: dyrektywa 2016/801). Sąd zwrócił uwagę, że skarżący do wnio-

[35] M.in. NSA w związku z wydaniem przez TS wyroku w sprawie C-824/18 *A.B.* (w odpowiedzi na pytania prejudycjalne NSA w sprawie II GOK 2/18) podjął zawieszone uprzednio postępowania w sprawach skarg na uchwały Krajowej Rady Sądownictwa w przedmiocie przedstawienia (nieprzedstawienia) wniosków o powołanie do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego Sądu Najwyższego w Izbie Cywilnej, Karnej oraz Kontroli Nadzwyczajnej i Spraw Publicznych (sprawy II GOK 2–20/18).

[36] Zob. np. wyroki: WSA w Poznaniu z 14 kwietnia 2021 r., I SA/Po 831/20; WSA w Warszawie z 22 kwietnia 2021 r., III SA/Wa 346/20; WSA w Opolu z 12 maja 2021 r., I SA/Op 463/19; WSA w Białymstoku z 21 lipca 2021 r., I SA/Bk 737/19 (sądy odwoływały się do orzeczenia prejudycjalnego w sprawie C-895/19); wyrok NSA z 22 czerwca 2021 r., I FSK 87/18 (wykładnia dokonana przez TSUE w sprawie C-604/19 miała istotne znaczenie przy rozstrzyganiu tej sprawy).

[37] Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej: ustawa o VAT.

[38] Dz.Urz. UE L 2000.239.19.

[39] Dz.Urz. C 2012.326.391–407.

sku o wydanie wizy krajowej załączył wiele dokumentów, w szczególności zaświadczenie o przyjęciu na studia, co pozwalało uznać, że złożony wniosek o wydanie wizy długoterminowej w celu odbycia studiów wniesiony w rozpoznawanej sprawie jest objęty zakresem stosowania dyrektywy 2016/801. W konsekwencji NSA stwierdził, że odrzucenie wniesionej skargi z przyczyny wskazanej przez sąd pierwszej instancji było przedwczesne, gdyż w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia brak było oceny, czy wniosek skarżącego o wydanie wizy długoterminowej w celu odbycia studiów jest objęty zakresem stosowania powołanej dyrektywy (UE) 2016/801. Dodatkowo NSA podkreślił, że ze stwierdzeniem właściwości sądu administracyjnego do rozpoznania wniesionej skargi będzie wiązał się obowiązek jej merytorycznego rozpoznania przez sąd pierwszej instancji.

Odmowa wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym

Powodem odmowy wystąpienia do TSUE z pytaniami prejudycjalnymi, o które wnioskowała strona, było uznanie, że występujące w sprawie zagadnienie prawne nie budzi wątpliwości i tym samym nie wymaga korzystania z procedury przewidzianej w art. 267 TFUE (tzw. *acte clair*) lub jest dostatecznie wyjaśnione w dotychczasowym orzecznictwie TSUE (tzw. *acte éclairé)*[40].

Podstaw do wystąpienia z wnioskiem prejudycjalnym w trybie art. 267 TFUE nie znalazł również NSA w grupie spraw dotyczących weryfikacji zgłoszeń celnych oraz odmowy zwrotu cła w zakresie identyfikacji towaru (skroplonej mieszaniny węglowodorów gazowych propan-butan – mieszanina LPG). W sprawie I GSK 2122/18, rozstrzygniętej wyrokiem z 19 maja 2021 r. NSA wyjaśnił przyczyny, z powodu których odmówił wystąpienia do TSUE z wnioskowanym przez skarżącą spółkę pytaniem prejudycjalnym. Posiłkując się uchwałą składu siedmiu sędziów NSA z 16 października 2017 r., I FPS 1/17, sąd przypomniał, że na obecnym etapie rozwoju prawa unijnego, powszechnie przyjmuje się, że z zasady pierwszeństwa prawa unijnego wynikają szczególne obowiązki nałożone na sądy krajowe oraz organy państwowe w zakresie zapewnienia skuteczności i pierwszeństwa prawa unijnego. Na sądach spoczywa obowiązek kontroli działań administracji publicznej w sposób umożliwiający wyeliminowanie rozstrzygnięć niezgodnych z prawem unijnym. Z obowiązkiem tym korelują podejmowane przez polskiego ustawodawcę działania legislacyjne, które wprost wskazują na nakaz uwzględniania prawa unijnego przy podejmowaniu rozstrzygnięć przez organy administracyjne. Obowiązek uwzględnienia wytycznych wynikających z prawa unijnego oraz orzeczeń TSUE przy podejmowaniu przez organy administracyjne rozstrzygnięć jest również powszechnie akcentowany w orzecznictwie zarówno TSUE jak i polskich sądów administracyjnych (np. wyrok TSUE z 22 czerwca 1989 r. w sprawie C-103/88 *Fratelli Constanzo*, ECLI:EU:C:1989:256). Realizacja tego obowiązku zakłada, co do zasady, podjęcie wszelkich dostępnych w prawie krajowym środków procesowych, w celu zapewnienia zgodności podejmowanego rozstrzygnięcia z prawem unijnym (np. wyroki TSUE z: 12 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/88 *Niemcy przeciwko Komisji*, ECLI:EU:C:1990:241; 27 marca 1980 r. w sprawie C-61/79 *Denkavit Italiana*, ECLI:EU:C:1980:100; 10 lutego 2000 r. w sprawie C-50/96 *Schröder*, ECLI:EU:C:2000:72). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sąd krajowy, do którego należy w ramach jego kompetencji stosowanie prze-

[40] Zob. w szczególności uzasadnienie wyroku WSA w Kielcach z 13 stycznia 2021 r., II SA/Ke 149/18.

pisów prawa Unii, zobowiązany jest zapewnić pełną skuteczność tych norm, w razie konieczności z własnej inicjatywy nie stosując wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego. W celu ułatwienia realizacji obowiązku zapewnienia zgodności kontrolowanych aktów organów państwa z prawem unijnym, sądy krajowe mogą (a w niektórych przypadkach są zobowiązane) do wystąpienia z pytaniami prejudycjalnymi do TSUE. Orzeczenia prejudycjalne TSUE nie rozstrzygają sprawy, w jakiej zostało zadane pytanie, przesądzają natomiast właściwą wykładnię (lub kwestię ważności) przepisów prawa unijnego, mających zastosowanie w sprawie zawisłej przed sądem krajowym. Orzeczenia prejudycjalne wywołują również skutki wykraczające poza ramy konkretnego postępowania zawisłego przed sądem krajowym – przedstawiona przez TSUE wykładnia prawa unijnego wiąże także organy sądowe i administracyjne wszystkich państw członkowskich, orzekające w analogicznych, jak przedstawione w pytaniu prejudycjalnym, stanach faktycznych i prawnych. Tego rodzaju rozwiązanie stanowi gwarancję realizacji w praktyce zasady jednolitego stosowania prawa unijnego we wszystkich państwach członkowskich. Wydanie przez sąd krajowy orzeczenia z oczywistym naruszeniem wyroku TSUE może stanowić podstawę odpowiedzialności państwa członkowskiego za szkody wyrządzone jednostkom wskutek naruszenia prawa unijnego (np. wyrok TSUE z 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 *Köbler*, ECLI:EU:C:2003:513, pkt 56 i 57 i powołane w nim orzecznictwo). Oznacza to, że na organach i sądach krajowych ciąży obowiązek podjęcia wszelkich działań mających na celu zapewnienie zgodności podejmowanych przez nie rozstrzygnięć z prawem unijnym.

Mając powyższe na uwadze, odnosząc się do treści wnioskowanego przez kasatora pytania prejudycjalnego, NSA zaznaczył, że zgodnie z doktryną *acte éclairé* sądy krajowe są zwolnione z obowiązku wystąpienia z kolejnym pytaniem prejudycjalnym w analogicznym stanie faktycznym i prawnym, ponieważ wiązać je będzie wykładnia prawa unijnego dokonana przez TSUE. Sąd kasacyjny stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie zachodziła taka sytuacja, ponieważ wyrok TSUE z 26 maja 2016 r. w sprawie C-286/15 *Latvijas propāna gāze* (ECLI:EU:C:2016:363) odpowiada na pytania dotyczące przedmiotu sporu zawisłego przed sądem administracyjnym i tezy tego wyroku mają pełne zastosowanie w rozpoznawanej sprawie[41].

3. Stosowanie prawa unijnego w poszczególnych kategoriach spraw

3.1. Sprawy podatkowe

W sprawach podatkowych prawo unijne jest stosowane przez sądy administracyjne przede wszystkim w zakresie podatków podlegających najściślejszej harmonizacji w ramach Unii Europejskiej, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. W mniejszym stopniu prawo unijne powoływane było w sprawach dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od gier oraz w sprawach podatków dochodowych.

Przy rozstrzyganiu skarg sądy administracyjne, odnosząc się do powoływanych przez podatników i organy podatkowe dyrektyw unijnych i orzecznictwa TSUE, dokonywały wy-

[41] Zob. także m.in. wyroki NSA z: 19 maja 2021 r., I GSK 1974/18; 20 maja 2021 r., I GSK 2415/18; 21 maja 2021 r., I GSK 2816/18.

kładni przepisów polskich z uwzględnieniem wykładni prounijnej (wykładni zgodnej) oraz obowiązku zapewnienia prawu unijnemu pierwszeństwa i skuteczności.

3.1.1. Podatek od towarów i usług. Sądy administracyjne szeroko odwoływały się do generalnych koncepcji wykształconych w orzecznictwie TSUE, takich jak np. zasada neutralności podatku VAT, zasada przeciwdziałania bezpodstawnemu wzbogaceniu podatnika czy zasada proporcjonalności. Pojawiały się również zagadnienia szczegółowe, zilustrowane poniżej.

Przykładowo, NSA wyrokiem z 23 kwietnia 2021 r., I FSK 345/21, oddalił skargę kasacyjną od wyroku I SA/Bk 803/20 w sprawie ze skargi na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w przedmiocie odmowy zapoznania się strony z dokumentami wyłączonymi z akt postępowania zakończonego decyzją w sprawie określenia nadwyżki naliczonego podatku VAT. Istota sporu sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy organy podatkowe prawidłowo i zasadnie nie umożliwiły skarżącemu zapoznania się z dokumentami zawierającymi dane osób trzecich oraz informacje ich dotyczące, wskazując na interes publiczny przejawiający się koniecznością ochrony tych danych i informacji.

Zdaniem NSA dyrektywę Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że co do zasady nie sprzeciwiają się one uregulowaniu lub praktyce danego państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w trakcie weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi już przez siebie w ramach powiązanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne, stwierdzające istnienie oszustwa związanego z VAT popełnionego przez dostawców, z zastrzeżeniem, po pierwsze, że nie zwalniają one organu podatkowego z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z owych powiązanych postępowań administracyjnych, na podstawie których zamierza on wydać decyzję, oraz że podatnik ten nie zostaje w ten sposób pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, po drugie, że wspomniany podatnik może w trakcie tego postępowania uzyskać dostęp do wszystkich dowodów zebranych w trakcie owych powiązanych postępowań administracyjnych lub w jakimkolwiek innym postępowaniu, na których to dowodach wspomniany organ zamierza oprzeć swą decyzję lub które to dowody mogą zostać wykorzystane przy wykonywaniu prawa do obrony, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu, oraz po trzecie, że sąd rozpoznający skargę na tę decyzję może skontrolować zgodność z prawem uzyskania i wykorzystania owych dowodów oraz ustaleń, które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi, dokonanych w decyzjach administracyjnych wydanych względem wspomnianych dostawców.

Jak stwierdził NSA, z wyroku TSUE z 16 października 2019 r. w sprawie C-189/18[42] wynika prawo podatnika do obrony, lecz nie ma ono charakteru absolutnego, bowiem cele leżące w interesie ogólnym mogą uzasadniać ograniczenie tego dostępu (celem takim – jak wskazał NSA w wyroku z 19 lutego 2019 r. I FSK 1106/18 – jest m.in. dobro postępowania kontrolnego, a w dalszej perspektywie realizacja zasady prawdy obiektywnej). Sam Trybu-

[42] Wyrok w sprawie *Glencore Agriculture Hungary Kft.* (ECLI:EU:C:2019:861).

nał uznał bowiem, że prawo to może być ograniczone z uwagi na np. ochronę poufności lub tajemnicy zawodowej, życia prywatnego osób trzecich, ich danych osobowych lub skuteczności działania represyjnego (pkt 55 wyroku). Wzgląd na tajemnicę skarbową, jak również zasadę ochrony danych osobowych, sprzeciwia się przyznaniu podatnikowi nieograniczonego dostępu do akt postępowań podatkowych (kontrolnych) jego kontrahentów. W świetle powołanego orzeczenia TSUE nie budzi wątpliwości, że zasady jawności postępowania podatkowego i czynnego udziału strony w prowadzonym postępowaniu mogą być ograniczone np. gdy istnieje konieczność zapewnienia ochrony danych innych osób. Taka sytuacja miała miejsce w rozpoznawanej sprawie, gdyż skarżąca domagała się dostępu do materiału dowodowego z postępowań prowadzonych w stosunku do osób trzecich, które nie stanowiły materiału dowodowego w jej postępowaniu.

3.1.2. Podatek akcyzowy. Większość spraw unijnych z tego zakresu dotyczyła nabycia i sprzedaży olejów (w tym opałowych) i energii elektrycznej oraz podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jak również zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym w przypadku opodatkowania tzw. piw smakowych.

Tytułem przykładu, wyrokiem z 19 marca 2021 r., I GSK 6/18, NSA rozstrzygnął w sprawie odmowy stwierdzenia i zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym, w której istota sporu dotyczyła sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa smakowego w kontekście rozumienia metody, którą w odniesieniu do wymienionego produktu nakazuje stosować prawodawca. W rozstrzygnięciu tym skład orzekający uwzględnił dokonaną przez TSUE w wyroku z 17 maja 2018 r. w sprawie C-30/17 *Kompania Piwowarska* (ECLI:EU:C:2018:325), wydanym w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne składu orzekającego NSA z 19 października 2016 r., I GSK 588/15, wykładnię prawa unijnego. Co więcej, zdaniem NSA wskazany wyrok TSUE może mieć zastosowanie do określenia zobowiązań podatkowych z okresu poprzedzającego jego opublikowanie. Sąd kasacyjny uznał, że zarówno organy podatkowe, jak i sąd pierwszej instancji dokonały błędnej wykładni stosowanych w sprawie przepisów prawa materialnego, niezgodnej z przedstawionym przez TSUE w ww. wyroku rozumieniem przepisów dyrektywy Rady Unii Europejskiej 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych[43], co w konsekwencji doprowadziło do ich niewłaściwego zastosowania.

Z kolei w wyroku z 5 stycznia 2021 r., I GSK 1044/20, NSA zauważył, że sprawa dotycząca nadpłaty w podatku akcyzowym od piwa smakowego nie jest sprawą analogiczną do tej, w której pełny skład Izby Gospodarczej NSA podjął 22 czerwca 2011 r. uchwałę I GPS 1/11. Zdaniem NSA, nie znajduje – *prima facie* – uzasadnienia konstytucyjnego, jak i ze względu na przepisy unijne oraz orzecznictwo TSUE różnicowanie nadpłat w akcyzie w zależności od wyrobu akcyzowego. Z drugiej jednak strony nie można pominąć dokonanej powyżej oceny, zgodnie z którą ww. uchwała ma zastosowanie i jest prawnie wiążąca wyłącznie w stosunku do spraw nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Jednocześnie jednak zauważono, że obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie uzależniają zwrotu nadpłaty od poniesienia przez podatnika „ciężaru ekonomicznego" podatku. Za wprowadzeniem tej przesłanki do polskich regulacji przemawia orzecznictwo TSUE, w którym przesłanka przerzucenia podatku przez podatnika na inną osobę jest podstawą do odmowy zwrotu mu nadpła-

[43] Dz.Urz. UE L 1992.316.21 ze zm.

ty. Realizacja tego postulatu wymaga jednak zmian przepisów Ordynacji regulujących nadpłatę. W związku z powyższym, uwzględniając wiążący charakter I GPS 1/11, odnoszącej się do nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej należy rozważyć zasadność przyjęcia wynikającej z niej wykładni art. 72 § 1 pkt 1 o.p. w odniesieniu do innych niż energia elektryczna wyrobów akcyzowych, w tym również piwa smakowego, z uwzględnieniem pewnych kwestii związanych z prawotwórczym charakterem orzeczeń sądów administracyjnych. Podsumowując, NSA podkreślił, że w odniesieniu do energii elektrycznej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiścił nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego, co wynika z uchwały I GPS 1/11. Natomiast w odniesieniu do pozostałych wyrobów akcyzowych, w tym również do piwa smakowego, art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru, co wynika wprost z tego przepisu prawa i zostało potwierdzone w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 17 lipca 2009 r., I FPS 4/09.

3.1.3. Podatek dochodowy od osób fizycznych. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych NSA wypowiedział się m.in. w wyroku z 22 lipca 2021 r., II FSK 2416/20, rozstrzygającym sprawę, w której istota sporu dotyczyła tego, czy osoba fizyczna może skorzystać ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu wymiany udziałów, o których mowa w art. 24 ust. 8a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[44] w brzmieniu z 2015 r. w sytuacji, gdy spółka będąca stroną tej wymiany jest spółką kapitałową w fazie organizacji.

NSA uznał, że sposób, w jaki implementowano na grunt polskiego prawa w zakresie regulującym opodatkowanie dochodów osób fizycznych dyrektywę 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego[45], w istotny sposób ograniczający jej zastosowanie do udziałowców i akcjonariuszy będących krajowymi osobami fizycznymi wskazuje na konieczność kierowania się przy stosowaniu art. 24 ust. 8a i ust. 8b u.p.d.o.f. nie tylko wykładnią językową, ale i celowościową. Przepisy dyrektywy 2009/133/WE, a w konsekwencji i regulacje zawarte w art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. mają gwarantować neutralność podatkową, co ma ułatwiać spółce nabywającej udziały (akcje) od udziałowców innej spółki koncentrację praw głosu (a więc z reguły i kapitału) w tej innej spółce, a równocześnie umożliwiać podwyższanie własnego kapitału zakładowego przez wydawanie nowych udziałów (emisję akcji), obejmowanych (nabywanych) przez dotychczasowych udziałowców tej innej spółki. Neutralność podatkowa jest istotną przesłanką oceny kryteriów i rodzajów przekształceń prawnych spółek, a co więcej – przepisy podatkowe należy interpretować celowościowo – tak, aby zapewnić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań rynku wewnętrznego, zwiększenie produktywności i poprawienie ich siły konkurencyjnej. System podatkowy związany m.in. z wymianą udziałów powinien chronić interesy finansowe państwa członkowskiego właściwego dla spółki przekazywanej lub nabywanej. Niedopuszczalna więc byłaby taka wykład-

[44] Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.

[45] Dz.Urz. UE L 2009.310.34.

nia przepisów krajowych, która zapewniałaby osiągnięcie tych celów jedynie w sytuacji, gdy wymiana udziałów była neutralna podatkowo, tylko gdyby przesłanki z art. 28 ust. 8a i 8c u.p.d.o.f. odnosić językowo jedynie do jednego wspólnika.

Dokonując wykładni celowościowej art. 24 ust. 8a i ust 8b u.p.d.o.f., NSA uwzględnił treść art. 2 lit. e/ oraz art. 3 lit. a/, jak również pkt 2 i 5 preambuły do dyrektywy 2009/133/WE oraz motywów 3 i 4 tej dyrektywy. Na tej podstawie NSA stwierdził, że fakt, iż w stanie prawnym obowiązującym jeszcze w 2013 r. załącznik nr 3 do ustawy, o którym mowa w art. 24 ust. 8b u.p.d.o.f. nie zawierał spółek utworzonych według prawa polskiego nie mogło wpływać na wykładnię stosowanych przepisów. Sąd kasacyjny doszedł do wniosku, że osoba fizyczna może skorzystać ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu wymiany udziałów, o których mowa w art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. w brzmieniu z 2015 r. w sytuacji, gdy spółka będąca stroną tej wymiany jest spółką kapitałową w fazie organizacji. Taką spółkę na gruncie prawa handlowego określaną mianem „spółki kapitałowej w organizacji" (art. 11 k.s.h.) należy uznać za spółkę kapitałową w znaczeniu podanym art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. W tezie orzeczenia NSA stwierdził natomiast, że skoro zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 17 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.f. przychód z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej powstał w dniu jej zarejestrowania, to również na ten dzień należy ocenić przesłanki wyłączenia przychodów z tytułu wymiany udziałów określone w art. 24 ust. 8a i ust. 8b tej ustawy[46].

3.2. Prawo celne

Rozpoznawano wiele spraw z uwzględnieniem obowiązku bezpośredniego i jednolitego stosowania rozporządzenia Rady nr 2913/92/EWG ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (WKC)[47]. Orzeczenia sądów administracyjnych w tej dziedzinie dotyczyły weryfikacji zgłoszeń celnych co do wartości celnej towaru, pochodzenia i określenia klasyfikacji taryfowej towaru, a w konsekwencji wymiaru należności celnych oraz określenia kwoty długu celnego, w tym określenia kwoty należności celnych w związku z importem samochodów osobowych[48].

Wyrokiem z 19 maja 2021 r., I GSK 2122/18, NSA uwzględnił skargę kasacyjną opartą na zarzutach błędnej interpretacji odpowiednich kodów Taryfy celnej, tez wyroku TSUE z 26 maja 2016 r. w sprawie C-286/15 *Latvijas propāna gāze*, jak i innych orzeczeń TSUE, w efekcie czego organy i WSA nieprawidłowo uznały, że wskazany przez skarżącą kod CN 2711 12 97 i CN 2711 13 97 w zgłoszeniach celnych był prawidłowy, a zatem brak było podstaw do zmiany tych kodów na kod CN 2711 19 00, zmiany stawki celnej z 0,7% na 0% i w rezultacie zwrotu uiszczonego cła (w związku z tym zarzucono też naruszenie art. 4 ust. 3 TUE). W uzasadnieniu NSA stwierdził, że wykładnia dokonana w wyroku TSUE w sprawie C-286/15 jest wiążąca (mimo odmiennego stanu faktycznego), jako że pozwala odpowiedzieć na pytania dotyczące przedmiotu sporu, tj. jaką metodą należy wykładać reguły 2b i 3b ORINS w stosunku do mieszaniny gazów LPG, czy gaz ten jest objęty podpozycją CN 2711 19 00 i w jaki sposób należy interpretować art. 218 ust. 1d RWKC. Sąd uznał,

[46] Zob. także wyrok NSA z 22 lipca 2021 r., II FSK 2417/20.

[47] Dz.Urz. WE L 1993.253.1.

[48] Zob. m.in. wyroki: WSA w Rzeszowie z 16 lutego 2021 r., I SA/Rz 847/20; WSA w Olsztynie z 15 września 2021 r., I SA/Ol 72/21; WSA w Gdańsku z 19 listopada 2021 r., III SA/Gd 308/21.

że przez brak zastosowania w rozpoznawanej sprawie reguły 3c ORINS organy oraz WSA naruszyły ową regułę oraz art. 4 ust. 3 TUE, odmawiając zastosowania wykładni reguły 3b i 3c ORINS przedstawionej przez TSUE w wyroku C-286/15 (teza 1, 2 i 3), jak również art. 218 ust. 1d RWKC[49].

3.3. Drogi, koleje, lotnictwo, żegluga

Sądy administracyjne rozpatrywały także sprawy dotyczące opłat i kar pieniężnych za przejazd pojazdem nienormatywnym bez zezwolenia.

W tej kategorii spraw przykładem współstosowania prawa krajowego z prawem unijnym jest wyrok NSA z 24 lutego 2021 r., II GSK 291/19[50]. W tej sprawie kluczowe znaczenie miała ocena, czy organy i sąd pierwszej instancji przyjęły – jako punkt odniesienia dla oceny „normatywności" pojazdu – zgodną z prawem wartość dopuszczalnego nacisku pojedynczej osi napędowej. Oceny tej dokonano z uwzględnieniem wyroku TSUE z 21 marca 2019 r. w sprawie C-127/17 *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej* (ECLI:EU:C:2019:236). Zdaniem NSA, z wyroku w sprawie C-127/17 jednoznacznie wynika, że ograniczenie (w jakikolwiek sposób) dopuszczalnego nacisku poniżej 10 t dla pojedynczej osi nienapędowej oraz poniżej 11,5 t dla każdej osi napędowej jest niezgodne z prawem unijnym, stanowiąc naruszenie zobowiązań państwa wynikających z art. 3 i art. 7 dyrektywy Rady 96/53/WE z dnia 25 lipca 1996 r. ustanawiającej dla niektórych pojazdów drogowych poruszających się na terytorium Wspólnoty maksymalne dopuszczalne wymiary w ruchu krajowym i międzynarodowym oraz maksymalne dopuszczalne obciążenia w ruchu międzynarodowym[51]. Mając to na uwadze, NSA podzielił stanowisko przyjęte we wcześniejszym wyroku z 12 czerwca 2019 r., II GSK 412/17, że w świetle konstytucyjnej (art. 2 i 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP) oraz unijnej (art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej) zasady proporcjonalności oraz równego traktowania i niedyskryminacji nie ma podstaw do akceptowania dwóch reżimów prawnej oceny przejazdu, w zależności od tego, czy jest on wykonywany w ruchu międzynarodowym czy krajowym. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy skutkowało to przyjęciem, że podczas kontroli zgodności z prawem zaskarżonej decyzji sąd pierwszej instancji, którego wyrok został uchylony, nie uwzględnił naruszenia art. 3 i 7 dyrektywy Rady 96/53/WE przez organy orzekające w sprawie.

3.4. Ochrona danych osobowych

Sądy administracyjne rozpatrywały także sprawy z zakresu ochrony danych osobowych, w których bezpośrednie zastosowanie znalazło rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 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 (ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych)[52].

[49] Podobnie NSA w wyrokach w sprawach I GSK 2334/18, I GSK 2374/18, I GSK 2685/18, I GSK 2817/18.
[50] Zob. także wyrok NSA z 7 kwietnia 2021 r., II GSK 667/18.
[51] Dz.Urz. UE L 1996.235.59 ze zm.
[52] Dz.Urz. UE L 2016.119.1.

Przykładem jest wyrok NSA z 15 stycznia 2021 r., III OSK 2892/21, w którym nie zostały uwzględnione zawarte w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 9 ust. 1 oraz art. art. 6 ust. 1 lit. c/ i art. 9 ust. 2 pkt 2 lit. h/. Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych w przedmiocie przetwarzania danych osobowych dotyczących stanu zdrowia skarżącej, że w rozpatrywanej sprawie zachodziły przesłanki uchylające zakaz przetwarzania danych osobowych (wrażliwych) określone wprost w art. 6 ust. 1 lit. c/ i art. 9 ust. 2 pkt 2 lit. h/ rozporządzenia 2016/679.

W przedmiocie zarzutu naruszenia art. 9 ust. 1 RODO sąd nie zgodził się ze skarżącą, że wynika z niego absolutny zakaz przetwarzania danych osobowych dotyczących zdrowia. Zdaniem NSA przepis ten rzeczywiście określa przypadki zakazu przetwarzania danych osobowych określonej treści, w tym m.in. danych dotyczących stanu zdrowia, ale nie ma on charakteru bezwzględnego, gdyż art. 9 ust. 2 RODO określa wyjątki od zakazu ustanowionego w ustępie 1, w tym także reguluje sytuacje, w której możliwe jest przetwarzanie danych osobowych dotyczących stanu zdrowia.

Ponadto, NSA stwierdził, że legalność udostępnienia danych osobowych skarżącej nie może być badana przez podniesienie zarzutu naruszenia art. 6 ust. 1 lit. c/ i art. 9 ust. 2 lit. h/ RODO. Sąd wyjaśnił, że art. 6 ust.1 lit. c/ RODO reguluje przypadek przetwarzania danych, gdy jest to niezbędne do wypełnienia obowiązku prawnego ciążącego na administratorze. Norma ta ma charakter blankietowy, gdyż nie wskazuje sytuacji, w których istnieje obowiązek prawny przetwarzania danych osobowych. Przypadki te wynikają z innych przepisów. W rozpoznawanej sprawie organ wskazał na art. 9 ust. 2 lit. h/ RODO. Następnie NSA zaznaczył, że art. 9 ust. 1 RODO reguluje zakaz przetwarzania danych osobowych dotyczących m.in. zdrowia, a w ust. 2 uregulowane są przypadki wyłączające ten zakaz. Zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. h/ RODO zakaz wynikający z ust. 1 nie ma zastosowania, jeżeli spełniony jest jeden z poniższych warunków, m.in. przetwarzanie jest niezbędne do celów profilaktyki zdrowotnej lub medycyny pracy, do oceny zdolności pracownika do pracy, diagnozy medycznej, zapewnienia opieki zdrowotnej lub zabezpieczenia społecznego, leczenia lub zarządzania systemami i usługami opieki zdrowotnej lub zabezpieczenia społecznego na podstawie prawa Unii lub prawa państwa członkowskiego lub zgodnie z umową z pracownikiem służby zdrowia i z zastrzeżeniem warunków i zabezpieczeń, o których mowa w ust. 3. Odnosząc się do rozpoznawanej sprawy, NSA stwierdził, że nie jest wystarczające w sytuacji skarżącej ograniczenie zarzutu do art. 6 ust.1 lit. c/ RODO, który określa generalnie jeden z przypadków zgodnego z prawem przetwarzania danych osobowych. Także podniesienie zarzutu naruszenia art. 9 ust. 2 lit. h/ RODO nie może być uznane za skuteczne do zakwestionowania wydania mężowi skarżącej zaświadczenia o stanie jej zdrowia, gdyż przepis ten odnosi się do innego zagadnienia. Stanowi on generalną podstawę do przetwarzania danych wrażliwych, w tym przypadku danych o stanie zdrowia. Podstawą prawną wydania zaświadczenia o stanie zdrowia był inny przepis, który nie został przywołany w treści zarzutu.

3.5. Ochrona środowiska i ochrona przyrody

Sądy administracyjne rozpatrywały, z wykorzystaniem prawa unijnego, także sprawy z zakresu ochrony środowiska i ochrony przyrody. Były to, w szczególności, sprawy dotyczące odpadów, w których kluczowe znaczenie miała interpretacja pojęcia „odpad" w świetle przepisów dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/98/WE z 19 listopa-

da 2008 r. w sprawie odpadów[53] oraz z uwzględnieniem orzecznictwa TSUE[54]. W tej kategorii spraw sądy administracyjne wydawały również wyroki w przedmiocie zwrotu opłaty recyklingowej z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu pojazdu, w których zastosowanie znajdowały art. 110 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zasada niedyskryminacji) oraz art. 5 ust. 4 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2000/53/WE z 18 września 2000 r. w sprawie pojazdów wycofanych z eksploatacji[55] w zw. z art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji[56] w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r.[57]

3.6. Cudzoziemcy

Przedmiotem rozstrzygnięć były także sprawy dotyczące cudzoziemców i ich ochrony, w tym wydawania/odmowy wydania wiz, zezwoleń na zamieszkanie na czas oznaczony, na osiedlenie się, decyzji o wydaleniu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nadawania statusu uchodźcy, azylu czy zezwolenia na pobyt tolerowany.

Przykładem orzeczenia z tej kategorii spraw, a dokładnie odmowy wydania wizy pobytowej i wydalenia z terytorium RP, jest postanowienie NSA z 13 kwietnia 2021 r., II OSK 2470/19, wydane w następstwie wyroku prejudycjalnego TSUE w sprawie C-949/19, zainicjowanej przez skład orzekający w sprawie sądowoadministracyjnej. W kwestii konstytucyjnych i europejskich gwarancji prawa do sądu w sprawach ze skarg na decyzje o odmowie wydania wiz krajowych NSA wypowiedział się także m.in. w wyroku z 24 sierpnia 2021 r., II OSK 1488/20, odwołując się do orzecznictwa TSUE i ETPC.

Innym przykładem jest wyrok NSA z 16 kwietnia 2021 r., II OSK 1752/20, wydany w sprawie odmowy nadania statusu uchodźcy w sytuacji podnoszonej przez skarżącego obawy przed prześladowaniem z powodu religii. Rozpoznając skargę kasacyjną, w ramach stosowania i wykładni art. 13 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 oraz art. 14 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej[58], które zawierają definicje uchodźcy i jednej z form prześladowania oraz określenie pojęcia religii, NSA powołał się na wyrok TSUE z 5 września 2012 r. w sprawach połączonych C-71/11 i C-99/11 *Niemcy przeciwko Y i Z* (ECLI:EU:C:2012:518), w którym dokonano wykładni przepisów dyrektywy Rady 2004/83/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie minimalnych norm dla kwalifikacji i statusu obywateli państw trzecich lub bezpaństwowców jako uchodźców lub jako osoby, które z innych względów potrzebują międzynarodowej ochrony oraz zawartości przyznanej ochrony[59]. Sąd kasacyjny zwrócił uwagę, że wskazane w ww. wyroku TSUE przepisy dyrektywy Rady 2004/83/WE odpowiadają art. 2 lit. d/ i art. 9 ust. 1 pkt 1 obecnie obowiązującej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/95/UE z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie norm dotyczących kwalifikowania obywateli państw trzecich lub bezpaństwowców jako beneficjentów ochrony międzynarodowej, jednolitego

[53] Dz.Urz. UE L 2008.312.3.

[54] Zob. m.in. wyroki NSA z: 9 lutego 2021 r., III OSK 3216/21; 23 marca 2021 r., III OSK 277/21; 15 czerwca 2021 r., III OSK 523/21.

[55] Dz.Urz. WE L 2000.269.34 ze zm.; tzw. dyrektywa wrakowa.

[56] Dz.U. z 2016 r. poz. 803 ze zm.

[57] Zob. m.in. wyroki NSA z: 15 czerwca 2021 r., III OSK 472/21; 13 lipca 2021 r., III OSK 560/21.

[58] Dz.U. z 2018 r. poz. 1109 ze zm.

[59] Dz.Urz. UE L 2004.304.12.

statusu uchodźców lub osób kwalifikujących się do otrzymania ochrony uzupełniającej oraz zakresu udzielanej ochrony (wersja przekształcona)[60]. Jednocześnie, uwzględniwszy treść art. 10 ust. 1 Karty Praw Podstawowych UE oraz art. 9 EKPC, gwarantujących wolność myśli, sumienia i wyznania, NSA przyjął, że pojęcie religii w rozumieniu art. 14 ust. 1 pkt 2 lit. c/ ustawy o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obejmuje także nauczanie, jakie praktykują świadkowie Jehowy. Jest to bowiem forma zachowania wynikająca z wierzeń religijnych lub z nimi związana. Skoro w rozpoznawanej sprawie organ administracji przyjął, że świadkowie Jehowy podlegali w Federacji Rosyjskiej prześladowaniu, które nie dotyczy osób nieprowadzących intensywnej działalności prozelitycznej, to konieczne było wyjaśnienie, czy tego rodzaju działalność jest zasadniczą kwestią dla świadków Jehowy w ogólności oraz indywidualnie dla skarżących. W zależności od ustaleń w tym zakresie, w szczególności, gdyby zostało ustalone, że nauczanie jest dla każdego świadka Jehowy zasadniczą kwestią wyznawanej religii, fakt, że prześladowanie nie obejmuje osób, które nie prowadzą intensywnej działalności prozelitycznej, byłby nieistotny. Podobnie, według NSA, fakt ten nie byłoby istotny, gdyby ustalono, że co prawda dla ogółu świadków Jehowy nauczanie nie jest zasadniczą kwestią wyznawanej religii, jednakże z uwagi na indywidulaną sytuację skarżących, w tym z uwagi na jego subiektywne przekonanie m.in. związane z pełnioną funkcją, jest to zasadnicza kwestia wyznawanej religii. W ocenie NSA przyjęcie, że nauczanie jest istotną kwestią wyznawanej przez świadków Jehowy religii oznacza, że naruszenie wolności wyznania w tym zakresie jest prześladowaniem, o którym mowa w art. 13 ust. 3 pkt 2 ustawy o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, uzasadniona zaś obawa przed doznaniem takiego prześladowania uzasadnia nadanie cudzoziemcowi statusu uchodźcy w myśl art. 13 ust. 1 powołanej ustawy.

Z kolei wyrokiem z 16 marca 2021 r., II OSK 1619/20, NSA uwzględnił skargę kasacyjną Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców, uchylił zaskarżony wyrok WSA w Warszawie i oddalił skargę cudzoziemca na decyzję w przedmiocie zobowiązania do powrotu oraz zakazu ponownego wjazdu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i innych państw obszaru Schengen. Istota sporu w sprawie dotyczyła tego, czy organy administracji prawidłowo zrealizowały ciążący na nich obowiązek pouczenia cudzoziemca w sposób przewidziany w art. 7 ust. 1 pkt 1d ustawy z dnia 12 grudnia 2003 r. o cudzoziemcach[61]. NSA uznał, że wskazany obowiązek został w sprawie należycie wykonany. Podniósł wprawdzie, że obowiązki organu w postępowaniu o zobowiązanie do powrotu wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 1d ustawy o cudzoziemcach są wprawdzie szersze niż wynikające z art. 9 k.p.a. i związane są z koniecznością pouczenia w języku zrozumiałym dla cudzoziemca, w formie pisemnej o zasadach i trybie postępowania, jednakże nie prowadzą do konieczności pouczenia o treści wszystkich przepisów, które w postępowaniu tym mogą kształtować sytuację prawną cudzoziemca. Jednocześnie NSA, na podstawie art. 188 p.p.s.a., rozpoznał skargę cudzoziemca i ocenił legalność decyzji Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców zobowiązującej cudzoziemca do powrotu do kraju pochodzenia. Istota skargi sprowadzała się do tego, czy organy administracji prawidłowo ustaliły, że w stosunku do skarżącego nie zachodzą okoliczności uzasadniające udzielenie mu zgody na pobyt względów humanitarnych, a to z uwagi na fakt, że w kraju pochodzenia zagrożone będzie jego prawo do życia, wolno-

[60] Dz.Urz. UE L 2011.337.9.

[61] Dz.U. z 2020 r. poz. 35 ze zm.

ści i bezpieczeństwa oraz mógłby on być poddany nieludzkiemu lub poniżającemu traktowaniu z uwagi na orientację seksualną. Sąd kasacyjny zwrócił uwagę, że „w sprawach dotyczących zobowiązania cudzoziemca do powrotu ustawodawca przewidział odrębny tryb postępowania w przypadku stwierdzenia po wydaniu ostatecznej decyzji okoliczności, o których mowa w art. 348 (lub 351) ustawy o cudzoziemcach. W takim wypadku, zgodnie z treścią art. 356 ust. 2 pkt 1 tej ustawy, organ z urzędu wszczyna odrębne postępowanie o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych. Przepis ten ma stanowić gwarancję, że cudzoziemcowi może zostać udzielona ochrona nawet po zakończeniu postępowania w przedmiocie zobowiązania do powrotu, o ile spełnione zostaną przesłanki określone w art. 348 i wyjdą na jaw dopiero w tym czasie". Sąd kasacyjny dokonał prounijnej wykładni art. 356 ust. 2 pkt 1 ustawy o cudzoziemcach. Stwierdził, że: „Dla zapewnienia gwarancji ochrony praw przewidzianej m.in. przepisami dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/32/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wspólnych procedur udzielania i cofania ochrony międzynarodowej[62] winien być wykładany w taki sposób, że właściwy organ ma obowiązek wszcząć postępowanie o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych także wówczas, gdy to cudzoziemiec występuje z żądaniem jego wszczęcia i powołuje się na nowe okoliczności, o których mowa w tym przepisie. Cudzoziemiec ma wówczas gwarancję, że działanie bądź ewentualna bezczynność organu w tym zakresie będzie mogła być przedmiotem kontroli sądów administracyjnych".

3.7. Ochrona zdrowia

Sądy administracyjne rozpoznawały również sprawy z zakresu ochrony zdrowia, w tym dotyczące zasad prowadzenia aptek i hurtowni farmaceutycznych.

Tytułem przykładu można wskazać na wyrok NSA z 2 września 2021 r., II GSK 545/21, oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA w Warszawie w sprawie ze skargi na decyzję Głównego Inspektora Farmaceutycznego w przedmiocie stwierdzenia naruszenia zakazu prowadzenia reklamy apteki ogólnodostępnej oraz nałożenia kary pieniężnej. W sprawie zastosowanie znalazł art. 94a ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne[63], wprowadzający bezwzględny zakaz prowadzenia reklamy aptek i punktów aptecznych oraz ich działalności, a będący efektem implementacji m.in. dyrektywy 2004/27/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. zmieniającej dyrektywę 2001/83/WE w sprawie wspólnotowego kodeksu odnoszącego się do produktów leczniczych stosowanych u ludzi[64]. NSA nie podzielił zarzutu dokonania przez sąd pierwszej instancji błędnej wykładni art. 94a ust. 1 i 2 ustawy, w tym sprzecznej z wynikającymi z art. 34 w zw. z art. 35 i art. 36 TFUE zasadami: swobody przepływu towarów i swobody świadczenia usług. Sąd stwierdził, że nawet gdyby przyjąć, że ustanowiony w prawie krajowym zakaz reklamy aptek, odnoszący się bez wyjątku do wszystkich podmiotów gospodarczych prowadzących taką działalność, mieści się w pojęciu ograniczeń, o których mowa w art. 35 TFUE, to jednak zakaz zawarty w tym przepisie nie ma charakteru bezwzględnego, o czym świadczy treść art. 36 TFUE. Powołując się na ustalenia doktryny, NSA skonkludował, że

[62] Dz.Urz. UE L 2013.180.60, art. 356 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 grudnia 2003 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2020 r. poz. 35 ze zm.).

[63] Dz.U. z 2019 r. poz. 499 ze zm.

[64] Dz.Urz. UE L 2004.136.34.

przepisy art. 34 i art. 35 TFUE nie znajdują zastosowania do przepisów krajowych, które nie oddziałując na obrót między państwami członkowskimi, nie mają na celu regulowania wymiany handlowej. Celem tych przepisów nie jest zagwarantowanie wolności przedsiębiorczości, ale jedynie wolności wyboru i prawa do nabycia towaru, którym jednostka jest zainteresowana, jeżeli tylko towar taki jest dostępny zgodnie z prawem na jakimkolwiek obszarze wchodzącym w skład terytorium rynku wewnętrznego.

3.8. Własność przemysłowa

Sądy administracyjne rozpoznały z zastosowaniem przepisów unijnych sprawy z zakresu własności przemysłowej, w szczególności w przedmiocie odmowy udzielenia prawa ochronnego na znak towarowy.

Przykładowo, NSA wyrokiem z 27 kwietnia 2021 r., II GSK 804/18 orzekł w sprawie odmowy przez Urząd Patentowy RP udzielenia prawa ochronnego na znak towarowy z uwagi na podobieństwo do innych (wymienionych w decyzji) wspólnotowych (unijnych) znaków towarowych w rozumieniu art. 132 ust. 2 pkt 2 ustawy z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej[65]. Sąd podzielił argumentację skarżącego kasacyjnie Urzędu Patentowego w kwestii zarzucanych wyrokowi WSA w Warszawie naruszeń prawa, powołując się na orzecznictwo TSUE, zgodnie z którym każdy znak zgłoszony w celu uzyskania prawa ochronnego podlega indywidualnej ocenie (wyrok sądu pierwszej instancji z 21 kwietnia 2004 r. w sprawie T-127/02 *Concept przeciwko OHIM* (ECA) (ECLI:EU:T:2004:110). Sąd kasacyjny przyznał, że ze względu na swój indywidualny charakter taki znak musi być oceniany samodzielnie, w oparciu o obowiązujące przepisy, a to czy może on zostać zarejestrowany powinno być oceniane na podstawie przepisów prawa, interpretowanych przez sądy, nie zaś na podstawie dotychczasowej praktyki Urzędu. Za nietrafny z kolei NSA uznał argument oparty na orzeczeniu TSUE z 22 września 2011 r. w sprawie C-482/09 *Budejovicky Budvar* (ECLI:EU:C:2011:605) w kwestii dopuszczalności udzielenia prawa ochronnego na późniejszy znak towarowy i umożliwienia koegzystencji dwóch identycznych znaków towarowych. Wskazany wyrok TSUE został oparty na wyjątkowych okolicznościach sprawy, w której zapadł, dotyczących m.in. długiego okresu posługiwania się znakiem towarowym przed jego zgłoszeniem do rejestracji, wyraźnego rozróżniania przez konsumentów konkurencyjnych produktów o takim samym znaku towarowym ze względu na ich cechy takie jak smak, cena, wygląd, a także wyraźnego rozpoznawania, że produkty te pochodzą od różnych producentów. W rozpoznawanej sprawie NSA zgodził się z oceną Urzędu Patentowego, że nie można dopatrzeć się wspomnianych lub analogicznych okoliczności przemawiających za stwierdzeniem, że w przypadku znaków towarowych i znaków przeciwstawionych nie zachodzi wskazane w art. 132 ust. 2 pkt 2 p.w.p. ryzyko wprowadzenia odbiorców w błąd.

3.9. Środki unijne

Sądy administracyjne rozpoznawały sprawy z zakresu środków unijnych, pomocy finansowej i innych regulacji związanych z członkostwem w Unii Europejskiej.

Tytułem przykładu można wskazać na wyrok NSA z 12 maja 2021 r., I GSK 652/18, uchylający zaskarżony wyrok oraz decyzje Dyrektora Oddziału Regionalnego Agencji Restruk-

[65] Dz.U. z 2013 r. poz. 1410; dalej: p.w.p.

turyzacji i Modernizacji Rolnictwa w przedmiocie odmowy przyznania płatności rolnych. Zastosowanie w sprawie znalazł art. 60 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008[66], który wprowadza generalną klauzulę pozwalającą organom administracyjnym państw członkowskich podejmowanie działań mających na celu zapobieżenie obejścia prawa przez podmioty ubiegające się o przyznanie płatności i ich otrzymanie wbrew intencjom prawodawcy unijnego, z uwzględnieniem wykładni TSUE.

Zdaniem NSA zaskarżony wyrok oraz zaskarżone decyzje wskazywały na sytuację, w której wiele podmiotów podjęło czynności prawne i faktyczne bezpośrednio nieobjęte zakazem prawnym, które zmierzały w istocie do osiągnięcia skutków zakazanych przez prawo – stworzenia sztucznych warunków w celu uzyskania płatności rolnych. Jak podkreślił NSA, powołując się na wyrok TSUE z 16 marca 2006 r. w sprawie C-94/05 *Emsland-Stärke GmbH przeciwko Landwirtschaftskammer Hannover* (ECLI:EU:C:2006:185), takie działania nie mogą być objęte ochroną prawną i mogą być odpowiednio sankcjonowane. Jednakże, w ocenie NSA, dokonanej na podstawie analizy treści zaskarżonego wyroku oraz akt administracyjnych sprawy, organ nie wykazał, zgodnie z obowiązującymi regułami postępowania i przy zastosowaniu prawa materialnego regulującego przedmiotowe płatności, że wyłącznym celem stworzenia sztucznych warunków było otrzymanie wnioskowanych płatności, niezgodnie z celami i zasadami wspólnej polityki rolnej.

4. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej

4.1. Europejska Konwencja Praw Człowieka

Sądy administracyjne sięgały także do tzw. *aquis conventionnel*, czyli do postanowień Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC). Orzeczenia ETPC były powoływane w uzasadnieniach orzeczeń sądów administracyjnych jako argumentacja subsydiarna, najczęściej jako dodatkowe uzasadnienie zastosowanych standardów konstytucyjnych[67]. Niekiedy jednak – zwłaszcza argumentując oddalenie skargi kasacyjnej – sądy administracyjne używały standardów konwencyjnych jako samodzielnego argumentu[68].

Podobnie jak w latach poprzednich sądy administracyjne powoływały się na art. 6 EKPC i odnośne orzecznictwo ETPC w sprawach dotyczących przewlekłości postępowań administracyjnych lub bezczynności organów administracji i zasądzanych z tego tytułu, na podstawie art. 149 § 2 w zw. z art. 154 § 6 p.p.s.a., sum pieniężnych[69]. Według orzecznictwa ETPC przedłużające się postępowanie administracyjne stanowi naruszenie przez Polskę art. 6 EKPC (wyrok z 11 lutego 2003 r. w sprawie 33870/96 *Fuchs przeciwko Polsce*; wyrok

[66] Dz.Urz. UE L 2013.347.549 ze zm.

[67] Zob. np. wyroki: NSA z 24 sierpnia 2021 r., II OSK 1488/20; WSA w Gliwicach z 6 października 2021 r., II SA/Gl 945/21.

[68] Zob. np. wyroki NSA z: 20 kwietnia 2021 r., II GSK 1063/18; 4 maja 2021 r., I OSK 45/19; 6 lipca 2021 r., II OSK 2727/20; zob. także wyrok WSA w Warszawie z 15 listopada 2021 r., VI SA/Wa 1919/21.

[69] Zob. np. wyroki z: 6 lipca 2021 r., I OSK 259/19, I OSK 406/19; 7 października 2021 r., I OSK 378/21.

z 1 lutego 2005 r. w sprawie 51837/99 *Beller przeciwko Polsce*). Wynikające z art. 6 ust. 1 EKPC standardy dotyczące prawa do sądu – niezawisłego i bezstronnego sądu ustanowionego ustawą – znalazły także (w zw. z art. 13 Konwencji) zastosowanie przy rozpatrywaniu przez sądy administracyjne odwołań od uchwał Krajowej Rady Sądownictwa w przedmiocie przedstawienia (nieprzedstawienia) wniosku o powołanie do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego Sądu Najwyższego, przy czym sprawy te zostały ostatecznie rozstrzygnięte w wykonaniu wyroku TSUE w sprawie C-824/18, wydanego w następstwie pytań prejudycjalnych zadanych przez NSA w sprawie II GOK 2/18[70]. Z kolei w wyroku z 4 listopada 2021 r., III FSK 3626/21 NSA, powołując się wprost na art. 2 i art. 19 ust. 1 TUE oraz art. 6 ust. 1–3 TUE w zw. z art. 47 Karty Praw Podstawowych, a także art. 6 ust. 1 EKPC, stwierdził, że sędzia sądu administracyjnego bądź asesor sądowy w wojewódzkim sądzie administracyjnym, powołany do sprawowania urzędu przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, jest – w rozumieniu tych przepisów – sędzią Rzeczypospolitej Polskiej i sędzią europejskim, także wówczas, gdy procedura poprzedzająca jego powołanie mogła być dotknięta wadami.

Sądy administracyjne odwoływały się do postanowień Konwencji i orzecznictwa ETPC także w sprawach dotyczących cudzoziemców i ich ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Tytułem przykładu, NSA wyrokiem z 6 lipca 2021 r., II OSK 2727/20, uwzględniwszy skargę kasacyjną od wyroku WSA w Warszawie z 26 lutego 2020 r., IV SA/Wa 2856/19, ze skargi na decyzję Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców w przedmiocie zobowiązania do powrotu oraz zakazu ponownego wjazdu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i innych państw obszaru Schengen, uchylił zaskarżony wyrok i zaskarżoną decyzję. Skarżąca to cudzoziemka, wdowa po obywatelu Rzeczypospolitej Polskiej, pozostająca w nieformalnym związku z innym polskim obywatelem. Istota sporu w rozpoznawanej sprawie koncentrowała się wokół naruszenia przepisów postępowania polegającego na błędnym ustaleniu stanu faktycznego w zakresie prowadzenia przez skarżącą życia rodzinnego w Polsce w rozumieniu art. 8 EKPC, co w konsekwencji doprowadziło do nieprawidłowego zastosowania przepisów prawa materialnego i zobowiązania skarżącej do powrotu. Jednym z zarzutów skargi kasacyjnej było naruszenie art. 303 ust. 1 pkt 2, art. 327 i art. 348 pkt 2 ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach[71] oraz art. 8 EKPC poprzez nieudzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych przez błędną jego wykładnię i brak przyjęcia, że zaistnienie jednej z przesłanek wskazanych w treści tego przepisu może skutkować możliwością skorzystania z dobrodziejstwa przesłanki negatywnej w postaci ochrony życia prywatnego ze względów humanitarnych. Ponadto, skarżąca zarzuciła naruszenie art. 348 ustawy o cudzoziemcach, a w szczególności pkt 2 tego artykułu, wskazując, że zobowiązanie do powrotu naruszałoby jej prawo do życia rodzinnego lub prywatnego w rozumieniu przepisów Konwencji.

Za zasadne uznał NSA zarzuty skargi kasacyjnej. Przypomniał, że „prowadzenie życia rodzinnego w rozumieniu art. 8 EKPC obejmuje nie tylko związki prawnie sformalizowane, ale i związki faktyczne, tj. związki partnerskie, konkubinaty (wyroki ETPC: sprawa *Marckx przeciwko Belgii*, wyrok z 13 czerwca 1979 r. skarga nr 6833/74; sprawa *Al-Nashif i inni prze-*

[70] Zob. wyroki z: 6 maja 2021 r., II GOK 2/18, II GOK 3/18, II GOK 5/18, II GOK 6/18 i II GOK 7/18; 13 maja 2021 r., II GOK 4/18; 21 września 2021 r., II GOK 8/18, II GOK 10/18, II GOK 11/18, II GOK 12/18, II GOK 13/18, II GOK 14/18; 11 października 2021 r., II GOK 9/18, II GOK 15/18, II GOK 16/18, II GOK 17/18, II GOK 18/18, II GOK 19/18, II GOK 20/18; por. postanowienie z 13 grudnia 2021 r., I OSK 3024/18.

[71] Dz.U. z 2020 r. poz. 35 ze zm.

ciwko Bułgarii, wyrok z 20 czerwca 2002 r. skarga nr 50963/99). Na gruncie art. 8 EKPC nie każdy związek emocjonalny może być utożsamiany z prowadzeniem życia rodzinnego, ale taki, który charakteryzuje się rzeczywistymi, bliskimi więziami osobistymi, prowadzącymi do pewnego stopnia zależności pomiędzy danymi osobami. Życie rodzinne powinno zostać uzewnętrznione i opierać się na zachowaniach lub postawach poddających się obiektywnej weryfikacji, świadczących o trwałości relacji. W ocenie życia rodzinnego istotne jest wzięcie pod uwagę faktu wspólnego zamieszkiwania, długości ich związku, czy partnerzy wykazali swoje przywiązanie do siebie przez m.in. posiadanie wspólnych dzieci lub w jakikolwiek inny sposób (wyrok ETPC z 22 kwietnia 1997 r. w sprawie *X, Y, i Z przeciwko Wielkiej Brytanii*, skarga nr 21830/93)".

Szerzej NSA odniósł się do zarzutu naruszenia art. 348 pkt 2 ustawy o cudzoziemcach. Według NSA kontrola decyzji organu odwoławczego powinna była doprowadzić sąd pierwszej instancji do wniosku, że co najmniej niewystarczająco zostało wyjaśnione prowadzenie życia rodzinnego w Polsce przez skarżącą w rozumieniu art. 8 EKPC. Sąd kasacyjny zauważył, że z okoliczności rozpoznawanej sprawy ustalonych w toku postępowania administracyjnego wynika, iż skarżąca prowadziła z partnerem wspólne pożycie (co nie zostało zakwestionowane przez sąd pierwszej instancji), łączyły ich więzi emocjonalne i uczuciowe, czego potwierdzeniem była gotowość opieki nad chorą matką partnera oraz zainwestowanie oszczędności w jego dom, dbałość o gospodarstwo, wspólne spędzanie czasu oraz uzewnętrznienie relacji w stosunkach społecznych. Długotrwałość wspólnego pożycia (2 lata) nie mogła przy tym stanowić przeważającej przesłanki do nieuznania tej więzi za rodzinną w rozumieniu art. 8 EKPC, gdyż nie jest to jedyne kryterium do oceny siły i trwałości związku, a kryterium pomocnicze, które należy brać pod uwagę wspólnie z innymi okolicznościami konkretnej sprawy administracyjnej. Jak zaznaczył NSA, zobowiązanie cudzoziemca do powrotu jest najdalej idącym instrumentem stanowiącym ingerencję w życie prywatne lub rodzinne. Dlatego też w ocenie NSA zobowiązanie cudzoziemki do powrotu do Rosji i zakaz ponownego wjazdu do Polski przez 6 miesięcy w okolicznościach rozpoznawanej sprawy stanowiło nieproporcjonalną ingerencję w jej życie rodzinne.

4.2. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej

W przypadku Karty Praw Podstawowych UE sądy administracyjne nie stosują jej jako samodzielnej podstawy orzekania, a odnoszą się do niej w ramach argumentacji subsydiarnej, tj. w celu wskazania, że określone prawa i wolności jednostki są chronione i gwarantowane nie tylko w Konstytucji czy EKPC, lecz również w ramach unijnego systemu prawa. Często też sądy łączą argumentację z Karty z orzecznictwem TSUE[72].

Karta Praw Podstawowych UE jest często powoływana w podstawach skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia NSA (art. 285a § 3 w zw. z art. 285e § 1 pkt 3 p.p.s.a.). Konsekwentnie NSA stoi na stanowisku, że zarzut naruszenia przepisów Karty Praw Podstawowych nie może stanowić samodzielnej podstawy skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem orzeczeń NSA, ponieważ Karta znajduje zastosowanie jedynie wówczas, gdy w sprawie mogą mieć zastosowanie inne przepisy prawa UE i wskazanie tych przepisów jest ustawowym wymogiem skargi. Niewystarczające jest zatem przytoczenie w skardze przepisów Karty bez powiązania ich z przepisem prawa unij-

[72] Zob. m.in. wyrok z 16 kwietnia 2021 r., II OSK 1752/20 oraz wyroki w sprawach II GOK 2–20/18.

nego, który był stosowany lub powinien być stosowany w tej sprawie. Jak wynika bowiem z art. 51 ust. 1 Karty, prawa i zasady w niej określone są wiążące dla państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii[73].

5. Uwagi końcowe

Sądy administracyjne odwoływały się do prawa i orzecznictwa europejskiego, tj. przede wszystkim do prawa Unii Europejskiej, ale również do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, oraz dokonywały oceny legalności decyzji i innych rozstrzygnięć administracyjnych z uwzględnieniem przepisów unijnych i przepisów prawa polskiego implementujących prawo UE. Prawo europejskie było także wykorzystywane w procesie wykładni prawa polskiego.

Podobnie jak w latach poprzednich, korzystały z możliwości zadawania pytań prejudycjalnych dotyczących interpretacji prawa UE. Do Trybunału Sprawiedliwości UE skierowano łącznie 6 wniosków o wydanie orzeczenia prejudycjalnego, wszystkie pytania na podstawie art. 267 TFUE zadały składy orzekające NSA. Odwoływały się także i działały zgodnie ze standardami ochrony praw człowieka i praw podstawowych określonymi w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka oraz w Karcie Praw Podstawowych UE.

[73] Zob. m.in. postanowienia z: 23 lutego 2021 r., I ONP 6/20; 16 kwietnia 2021 r., II ONP 1/20; 7 maja 2021 r., I FNP 12/20; 10 czerwca 2021 r., III ONP 1/21.

VI. Stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych

1. Zagadnienia ogólne

Przepis art. 8 ust. 1: „Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej" przyznaje Konstytucji najwyższą moc prawną w systemie źródeł prawa. Moc ta wynika z całokształtu relacji norm konstytucyjnych do innych źródeł prawa, dopuszcza bowiem istnienie niżej usytuowanego prawa w postaci ustaw, aktów podustawowych i innych aktów. Z art. 8 ust. 2: „Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej" wynika, że podstawą prawną wydania aktu stosowania prawa (w szczególności wyroku sądu) może być norma konstytucyjna. Podstawowymi formami bezpośredniego stosowania Konstytucji są: stosowanie „samoistne" i "współstosowanie" Konstytucji wspólnie z ustawami. Pozwalają one sądom administracyjnym na wydanie orzeczenia w przypadku luki prawnej powstałej wskutek zaniechania ustawodawcy, np. pominięcia ustawodawczego, czy też po wyroku TK. Stosując prokonstytucyjną wykładnię przepisu, sądy uwzględniają w największym możliwym stopniu gwarancję praw i wolności oraz najszerszą ich realizację w procesie stosowania prawa, korzystając przy tym z dorobku orzeczniczego TK.

Sądy administracyjne kierują także pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego, jeśli wątpliwość co do zgodności z Konstytucją przepisu będącego podstawą rozstrzygnięcia, która wystąpiła w toku postępowania, jest istotna dla dalszego biegu postępowania i nie da się jej usunąć przy pomocy technik wykładniczych.

2. Formy bezpośredniego stosowania Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych

2.1. NSA w uchwale z 8 listopada 2021 r., I OPS 2/21 dokonał prokonstytucyjnej wykładni art. 8 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej[1], uznając, że alimenty, o których mowa w tym przepisie, nie stanowią należności uiszczanych przez dłużnika alimentacyjnego na rzecz funduszu alimentacyjnego, czy to dobrowolnie, czy też podlegających ściągnięciu w drodze egzekucji sądowej. W uzasadnieniu NSA podkreślił, że przepis ten zawiera regulację szczególną, która umożliwia pomniejszenie przychodu wyłącznie o enumeratywnie wymienione należności. Z art. 8 ust. 3 zdanie wprowadzające u.p.s. wynika zasada, że za dochód uważa się wszystko, z wyjątkiem tego, co wymieniono w dalszej treści art. 8 ust. 3–5. Skoro więc pomniejszenie tego przychodu m.in. o kwotę alimentów świadczonych na rzecz innych osób stanowi dla ustawodawcy wyjątek od zasady, to nie ma podstaw, aby pojęcie „alimenty" w rozumieniu art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. rozszerzać na ustawowo odmienne pojęcia „należności w wysokości świadczeń wypłaconych z funduszu", „świadczenia z funduszu" i „należności z tytułu świadczeń z funduszu" – w rozumieniu art. 27 ust. 1 i art. 28 ustawy alimenta-

[1] Dz.U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.; dalej: u.p.s.

cyjnej[2]. Zdaniem NSA rozszerzająca wykładnia art. 8 ust. 3 i 4 u.p.s. jest niedopuszczalna. W innym wypadku z wyjątkowego pomniejszenia przychodu w rozumieniu art. 8 ust. 3 u.p.s. korzystałyby osoby, które nie dostarczają uprawnionym środków utrzymania na bieżąco, doprowadzając do uruchomienia świadczeń z funduszu alimentacyjnego. Zobowiązany korzystałby dwukrotnie z naruszania przez siebie prawa – za pierwszym razem nie wykonując swojego skonkretyzowanego obowiązku terminowo i należycie (popełniając delikt cywilnoprawny wobec uprawnionego do świadczeń alimentacyjnych), drugi raz – uzyskując pomniejszenie przychodu w rozmiarze większym niż osoba w takiej samej sytuacji prawnej i faktycznej, która swoje świadczenia łożyła należycie i w terminie. Ma to szczególne znaczenie w kontekście przewidzianej w art. 2 Konstytucji RP zasady sprawiedliwości społecznej definiowanej jako dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywanie się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli[3].

2.2. Z kolei w uchwale z 22 lutego 2021 r., I OPS 1/20, NSA odniósł się do konstytucyjnych norm chroniących prawa własności i prawa dziedziczenia, a także kwestii wywłaszczenia określonej w art. 21 ust. 2 Konstytucji RP. Zagadnieniem spornym było wskazanie kręgu podmiotów, na rzecz których może być ustalone odszkodowanie w związku ze szczególnym trybem wywłaszczenia, polegającym na ograniczeniu prawa własności nieruchomości (użytkowania wieczystego) w wyniku czasowego jej zajęcia na podstawie decyzji administracyjnej w celu wybudowania liniowych urządzeń infrastruktury technicznej. NSA orzekł: „1. Odszkodowanie, o którym mowa w art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości[4], może być od dnia 1 stycznia 1998 r. ustalone na podstawie art. 129 ust. 5 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami[5] dla spadkobiercy właściciela nieruchomości wymienionej w art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości. 2. Odszkodowanie, o którym mowa w art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości, nie może być ustalone na podstawie art. 129 ust. 5 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami[6] na rzecz nabywcy nieruchomości w drodze umowy zawartej po dniu czasowego zajęcia tej nieruchomości w trybie określonym w art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości".

W uzasadnieniu NSA podkreślił, że przyjęcie stanowiska, iż osobą uprawnioną do otrzymania odszkodowania jest wyłącznie osoba wywłaszczona doprowadziłoby do wywłaszczenia prawa bez ustalenia odszkodowania z jednoczesnym pozbawieniem ochrony prawa do dziedziczenia i naruszenia jednej z podstawowych konstytucyjnych zasad państwa – ochrony własności i prawa dziedziczenia, jednej z podstawowych zasad ustroju państwa (art. 21 ust. 1 Konstytucji RP). Wywłaszczenie jest dopuszczalne

[2] Chodzi o ustawę z dnia 7 września 2007 r. o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz.U. Nr 192, poz. 1378).

[3] Powołane w uzasadnieniu uchwały orzecznictwo i literatura: wyrok TK z 12 kwietnia 2000 r., K 8/98; wyroki NSA z: 21 maja 2014 r., I OSK 571/13 i 3 lutego 2012 r., I OSK 1433/11; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2020, s. 93 i 94.

[4] Dz.U. z 1974 r. Nr 10, poz. 64 ze zm.

[5] Dz.U. z 2020 r. poz. 65 ze zm.

[6] Dz.U. z 2020 r. poz. 65 ze zm.

jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem (art. 21 ust. 2 Konstytucji RP). Prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia gwarantuje art. 64 ust. 1 Konstytucji, art. 64 ust. 2 Konstytucji RP zaś gwarantuje równą ochronę własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia. Ochrona innych praw majątkowych obejmuje zarówno prawa o charakterze bezwzględnym, jak i prawa o charakterze względnym. Gwarancją art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP objęte są także rozmaite kategorie roszczeń odszkodowawczych, zapewniające ochronę kompensacyjną w sytuacji, gdy ze względów faktycznych lub prawnych nie jest możliwa restytucja stanu pierwotnego. Odszkodowanie z tytułu wywłaszczenia ma charakter prawa majątkowego, a podstawową funkcją, jaką realizuje, jest funkcja kompensacyjna. Wynikająca z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP ochrona własności i innych praw majątkowych nabiera istotnego znaczenia w przypadku stosowania instytucji wywłaszczenia, wówczas bowiem zachodzi szczególny związek pomiędzy chronionymi prawami, tj. prawem własności i odszkodowaniem z tytułu wywłaszczenia stanowiącym prawo majątkowe o charakterze kompensacyjnym. NSA podkreślił, że powyższe zasady konstytucyjne adresowane są nie tylko do ustawodawcy, który stanowiąc prawo nie może ich naruszać, ale zasady te stanowią również podstawowe kryterium przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa przez podmioty stosujące prawo.

2.3. NSA odniósł się do art. 64 ust. 3 w zw. art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w uchwale z 14 czerwca 2021 r., II FPS 2/21, przesądzając, że w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r., w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia tych udziałów, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[7], jest wartość odpowiadająca kwocie pożyczki, która została udzielona spółce przez wnoszącego wkład, nie wyższa jednak niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej pożyczki. W uzasadnieniu NSA uznał, że wykładnia art. 22 ust. 1 w zw. z art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. pozbawiająca podatnika prawa do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów prowadzi do nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności po jego stronie (art. 64 ust. 3 w zw. art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) przez niezasadne, w szczególności nieusprawiedliwione nadrzędnymi wartościami systemowymi, odstąpienie od deklarowanej przez ustawodawcę na gruncie ustawy o podatkowej (art. 1 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.) zasady opodatkowania dochodu (a nie przychodu).

2.4. W postanowieniu z 11 maja 2021 r., III OSK 3265/21, NSA przyjął tezę, że skoro z art. 25 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki[8] wynika uprawnienie procesowe jednostki do żądania wydania przez Prezydenta RP postanowienia rozstrzygającego w sprawie złożonego wniosku o nadanie tytułu profesora, to w tej sprawie postanowienie Prezydenta RP spełnia wszelkie wymogi aktu z zakresu administracji publicznej, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Prezydent RP, wykonując swoje kompetencje, może albo działać wyłącznie na podstawie norm konstytucyjnych, albo współstosować normy konstytucyjne i administracyjnoprawne. Artykuł 126 ust. 3 Konstytucji RP stanowi, że Prezydent Rzeczypospolitej wykonuje swoje zadania w zakresie i na zasadach określonych w Konstytucji i ustawach.

[7] Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

[8] Dz.U. z 2017 r. poz. 1789; dalej: u.s.n.t.n.

Ustawodawca zwykły został więc uprawniony do powierzenia Prezydentowi RP różnego typu zadań, także wykraczających poza sfery szeroko rozumianego ustroju państwa. Tezę tę potwierdza także art. 144 ust. 1 Konstytucji RP, w myśl którego Prezydent RP wydaje akty urzędowe, korzystając nie tylko ze swoich konstytucyjnych, ale także ustawowych kompetencji. Niewątpliwie przepisem ustanawiającym taką kompetencję jest art. 25 u.s.n.t.n. Akt urzędowy Prezydenta RP w przedmiocie nadania tytułu profesora stanowi zatem jednocześnie realizację norm konstytucyjnych, jak i administracyjnych.

Dopuszczalność kontroli sądowoadministracyjnej potwierdza fakt, że nadanie tytułu profesora nie stanowi realizacji prerogatyw Prezydenta RP, czyli jego uprawnień realizowanych poza systemem kontroli politycznej Sejmu. Te zostały bowiem określone w art. 144 ust. 3 Konstytucji RP. Przepis ten ma charakter katalogu zamkniętego, żaden zaś z trzydziestu punktów ustępu trzeciego art. 144 ustawy zasadniczej nie odwołuje się do kwestii nadania tytułu naukowego.

2.5. Tożsame stanowisko przyjął NSA w kwestii charakteru postanowienia Prezydenta RP, wydanego na podstawie art. 39 ustawy o Sądzie Najwyższym w wyroku z 26 listopada 2021 r., II GSK 335/21, uznając, że jest to rozstrzygnięcie w sprawie indywidualnej na podstawie art. 142 ust. 2 Konstytucji RP i podlega kognicji sądów administracyjnych. W uzasadnieniu NSA stwierdził, że w związku z przyjętą w ustawie o SN zmianą organu w zakresie potwierdzenia faktu przejścia w stan spoczynku lub przeniesienia do tego stanu Prezydenta RP należy traktować jako organ administracji publicznej w znaczeniu funkcjonalnym. Przyjęcie innej interpretacji obowiązujących przepisów prowadziłoby do naruszenia zasad wynikających z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, bo *de facto* sędzia Sądu Najwyższego zostałby pozbawiony możliwości sądowego kwestionowania działań mających wpływ na zakres jego praw i obowiązków wynikających ze stosunku prawnego łączącego ten podmiot z państwem.

2.6. Na zasadę niezawisłości sędziów określoną w art. 178 ust. 1 Konstytucji RP powołał się NSA w wyroku z 20 maja 2021 r., I FSK 394/21. Oddalając skargę kasacyjną, NSA odniósł się do zagadnienia zakresu związania sądu pierwszej instancji uchwałą pełnego składu Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, w której uznano, że: „W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego". W opinii NSA wykładnia art. 187 § 2 oraz art. 269 p.p.s.a. musi uwzględniać również art. 178 ust. 1 Konstytucji RP stanowiący, że sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawiśli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Wiążący charakter uchwał w konkretnych sprawach nie powinien zatem wykraczać poza to, co konieczne dla zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądowoadministracyjnego na tle konkretnych stanów faktycznych, w konkretnym otoczeniu prawnym. Ograniczenie wiążącego charakteru uchwały o sygn. akt I GPS 1/11 do spraw w zakresie podatku akcyzowego, które dotyczą sprzedaży energii elektrycznej w stanach faktycznych analogicznych do tego, na tle którego orzekł NSA w sprawie podjętej uchwały, oznacza możliwość zastosowania art. 72 § 1 pkt 1 o.p. W pozostałych sprawach w sposób adekwatny do zaistniałego w nich stanu faktyczno-prawnego, z uwzględnieniem zasadniczo jedynie literalnego jego brzmienia, z zastrzeżeniem jednak ograniczenia możliwości korzystania z tej normy w przypadku, gdyby okoliczności tego stanu faktyczno-prawnego wskazywały, że żądanie stwierdzenia nadpłaty w konkretnych warunkach danej sprawy nosi znamiona nadużycia prawa (podmiotowego).

2.7. Powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., P 33/09, w którym uznano, że dla celów podatkowych, w świetle art. 217 Konstytucji RP, element konstrukcyjny podatku, jakim jest przedmiot opodatkowania, nie może być ustalany na zasadach domniemania istnienia budowli, NSA w uchwale z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, przesądził, że obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane[9] w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[10], może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tym samym jedynie obiekty wyraźnie wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, załączniku do tej ustawy oraz innych przepisach rangi ustawowej mogą być uznane za budowle stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

3. Pytania prawne

3.1. Zagadnienia wstępne

Skierowania pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego jest dopuszczalne w sytuacji powzięcia przez sąd, rozstrzygający konkretną sprawę, wątpliwości co do zgodności przepisu będącego podstawą rozstrzygnięcia z: Konstytucją RP, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, a od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed pytającym sądem. Pytanie prawne ma charakter środka subsydiarnego i jest dopuszczalne po wyczerpaniu innych możliwości, m.in. wykorzystania reguł interpretacyjnych umożliwiających usunięcia wątpliwości konstytucyjnych.

3.2. Pytania prawne oczekujące na rozstrzygnięcie

W 2021 r. WSA w Białymstoku wystąpił z pytaniem prawnym: „Czy art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 14 sierpnia 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach dotyczących wsparcia służb mundurowych nadzorowanych przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych, o zmianie ustawy o Służbie Więziennej oraz niektórych innych ustaw w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie przepisu art. 115a ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2020 r. do spraw dotyczących ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy lub dodatkowy wszczętych po dniu 6 listopada 2018 r. w odniesieniu do policjantów zwolnionych ze służby przed dniem 6 listopada 2018 r. jest zgodny z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 32 ust. 1, art. 190 ust. 1, 3 i 4 Konstytucji RP?”[11].

Na rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego oczekują pytania prawne skierowane przez składy orzekające NSA postanowieniami:

– z 6 czerwca 2019 r., II OSK 166/18, w którym wniesiono o zbadanie zgodności art. 37a ust. 9 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym,

[9] Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.; dalej: prawo budowlane.

[10] Dz.U. z 2010 r. Nr 63, poz. 613 ze zm.; dalej: u.p.o.l.

[11] Postanowienie WSA w Białymstoku z 21 stycznia 2021 r., II SA/Bk 866/20 (sygn. akt TK P 7/21).

w zakresie, w jakim przewiduje obowiązek określenia w uchwale, o której mowa w art. 37a ust. 1 tej ustawy, warunków i terminu dostosowania istniejących w dniu jej wejścia w życie, wzniesionych na podstawie zgody budowlanej, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych do zakazów określonych w tej uchwale, bez zapewnienia ustawowych podstaw i trybu dochodzenia odszkodowania przez podmioty, które są zobowiązane do ich usunięcia z art. 2, art. 21, art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz z art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 20 marca 1952 r. – przepis ten nie zapewnia ochrony prawnej ani odszkodowania także tym podmiotom, które na reklamy miały wszystkie wymagane prawem zgody (P 20/19);

– z 13 czerwca 2018 r., II OSK 2781/17, w którym wniesiono o zbadanie zgodności art. 22 ust. 5 pkt 3 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami w zakresie, w jakim ogranicza prawo własności nieruchomości poprzez dopuszczenie ujęcia nieruchomości jako zabytku nieruchomego w gminnej ewidencji zabytków, bez zapewnienia właścicielowi gwarancji ochrony prawnej przed dokonaniem takiego ograniczenia z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP oraz z art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 20 marca 1952 r. – ujęcie zabytku w gminnej ewidencji zabytków stanowi o kwalifikacji obiektu do objęcia instrumentami nadzoru konserwatorskiego, np. objęcie obiektu ochroną konserwatorską w decyzji o warunkach zabudowy (art. 19 ust. 1a pkt 2 u.o.z.o.z.). Ponadto, w świetle art. 22 ust. 5 pkt 3 u.o.z.o.z., właściciel dowiaduje się o tym, że dokonano wpisu *ex-post* (P 12/18).

4. Wyroki Trybunału Konstytucyjnego o istotnym znaczeniu dla orzecznictwa sądów administracyjnych

4.1. Do zagadnienia nieujęcia przez ustawodawcę w ustawie o gospodarce nieruchomościami zwrotu nieruchomości wywłaszczonych na podstawie tzw. specustawy drogowej, a także nieuregulowania w niej instytucji zwrotu nieruchomości odniósł się Trybunał w wyroku z 30 czerwca 2021 r., SK 37/19, przesądzając, że art. 23 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych[12] rozumiany w ten sposób, że nie stanowi o nakazie odpowiedniego stosowania przepisów rozdziału 6, działu III ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami[13], jest niezgodny z art. 21 ust. 2 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Odnosząc się do zgodności kwestionowanego art. 23 specustawy z art. 2 oraz art. 32 Konstytucji RP w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza zastosowanie do przepisów znajdujących się rozdziale 6 działu III ustawy o gospodarce nieruchomościami, Trybunał uznał, że wzorcem kontroli w badanej sprawie jest również art. 21 ust. 2 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, ponieważ decyzja, na podstawie której dokonano wywłaszczenia, jest typowym aktem wywłaszczeniowym, o którym mowa w art. 21 ust. 2 Konstytucji RP. Z kolei z art. 21 ust. 2 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP wynika reguła, w myśl której byłemu właścicielowi pozbawionemu własności wskutek bezcelowego wywłaszczenia przysługuje konstytucyjne roszczenie o zwrot własności. Zdaniem Trybunału jeżeli istnieje generalna, ogólnosystemowa regulacja zwrotu bezcelowo wywłaszczonych własności nieruchomości, a brak

[12] Dz.U. z 2020 r. poz. 1363 oraz z 2021 r. poz. 784.

[13] Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 oraz z 2021 r. poz. 11 i 234.

zarazem regulacji szczegółowej wobec określonego wypadku podobnego, to w myśl zasady równej ochrony własności, regulacja generalna powinna mieć zastosowanie do wypadku wprost nią nieobjętego, ale rodzajowo zbieżnego. Kwestionowany przepis rozumiany w ten sposób, że nie stanowi o nakazie odpowiedniego stosowania przepisów rozdziału 6 działu III ustawy o gospodarce nieruchomościami, mających pozycję przepisów generalnych w zakresie zwrotu wywłaszczonych bezcelowo własności nieruchomości, narusza konstytucyjną zasadę równej ochrony własności przez konstytucyjne roszczenie o zwrot bezcelowo wywłaszczonej własności (art. 21 ust. 2 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP).

4.2. Ocenie Trybunału został poddany przepis art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze[14], na podstawie którego wydano koncesję na odkrywkową eksploatację złoża granitu z użyciem materiałów wybuchowych w oparciu o wniosek, w którym przedsiębiorca wyznaczył granice projektowanego obszaru górniczego w granicach swojej nieruchomości i w konsekwencji pozbawił właścicieli sąsiednich nieruchomości prawa do udziału w postępowaniu koncesyjnym i ochrony swojej własności. W wyroku z 12 maja 2021 r., SK 19/15, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze jest niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Trybunał nie podzielił argumentów podnoszonych przez Sejm, że celem ustawodawcy było przyśpieszenie i odbiurokratyzowanie postępowań administracyjnych, usunięcie barier utrudniających podejmowanie i wykonywanie działalności w zakresie geologii i górnictwa, pobudzania przedsiębiorczości oraz zwiększenia pewności inwestowania. Realizacja tak zdefiniowanych przez Sejm celów nie może uzasadniać blokowania prawa do obrony bezspornego interesu prawnego podmiotu ani w postępowaniu koncesyjnym, ani na drodze sądowoadministracyjnej. Trybunał stwierdził, że „Konstytucja domaga się, by prawo do sądu było respektowane w aspekcie każdej regulacji składającej się na obowiązujący system prawa".

4.3. Do zagadnienia automatycznego kwalifikowania nieruchomości, będących w posiadaniu osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, do kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem tej działalności i tym samym kwalifikowania ich jako przedsiębiorców na gruncie prawa podatkowego skutkującego objęciem ich wyższą stawką podatkową niezależnie od tego, czy są one faktycznie związane z prowadzeniem takiej działalności, odniósł się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 24 lutego 2021 r., SK 39/19 i orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[15], rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP. W ocenie Trybunału przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę" nie realizuje wyłącznie celu fiskalnego, przez co prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie naruszenia prawa do własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP). Zaskarżony przepis nie może być uzasadniony ochroną interesu publicznego, co prowadzi do wniosku, że zaskarżona regulacja jest sprzeczna również z art. 31 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji RP. W opinii Trybunału niepro-

[14] Dz.U. Nr 163, poz. 981 ze zm.

[15] Dz.U. z 2019 r. poz. 1170.

porcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności wynika z braku precyzyjnych kryteriów, poza samym posiadaniem nieruchomości przez przedsiębiorcę, pozwalających ustalić występowanie faktycznego lub potencjalnego związku gruntu lub budynku z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ocenie Trybunału zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów.

4.4. Do stabilności stosunków prawnych kształtujących się po wejściu w życie rozporządzenia nr 50 Wojewody Mazowieckiego z dnia 7 sierpnia 2007 r. odniósł się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 22 lipca 2021 r., SK 82/19, orzekając:

„Art. 129 ust. 4 w zw. z art. 135 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska[16], w brzmieniu obowiązującym w dniu wejścia w życie ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko[17], rozumiany w ten sposób, że skutki prawne upływu terminu zawitego wystąpienia z roszczeniami wskazanymi w art. 129 ust. 1 i 2 ustawy – Prawo ochrony środowiska wiąże z rozporządzeniem nr 50 Wojewody Mazowieckiego z dnia 7 sierpnia 2007 r. w sprawie utworzenia obszaru ograniczonego użytkowania dla Portu Lotniczego im. Fryderyka Chopina w Warszawie[18], jest zgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3, w zw. z art. 64 ust. 3, w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej".

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego takie rozumienie zaskarżonych związkowo przepisów stanowi gwarancję ochrony praw podmiotów, które po wejściu w życie rozporządzenia wojewody nr 50 z 2007 r., zobowiązane były dostosować się do wymagań i ograniczeń związanych z wprowadzeniem obszaru ograniczonego użytkowania, a także musiały znosić immisje hałasu będące konsekwencją funkcjonowania portu lotniczego. Zdaniem Trybunału stabilność stosunków prawnych kształtujących się po wejściu w życie rozporządzenia wojewody nr 50 z 2007 r. jest wartością podlegającą ochronie właśnie z punktu widzenia ingerencji w prawo własności. Gwarancje z niej wynikające wymagają, by w okresie od wejścia w życie tego rozporządzenia wszystkie podmioty, których roszczenia powstały w związku z utworzeniem obszaru ograniczonego użytkowania dla Portu Lotniczego im. Fryderyka Chopina w Warszawie miały zapewnioną możliwość skorzystania z przysługujących im uprawnień w okresie wskazanym w art. 129 ust. 4 p.o.ś. Brak ciągłości obowiązywania obszaru ograniczonego użytkowania, a co za tym idzie brak możliwości pokrycia szkód i nakładów, potęgowałby negatywne skutki istnienia przez ponad dwa lata takiego obszaru.

4.5. Przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału w wyroku z 1 lipca 2021 r., SK 23/17[19], było ukształtowane w praktyce stosowanie art. 90 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa[20]. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 90 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, rozumiany w taki sposób, że legitymacja do zaskarżenia programu ochrony powietrza, będącego aktem prawa miejscowego, uzależ-

[16] Dz.U. z 2020 r. poz. 1219 ze zm.

[17] Dz.U. Nr 199, poz. 1227.

[18] Dz.Urz. Woj. Maz. Nr 156, poz. 4276.

[19] Zdanie odrębne do wyroku zgłosili: sędzia TK K. Pawłowicz i sędzia TK M. Warciński.

[20] Dz.U. z 2020 r. poz. 1668 oraz z 2021 r. poz. 1038; dalej: u.s.w.

niona jest od wykazania, że konkretny przepis tego aktu narusza interes prawny skarżącego w sposób bezpośredni, obiektywny i realny, jest zgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji RP. W opinii Trybunału zakwestionowana w skardze konstytucyjnej wykładnia art. 90 ust. 1 u.s.w. jest ugruntowana i znajduje potwierdzenie w praktyce orzeczniczej. Sądy administracyjne przyjmują powszechnie, że to konkretna norma prawna kształtująca sytuację prawną skarżącego jest źródłem jego interesu prawnego lub uprawnienia. Musi on wykazać, że został naruszony jego własny interes prawny, polegający na istnieniu bezpośredniego związku pomiędzy zakwestionowanym aktem prawa miejscowego a własną, indywidualną i prawnie chronioną sytuacją, przy czym naruszenie to musi mieć charakter bezpośredni, zindywidualizowany, obiektywny i realny oraz rzeczywiście istniejący w dacie podejmowania kwestionowanej uchwały. Warunkiem skutecznego zaskarżenia aktu prawa miejscowego wydanego przez organ samorządu województwa jest więc wykazanie, że wywołuje on dla skarżącego negatywne konsekwencje prawne w postaci zniesienia, ograniczenia czy też uniemożliwienia realizacji jego uprawnienia lub interesu prawnego.

Trybunał przypomniał, że przed podjęciem przez sejmik województwa uchwały zatwierdzającej program ochrony powietrza organ powinien zapewnić możliwość udziału społeczeństwa w postępowaniu, którego przedmiotem jest sporządzenie programu ochrony powietrza[21]. Jednocześnie Trybunał zwrócił uwagę, że stwierdzenie konstytucyjności art. 90 ust. 1 u.s.w. nie zmienia faktu, iż leżący u podstaw niniejszej sprawy problem odpowiedniego ukształtowania prawnych procedur gwarantujących udział społeczeństwa w postępowaniach prowadzących do uchwalenia programów ochrony powietrza powinien być przez ustawodawcę ponownie rozważony. Trybunał Konstytucyjny nie przesądza, jaka powinna być adekwatna reakcja ustawodawcy w tym zakresie. Podkreślenia jednak wymaga, że wspieranie działań obywateli na rzecz ochrony i poprawy stanu środowiska nakazuje władzom publicznym przede wszystkim art. 74 ust. 4 Konstytucji.

[21] Tak w art. 91 ust. 9 ustawy – Prawo ochrony środowiska: „Zarząd województwa, zgodnie z przepisami o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko, zapewnia możliwość udziału społeczeństwa w postępowaniu, którego przedmiotem jest sporządzenie programu ochrony powietrza".

VII. Ochrona interesu jednostki w postępowaniu administracyjnym

1. Kognicja sądów administracyjnych, poza badaniem legalności rozstrzygnięć władczych organu (art. 184 Konstytucji i art. 1 § 1 ustawy – Prawo o ustroju sądów administracyjnych[1]), obejmuje również kontrolę innych aspektów działalności administracji publicznej, m.in.: bezczynności, przewlekłości postępowania oraz niewykonywania orzeczeń sądów administracyjnych poprzez pozostawanie przez organ w bezczynności po uprawomocnieniu się wyroku sądu administracyjnego.

Przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[2] sankcjonują, na wniosek strony, karą grzywny przypadki: nieprzekazania przez organ skargi do sądu administracyjnego w określonym przepisami prawa terminie (art. 55 § 1 w zw. z art. 54 § 2 p.p.s.a.); stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości postępowania, które miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa (art. 149 § 1 i 2); niewykonania wyroku (art. 154 p.p.s.a.). Ustawodawca umożliwił sądowi przyznanie stronie skarżącej stosownej sumy pieniężnej, która „stanowi swego rodzaju rekompensatę (...) za negatywne przeżycia wynikające z bezczynności organu"[3] (art. 149 § 2 *in fine* i art. 154 § 7 p.p.s.a.). Sądy mają możliwość zasygnalizowania organowi wyższej instancji o stwierdzonych uchybieniach w toku rozpoznawania sprawy (art. 155 § 1 p.p.s.a.), natomiast organ – adresat ma obowiązek rozpatrzenia i powiadomienia sądu, w terminie 30 dni, o zajętym w sprawie stanowisku (art.155 § 2 p.p.s.a.), a w przypadku niezastosowania się do tych obowiązków sąd może orzec o wymierzeniu organowi grzywny (art. 155 § 3 p.p.s.a.).

2. Przedmiotem postępowania prowadzonego na podstawie art. 55 § 1 p.p.s.a. jest badanie prawidłowości realizacji przez organ obowiązku spoczywającego na nim na podstawie art. 54 § 2 tej ustawy. Dopuszczalność wniesienia skargi czy ocena prawidłowości jej wniesienia jest wyłączną kompetencją sądu administracyjnego realizowaną w toku postępowania głównego[4]. Obowiązek przewidziany w art. 54 § 2 p.p.s.a. ma charakter bezwzględny, a organ nie jest uprawniony do kontroli formalnej skargi, czy też oceny jej dopuszczalności[5]. W przypadku uchybienia organu co do terminu przekazania skargi wraz z ww. dokumentami, sąd na wniosek skarżącego, może wymierzyć organowi grzywnę. Przewidziana w art. 55 §1 ustawy p.p.s.a. grzywna jest środkiem dyscyplinującym organ administracji w przesłaniu przez niego skargi i odpowiedzi na skargę do sądu wraz z aktami sprawy bez zbędnej zwłoki, w terminie ustawowo do tego wyznaczonym, a jej celem jest zapobieżenie przedłużaniu postępowania sądowoadministracyjnego przez organ. Ponadto wymierzenie grzywny, poza funkcją repre-

[1] Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2071; dalej: p.u.s.a.).

[2] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.).

[3] Por. wyroki z: 6 lipca 2021 r., I OSK 259/19 i 7 października 2021 r., 378/21.

[4] Por. postanowienia z: 25 marca 2021 r. I OZ 73/21 i 22 października 2021 r., I OZ 377/2.

[5] Tak postanowienie z 14 kwietnia 2021 r., IV SO/Wa 99/20 i powołane tam orzecznictwo (por. np. postanowienia NSA z: 7 września 2010 r., I OZ 222/10 oraz 28 lutego 2012 r., I OZ 96/12, postanowienia WSA w Warszawie z: 13 lipca 2016 r., IV SO/Wa 29/16; 14 kwietnia 2021 r., IV SO/Wa 99/20).

syjną, pełni także funkcję prewencyjną i służy zapobieganiu naruszeniom prawa przez organ w przyszłości[6].

W 2021 r. sądy pierwszej instancji wymierzyły organom 312 grzywien (w 2020 r. – 225). Wysokość ich oscylowała od 100 do 5000 zł. Adresatami ich były centralne[7] i terenowe organy administracji rządowej, podmioty realizujące zadania z zakresu administracji publicznej oraz organy samorządu terytorialnego. Łączna kwota wymierzonych grzywien wyniosła 214 750 zł (w 2020 r. –117 561 zł).

3. Sąd może także orzec o wymierzeniu grzywny w razie uchylania się organu od zastosowania się do postanowienia sądu lub zarządzenia przewodniczącego podjętych w toku postępowania i w związku z rozpoznaniem sprawy (art. 112 p.p.s.a.). Przekazanie akt jest bezwzględnym obowiązkiem organu, którego działanie zaskarżono, wynikającym z art. 54 § 2 p.p.s.a. Niewykonanie tego obowiązku powoduje, że sąd nie ma możliwości zweryfikowania poprawności przeprowadzenia postępowania administracyjnego. Jednocześnie oddalenie w czasie możliwości rozpoznania sprawy przez sąd, ogranicza stronie skarżącej możliwość realizacji jej konstytucyjnego prawa do sądu[8]. W 2021 r. wymierzono 15 grzywien w łącznej kwocie 10 400 zł.

4. Prawo strony postępowania do złożenia skargi do sądu administracyjnego na bezczynność lub przewlekłe postępowanie statuuje art. 149 p.p.s.a., zgodnie z którym sąd, uwzględniając skargę na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania, poza nakazaniem organowi wykonania czynności dotyczących obowiązku załatwienia sprawy we wskazanym terminie, dokonuje oceny, czy bezczynność organu lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ miały miejsce z rażącym naruszeniem prawa. W przypadku stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości postępowania sąd może orzec, z urzędu albo na wniosek strony, o wymierzeniu organowi grzywny, a także o przyznaniu od organu na rzecz skarżącego sumy pieniężnej.

Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące pojęć „bezczynność" i „przewlekłość postępowania" jest stabilne. W odniesieniu do pojęcia „rażące naruszenie prawa" akceptowany jest pogląd, że oznacza ono wadliwość o szczególnie dużym ciężarze gatunkowym i ma miejsce w razie oczywistego braku podejmowania jakichkolwiek czynności, lekceważenia wniosków i jawnego braku woli do załatwienia sprawy[9]. Wskazywane przez organ okoliczności wyjaśniające przyczyny niewłaściwego działania organu znaczącym zwiększeniem wpływu skarg, czy trudnościami kadrowymi nie mogą stanowić, zdaniem sądu, przyczyny niezależnej od organu, bowiem właściwa organizacja zadań i zapewnienie odpowiedniej kadry należy do zadań publicznych, które nie mogą być realizowane ze szkodą dla jednostki[10].

W odniesieniu do grzywny wymierzanej na podstawie art. 149 § 2 p.p.s.a. sądy administracyjne przyjmują, że pełni ona funkcję prewencyjną, ma przeciwdziałać bezczynności organu prowadzącego postępowanie, a jej celem jest przede wszystkim zdyscyplinowanie organu i doprowadzenie do sprawnego i terminowego prowadzenia postępowania. Co do wysokości grzywny, to sąd miarkuje w zależności od stopnia winy organu w zakresie nie-

[6] Zob. postanowienie WSA w Warszawie z 14 kwietnia 2021 r., IV SO/Wa 99/20.

[7] Najwięcej grzywien wymierzono Szefowi Urzędu do Spraw Cudzoziemców (od 100 do 2000 zł).

[8] Postanowienie WSA w Warszawie z 7 maja 2021 r., VII SA/Wa 579/20.

[9] Por. wyrok z 27 maja 2021 r., I FSK 644/21.

[10] Np. wyrok WSA we Wrocławiu z 22 kwietnia 2021 r., III SAB/Wr 1835/20.

zachowania terminu. Okres oczekiwania na załatwienie sprawy i analiza podejmowanych czynności, a także to, że postępowanie nie zostało dotychczas załatwione dają podstawy do oceny, że bezczynność organu miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa[11]. Grzywna nałożona na organ na podstawie art. 149 § 2 p.p.s.a. stanowi sankcję, której zadaniem jest napiętnowanie niepożądanego, bo naruszającego prawo działania organu w toku prowadzenia przez niego postępowania w indywidualnej sprawie[12].

W 2021 r. spośród 2307 załatwionych spraw w sądach pierwszej instancji w 119 sprawach wymierzono organowi grzywnę na wniosek skarżącego, natomiast w 59 przypadkach z urzędu. Łączna kwota wymierzonych grzywien wyniosła 249 000 zł (w 2020 r. – 262 838 zł).

Co do instytucji przyznania od organu na rzecz skarżącego sumy pieniężnej na podstawie art. 149 § 2 *in fine* p.p.s.a. sądy administracyjne aprobują pogląd o braku konieczności uzasadnienia wniosku ani potrzeby nawiązywania do doznanej krzywdy. Jedynym warunkiem przyznania sumy pieniężnej jest stwierdzony przez sąd fakt bezczynności organu[13]. Pełni ona funkcję kompensacyjną za dolegliwości doznane wskutek wadliwego działania organu administracji publicznej[14].

W 2021 r. w 3586 przypadkach przyznano sumę pieniężną na wniosek (w poprzednim okresie – 1523), a w 163 z urzędu (w poprzednim okresie – 56). Ogółem na rzecz skarżących przyznano 5 369 450 zł (w 2020 r. – 2 255 562 zł).

Przedstawione powyżej dane wskazują na znaczący, w porównaniu z 2020 r., wzrost uwzględnionych wniosków o przyznanie od organu na rzecz skarżącego sumy pieniężnej, jak i znaczący wzrost łącznej kwoty przyznanej na rzecz skarżących. Z analizy przeprowadzonej w Biurze Orzecznictwa wynika, że niewątpliwy wpływ na ten stan rzeczy miała wyjątkowo duża liczba skarg na bezczynność organu w WSA we Wrocławiu. Dla porównania można wskazać, że na ogólną liczbę 17 427 skarg na bezczynność lub przewlekłe postępowanie organu do wojewódzkich sądów administracyjnych, do WSA we Wrocławiu wpłynęło 9825 skarg. Dotyczyły one w większości bezczynności Wojewody Dolnośląskiego, głównie w sprawach wniosku o wydanie zezwolenia na pobyt czasowy i pracę, w niewielkiej części innych spraw. WSA we Wrocławiu, uwzględniając skargi i przesądzając, że bezczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa, przyznawał skarżącym sumy pieniężne[15], a w nielicznych przypadkach także wymierzał organowi grzywny. Wysokość przyznanych skarżącym sum pieniężnych wahała się w granicach od 100 zł do 5000 zł. W dwóch przypadkach przyznano skarżącym kwoty w wysokości 10 000 zł w sprawach przewlekłości postępowania w przedmiocie wydania decyzji potwierdzającej prawo do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej[16]. WSA we Wrocławiu nie podzielał wyjaśnień organu, że dłuższy niż przewidziany w art. 35 § 1–3 k.p.a. termin załatwienia sprawy nie wynika z opieszałości czy bezczynności pracowników organu ani braku woli do załatwienia sprawy, ale jest wyni-

[11] Por. wyrok WSA w Warszawie z 25 sierpnia 2021 r., IV SAB/Wa 810/21

[12] Np. wyroki z: 25 lutego 2021 r., II GSK 988/20 oraz 13 kwietnia 2021 r., II GSK 1278/20, II GSK 1360/20, II GSK 1361/20 i II GSK 1364/20.

[13] Por. wyrok z 5 stycznia 2021 r., I GSK 1522/20.

[14] Por. wyrok z 10 listopada 2021 r., II GSK 1973/21

[15] W 2021 r. stronom postępowania przyznano ogółem 4 676 950 zł.

[16] Wyroki WSA we Wrocławiu z 22 kwietnia 2021 r., II SAB/Wr 13/21 i II SAB/Wr 23/21 (od momentu wpłynięcia wniosku do organu a wniesieniem skargi minęło w pierwszym przypadku ponad 14 lat, a drugim ponad 16 lat).

kiem ogromnej ilości wniosków składanych przez cudzoziemców w Dolnośląskim Urzędzie Wojewódzkim oraz konieczności równoczesnego procedowania w wielu różnych sprawach oraz że Wydział Spraw Obywatelskich i Cudzoziemców ma problem z dużą fluktuacją pracowników, która nie pozostaje bez wpływu na czas prowadzenia postępowania[17]. Zdaniem sądu wskazywane przez organ okoliczności dotyczące znacznego zwiększenia wpływu skarg nie mogą stanowić przyczyny niezależnej od organu, bowiem właściwa organizacja zadań i zapewnienie odpowiedniej kadry należy do zadań publicznych, które nie mogą być realizowane ze szkodą dla jednostki. Wojewoda odpowiada za wykonywanie polityki Rady Ministrów w województwie[18]. W opinii sądu większość spraw wymagała sprawdzenia, czy wnioskodawca spełnia warunki wymagane w ustawie i należało je sprawdzić w momencie przyjmowania wniosku, zwłaszcza że wnioskodawca musi je złożyć osobiście. Organ administracji powinien też niezwłocznie występować o konsultacje właściwych organów[19].

5. Prawo do wykonania prawomocnego orzeczenia sądowego jest elementem prawa jednostki do sądu[20]. Wyrok jest bowiem, z punktu widzenia jednostki, pozbawiony znaczenia, jeżeli prawo nie umożliwia jego skutecznego wykonania. Prawomocny wyrok sądu administracyjnego nie prowadzi jeszcze do naprawienia skutków naruszenia prawa. Regułą jest bowiem, że sprawa wraca do organu administracji, który – będąc związany ocenami i wskazaniami sądu obowiązany jest do wydania ponownego rozstrzygnięcia. Ustawodawca powinien więc przyznać jednostce prawo do skierowania do sądu środka prawnego – a sądowi umożliwić odpowiednią reakcję – na wypadek, gdyby organ administracji nie wykonał wyroku. Innymi słowy, w ustawach powinny istnieć gwarancje wykonalności orzeczeń sądów administracyjnych[21].

Ustawodawca wprowadził przepisy umożliwiające stronie prawo do skargi na niewykonanie wyroku, a sądom możliwość wymierzenia organowi grzywny (art. 154 § 1 p.p.s.a.), stwierdzenia, czy bezczynność organu lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ miały miejsce z rażącym naruszeniem prawa (art. 154 § 2 p.p.s.a.) oraz przyznania od organu na rzecz skarżącego sumy pieniężnej (art. 154 § 7 p.p.s.a.). Podstawową funkcją grzywny oraz sumy pieniężnej jest zatem reakcja na niewykonanie prawomocnego wyroku, środki te mają charakter dyscyplinujący. Grzywna zawiera element represyjności, natomiast przyznanie sumy pieniężnej również element kompensacyjności. Ponieważ oba środki mają w pierwszym rzędzie na celu wymuszenie wykonania prawomocnego wyroku, to przy ich nakładaniu i określaniu ich wysokości należy

[17] Np. w wyroku WSA we Wrocławiu z 22 kwietnia 2021 r., III SAB/Wr 1835/20 organ, podnosząc m.in. argumentację o dalece niewystarczającej obsadzie kadrowej, wskazał na wzrost wpływu wniosków cudzoziemców (np. w 2017 r. – 19 885, w 2018 r. – 20 008, w 2019 r. – 26 854), które są rozpatrywane w kolejności wpływu.

[18] Zgodnie z art. 22 pkt 6 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz.U. z 2019 r. poz. 1464).

[19] Tak w wyroku WSA we Wrocławiu z 22 kwietnia 2021 r., I SAB/Wr 292/20.

[20] Zob. np. wyrok TK z 4 listopada 2010, K 19/06; R. Mikosz, M. Zirk-Sadowski, *Granice prawa do sądu administracyjnego w Rzeczypospolitej Polskiej*, ZNSA 2007, nr 3, s. 39.

[21] Por. np. J. Chlebny, *Standardy Rady Europy i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w procedurze administracyjnej i sądowoadministracyjnej*, w: *Postępowanie administracyjne w Europie*, red. Z. Kmieciak, Kraków 2005, s. 33; J. Zimmermann, *Sądownictwo*, s. 504; tenże, *Z problematyki reformy sądownictwa administracyjnego*, w: I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), *Instytucje*, s. 795–796; Z. Kmieciak, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, PiP 2007, z. 4, s. 39–40; W. Chróścielewski, Z. Kmieciak, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, PiP 2002, z. 12, s. 33.

mieć wzgląd na przewidywaną efektywność. Dla miarkowania wysokości znaczenie mogą mieć nadto okoliczności towarzyszące naruszeniu i zwłoce w wykonaniu prawomocnego wyroku oraz zasadność wynagrodzenia skarżącemu bezczynności w wykonaniu prawomocnego wyroku uwzględniającego jego skargę[22].

W 2021 r. spośród 437 załatwionych przez sądy pierwszej instancji spraw, w 233 przypadkach wymierzono organowi grzywnę. Łącznie kwota wymierzonych organom grzywien wyniosła 845 800 (w 2020 r. – 648 300 zł). Na rzecz skarżących przyznano sumy pieniężne w łącznej kwocie 707 500 (w 2020 r. – 415 980 zł).

6. Możliwość zasygnalizowania organowi wyższej instancji o stwierdzonych uchybieniach, w toku rozpoznawania sprawy, w drodze postanowienia określa art. 155 p.p.s.a. Istotą postanowienia z art. 155 § 1 p.p.s.a. jest poinformowanie właściwego organu administracji publicznej lub organu zwierzchniego o nieprawidłowościach w jego funkcjonowaniu, które zostały ujawnione w toku postępowania sądowego[23]. W art. 155 § 2 ustawodawca zobowiązuje organ do rozpatrzenia postanowienia i poinformowania sądu o zajętym w sprawie stanowisku. W przypadku niewywiązania się z tego obowiązku, sąd na podstawie art. 155 § 3 p.p.s.a. może orzec o wymierzeniu organowi grzywny. Sfomułowanie „sąd może orzec o wymierzeniu grzywny", użyte w ww. przepisie wskazuje, że wymierzenie grzywny nie jest obligatoryjne i kwestia ta pozostawiona została ostatecznie uznaniu sądu. Z treści art. 155 § 3 p.p.s.a. wynika również, że wymierzenie organowi grzywny uzależnione jest od niewykonania w ogóle lub wykonania po upływie ustawowego terminu obowiązków przewidzianych w art. 155 § 2 p.p.s.a.[24]

Postanowienia sygnalizacyjne podejmowane są najczęściej w przypadkach powtarzających się naruszeń prawa przez organ lub w przypadku, gdy skład orzekający uzna, że o działaniu organu, z uwagi na charakter naruszenia, należy poinformować organ nadzorujący w oczekiwaniu na takie działania organu, które wyeliminują wskazane nieprawidłowości. Istotą postanowienia sygnalizacyjnego jest poinformowanie organu administracji publicznej o nieprawidłowościach w jego funkcjonowaniu, które zostały ujawnione w toku postępowania sądowego[25].Taki bowiem miał cel ustawodawca wprowadzając tę instytucję do procedury sądowoadministracyjnej.

W 2021 r. wojewódzkie sądy administracyjne wydały 11 postanowień sygnalizacyjnych, w których wskazały organom nadzorującym istotne naruszenia prawa. Dotyczyły one m.in. przewlekłości postępowania (np.: postanowienia z: 8 stycznia 2021 r., I SA/Bk 890/20, I SA/Bk 881/20, I SA/Bk 882/20; 13 stycznia 2021 r., I SA/Bk 883/20; 20 stycznia 2021 r., I SA/Bk 913/20; 21 kwietnia 2021 r., I SA/Bk 99/21; 21 kwietnia 2021 r., VII SA/Wa 2356/20; 30 kwietnia 2021 r., II SAB/Łd 14/21; II SAB/Łd 15/21), niezastosowania art. 54 § 2 p.p.s.a., a także nieuprawnionej ingerencji w sprawę zawisłą przed sądem administracyjnym, wykraczającej poza dyspozycję art. 54 § 3 p.p.s.a. (postanowienie z 15 kwietnia 2021 r., I SA/Op 12/21) oraz istotnego naruszenia prawa polegającego na uchwaleniu uchwały organu w przedmiocie zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego zawierającej sprzeczność pomiędzy częścią tekstową uchwały i jej

[22] Tamże.

[23] Np. postanowienia: WSA w Bydgoszczy z 15 czerwca 2021 r., II SA/Bd 1159/20 i WSA w Opolu I SA/Op 12/21.

[24] Por. postanowienie z 10 marca 2021 r., VIII SA/Wa 712/17.

[25] Por. postanowienie z 15 czerwca 2021 r., II SA/Bd 1159/20.

częścią graficzną w zakresie jednego z załączników oraz na opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Wojewody tego załącznika – części graficznej planu w brzmieniu odmiennym niż uchwalony przez organ stanowiący, a znajdujący się w przedłożonej organowi nadzoru dokumentacji planistycznej (postanowienie z 15 czerwca 2021 r., II SA/Bd 1159/20). Dodać należy, że adresatem dwóch postanowień sygnalizacyjnych był Prezes Rady Ministrów, którego poinformowano o znacznym uchybieniu terminu w rozpoznawaniu sprawy przez organ, wskazując jednocześnie, że sąd w innych sprawach zauważył podobne uchybienia (w sygnalizacjach przytoczono sygnatury tych postanowień).

Odpowiedzi na sygnalizację, zgodnie z art. 155 § 2 p.p.s.a., zawierały wyjaśnienia dotyczące przyczyn powstania wskazanych nieprawidłowości oraz zapewnienia o podjęciu stosownych działań w celu ich wyeliminowania. Na podstawie art. 155 § 3 w jednym przypadku sąd z urzędu wymierzył grzywnę w wysokości 5000 zł.

7. Działalność sądów administracyjnych w obszarze dyscyplinowania organów administracji publicznej służy w sposób właściwy ochronie praw jednostki. Wymierzenie organowi grzywny za niedopełnienie obowiązku lub też wystąpienie z postanowieniem sygnalizacyjnym do organu zwierzchniego jest pewnego rodzaju gwarancją podjęcia przez organ stosownych czynności w celu ich wyeliminowania.

Zauważalna jest aktywność sądów administracyjnych w zakresie orzekania tzw. szczególnego rodzaju zadośćuczynienie za stan bezczynności organu na podstawie art. 149 § 2 i art. 154 § 7 p.p.s.a. Można mieć nadzieję, że obowiązujące rozwiązania przyczynią się w znacznym stopniu do eliminacji wskazanych wyżej uchybień w działalności administracji publicznej, co będzie miało pozytywny wpływ na ochronę konstytucyjnych praw jednostki.

VIII. Zagadnienia prawne wynikające z wadliwie sformułowanych przepisów prawa

1. Zagadnienia wstępne

Sprawowany przez sądy administracyjne wymiar sprawiedliwości (art. 175 ust. 1 Konstytucji RP) obejmuje badanie zgodności z prawem działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji RP) w zakresie określonym w ustawie (art. 1 p.u.s.a.). Istotą tej kontroli jest ochrona wolności i praw obywatela w jego stosunkach z administracją. Sądownictwo administracyjne jest bowiem elementem konstrukcji państwa prawa. Dokonując oceny prawidłowości zastosowania normy prawnej w konkretnej sprawie sądy administracyjne oceniają, czy dany przepis jest sformułowany w sposób odpowiadający zasadom poprawnej legislacji, które obejmują m.in. wymaganie zupełności i określoności przepisów prawa. W przypadku gdy norma prawna budzi wątpliwości interpretacyjne, przed uruchomieniem trybów nadzwyczajnych[1], sądy administracyjne dokonują prokonstytucyjnej, czy prounijnej wykładni przepisu prawa będącego podstawą rozstrzygnięcia w badanej sprawie. Przykłady tego typu działań zostały przedstawione w części zawierającej zagadnienia orzecznicze.

2. Luki prawne

W odniesieniu do luki prawnej sądy administracyjne wskazywały, opisywane w *Informacjach* z ostatnich lat, na pominięcia ustawodawcze oraz brak interwencji ustawodawcy po wyrokach interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego skutkujące powstaniem rozbieżności w orzecznictwie.

W orzecznictwie wskazano na niejasny co do treści art. 15 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących[2], z którego wynika, że ustawodawca co do zasady uznaje, iż na uchwałę o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego przysługuje skarga stosownie do art. 101 ustawy o samorządzie gminnym, z tą różnicą, że skargę tę należy wnieść w terminie 30 dni od dnia opublikowania uchwały, o której mowa w art. 7 ust. 4, w wojewódzkim dzienniku urzędowym lub przekazania tej uchwały inwestorowi. Początek biegu tego terminu określony został na dwa sposoby. Po pierwsze, od opublikowania uchwały w wojewódzkim dzienniku urzędowym; po drugie, od przekazania uchwały inwestorowi. Uchwała o odmowie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej nie podlega opublikowaniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym. W związku z tym każdy ze sposobów obliczania terminu do wniesienia skargi wskazany w art. 15 u.u.p.r.i.m. dotyczy innej uchwały. Z powyższego mogłoby wynikać, że stosownie do art. 15 ww. ustawy legitymowanym do wniesienia skargi na uchwałę o odmowie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej jest tylko inwestor. Można by przyjąć, że tylko inwestor ma interes prawny w zaskarżeniu takiej uchwały, skoro stanowi ona o odmownym załatwieniu jego wniosku. Jednakże z przepisu tego wynika potwierdzenie zastosowania art. 101 ustawy o samorządzie gminnym do każdej z uchwał wymienionych w art. 7

[1] Wnioskowanie o rozstrzygnięcie zagadnienia przez skład powiększony NSA, Trybunał Konstytucyjny czy Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

[2] Dz.U. poz. 1496 ze zm.; dalej: u.u.p.r.i.m.

ust. 4 u.u.p.r.i.m., a więc także do uchwały o odmowie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej, co by oznaczało, że na taką uchwałę skargę może wnieść każdy, którego interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą. Zdaniem NSA uchwała o odmowie lokalizacji inwestycji mieszkaniowej narusza interes prawny właściciela nieruchomości, na której inwestycja miała zostać zrealizowana, i to niezależnie od tego, czy jest on równocześnie inwestorem w rozumieniu wyżej wymienionej ustawy. Dopuszczenie możliwości wniesienia skargi na uchwałę o odmowie lokalizacji inwestycji mieszkaniowej przez właściciela nieruchomości, na której inwestycja miała być zlokalizowana, niebędącego inwestorem, wywołuje natomiast pytanie o termin wniesienia przez taki podmiot skargi. W ocenie NSA art. 15 u.u.p.r.i.m. zawiera szczególne unormowanie w stosunku do art. 101 ustawy o samorządzie gminnym i nie może być wykładany rozszerzająco. Skoro nie uregulowano w nim wyraźnie terminu do wniesienia skargi na uchwałę o odmowie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej wnoszonej przez inny podmiot niż inwestor, to tego terminu nie można ustalić w drodze wykładni (wyrok z 16 lutego 2021 r., II OSK 2521/20).

W odniesieniu do luki prawnej po zakresowym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 maja 2015 r., P 46/13[3] sądy administracyjne wypracowały pogląd pozwalający na rozstrzyganie spraw z poszanowaniem, wynikających z art. 2 Konstytucji RP, zasad pewności prawa oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Stwierdzono m.in., że uznanie art. 156 § 2 k.p.a. za niekonstytucyjny w zakresie umożliwiającym stwierdzenie nieważności decyzji po upływie 10 lat od wydania tej decyzji, stwarza możliwość zastosowania art. 158 § 2 k.p.a.[4] Powyższe stanowisko w dużej mierze zostało uwzględnione w ustawie z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego[5].

Natomiast w dalszym ciągu brak interwencji ustawodawcy po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21 października 2014 r., K 38/13[6], w którym orzeczono o niekonstytucyjności art. 17 ust. 1b ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych[7] w zakresie, w jakim różnicuje prawo do świadczenia pielęgnacyjnego osób sprawujących opiekę nad osobą niepełnosprawną po ukończeniu przez nią wieku określonego w tym przepisie ze względu na moment powstania niepełnosprawności. Sądy administracyjne, rozstrzygając skargi na decyzje organów odmawiające przyznania świadczenia pielęgnacyjnego z pominięciem niekonstytucyjnego przepisu[8], stoją na stanowisku, że od dnia wejścia w życie wyroku art. 17 ust. 1b ustawy o świadczeniach rodzinnych powinien być stosowany z pominięciem kryterium momentu powstania niepełnosprawności osoby wymagającej opieki.

3. Przepisy prawa powodujące trudności interpretacyjne

W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazano, że art. 60 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej[9] zobowiązuje wójta (burmistrza, prezydenta miasta) do określenia średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca

[3] Zagadnienie to opisywano w *Informacjach* z lat 2015–2020.

[4] Tak w wyroku z 20 lutego 2019 r., II OSK 694/17.

[5] Dz.U. z 2021 r. poz. 1491.

[6] Także opisywane w *Informacjach* z lat 2015–2020.

[7] Dz.U. z 2013 r. poz. 1456 ze zm.

[8] Np.: wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 20 lutego 2019 r., II SA/Go 833/18 oraz wyrok NSA z 28 czerwca 2019 r., I OSK 757/19.

[9] Dz.U. z 2020 r. poz. 1876; dalej: u.p.s.

w domu pomocy społecznej o zasięgu gminnym i ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym, nie później niż do dnia 31 marca każdego roku. Ustawodawca nie określił prawnej formy tego ogłoszenia. Przyjęcie koncepcji, że jest to akt prawa miejscowego przeczy zasadzie ustalonej w ustawach o samorządzie gminy, powiatu i województwa, w myśl której akty prawa miejscowego o charakterze wykonawczym wydają organy uchwałodawcze. Natomiast organy władzy wykonawczej upoważnione są do stanowienia przepisów porządkowych w sytuacjach szczególnych. Obowiązek publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym nie przesądza o tym, że jest to akt prawa miejscowego. Nie ulega wątpliwości, że tego typu zarządzenia są aktami o charakterze generalnym i powszechnie obowiązującym i stanowią, z materialnego punktu widzenia, odpowiednik uchwał organów powiatu. W orzecznictwie przyjęto, że to treść aktu, a nie jego nazwa przesądza o jego charakterze. Pozostawienie tej rangi aktu poza kontrolą sądową ogranicza prawa (art. 77 ust. 2 Konstytucji RP) i narusza zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). W kontekście uregulowań konstytucyjnych NSA przyjął, że zarządzenie starosty w sprawie ustalenia wysokości średniego miesięcznego kosztu utrzymania jednego mieszkańca w domu pomocy społecznej jest aktem prawa miejscowego, na który przysługuje skarga na podstawie art. 3 § 2 pkt 5 p.p.s.a. (postanowienie z 9 listopada 2021 r., I OZ 431/21)

W orzecznictwie zwrócono uwagę na treść art. 48 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, których odkodowanie nasuwa trudności interpretacyjne. Jeżeli posługuje się on pojęciem mienia komunalnego w rozumieniu art. 43 u.s.g. (i analogicznie art. 44 Kodeksu cywilnego), to wówczas jednostka pomocnicza musiałaby być wyposażona w uprawnienia wynikające z prawa własności lub innych praw majątkowych przysługujących osobie prawnej (tj. gminie lub innej gminnej osobie prawnej). Jednostka pomocnicza nie posiada ani zdolności prawnej, ani zdolności do czynności prawnych, a tym samym statut nie może wyposażyć jej w uprawnienia cywilnoprawne do korzystania z mienia. Żaden przepis, czy to ustawy o gospodarce nieruchomościami, czy też ustawy o samorządzie gminnym nie przyznaje jednostce pomocniczej ani statusu osoby prawnej, ani też jednostki organizacyjnej wyposażonej w zdolność prawną lub zdolność do czynności prawnych. Zasadniczo to organ wykonawczy gminy może co najwyżej upoważnić organ jednostki pomocniczej do reprezentowania gminy w zakresie zarządzania lub korzystania z mienia komunalnego. Jednostce pomocniczej nie mogą przysługiwać uprawnienia o charakterze administracyjnym do rzeczy jak np. prawo trwałego zarządu. Zgodnie z art. 43 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną, a jednostka pomocnicza nie jest jednostką organizacyjną gminy. Z treści art. 48 ust. 1 u.s.g. wynika co najwyżej, że organom jednostki pomocniczej mogą być przyznane uprawnienia do podejmowania czynności faktycznych dotyczących mienia komunalnego, ale nie stanowiących czynności prawnych. Mogą one dotyczyć np. utrzymywania porządku, udostępniania, utrzymywania w należytym stanie składnika mienia komunalnego. Taki właśnie zakres czynności wchodzi w skład pojęcia zarządzania i korzystania z mienia w rozumieniu art. 48 ust. 1 tej ustawy. Z uwagi na powyższe art. 48 ust. 1 u.s.g. nie może być interpretowany jako przepis nakazujący w każdym przypadku kreowania dla jednostki pomocniczej zasad zarządzania, korzystania i rozporządzania dochodami z mienia komunalnego, jak również zakresu czynności dokonywanych samodzielnie przez jednostkę pomocniczą w zakresie przysługującego jej mienia (wyrok z 16 grudnia 2021 r., III OSK 3893/21).

4. Błędy legislacyjne

W 2021 r. NSA w szeregu wyrokach wskazał na błędy legislacyjne skutkujące uchyleniem decyzji w przedmiocie kary pieniężnej za naruszenie obowiązku kwarantanny, stwierdzenia objęcia kwarantanną w związku z przekroczeniem granicy państwowej, odmowy zwolnienia z obowiązku odbywania kwarantanny.

Wprowadzenie w drodze rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii[10] obowiązku poddania się kwarantannie (z uwagi na fakt przekroczenia granicy państwowej) stanowi wprowadzenie do porządku prawnego (poza upoważnieniem ustawowym) jednej z form ograniczenia chronionej konstytucyjnie wolności poruszania się obywateli, o której mowa w art. 52 Konstytucji RP. Obowiązek kwarantanny z uwagi na fakt przekroczenia granicy państwowej, o którym mowa w § 2 ust. 2 pkt 2 ww. rozporządzenia Rady Ministrów z 31 marca 2020 r. nie może być objęty sankcją administracyjną w postaci kary pieniężnej, o której mowa w art. 15zzzn ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (wyroki z 8 września 2021 r., II GSK 602/21 i II GSK 427/21).

Przepis § 18 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 maja 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii[11] nie mógł stanowić, czy też współstanowić materialnoprawnej podstawy nałożenia kary pieniężnej za naruszenie ustanowionych nim nakazów, ponieważ został wydany z przekroczeniem upoważnienia ustawowego zawartego w art. 48a ust. 1 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (wyrok z 23 września 2021 r., II GSK 939/21)[12].

Przepis art. 46 ust. 4 pkt 4 w zw. z pkt 1 art. 46b ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi, stanowiący o „zakazie organizowania widowisk i innych zgromadzeń ludności", ustanawiający upoważnienie do wydania aktu wykonawczego, podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych w drodze wykładni celowościowej (wyrok z 23 września 2021 r., II GSK 876/21).

5. Podsumowanie

Wskazane wyżej przykłady ilustrują trudności w rozstrzygnięciu sprawy wskutek pominięcia ustawodawczego, czy luki prawnej bądź braku określoności przepisu prawa będącego podstawą orzekania. Sytuacje takie mają wpływ na rozbieżności w orzecznictwie. Należy podkreślić, że o ile sądy administracyjne dysponują instrumentami pozwalającymi na dokonanie właściwej, zgodnej z konstytucyjnymi zasadami wykładni przepisów prawa, o tyle takimi szerokimi instrumentami nie dysponują organy administracji publicznej. Powyższe wpływa na przedłużanie procesu załatwiania spraw, co narusza zasadę ekonomiki postępowania.

[10] Dz U. z 2020 r. poz. 566 ze zm.
[11] Dz.U. z 2020 r. poz. 792 ze zm.
[12] Dz.U. z 2019 r. poz. 1239 ze zm.

Część trzecia

POZAORZECZNICZA DZIAŁALNOŚĆ SĄDOWNICTWA ADMINISTRACYJNEGO

I. Realizacja zadań i nadzór Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynikający z Konstytucji RP i ustaw

Zadania Prezesa NSA w zakresie nadzoru nad judykacyjną i organizacyjną działalnością sądów administracyjnych wynikają głównie z ustawy ustrojowej (p.u.s.a.) i aktów prawnych wydanych z jej upoważnienia, m.in. rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 18 września 2003 r. w sprawie szczegółowego trybu wykonywania nadzoru nad działalnością administracyjną wojewódzkich sądów administracyjnych[1] oraz rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 6 lipca 2020 r. – Regulamin Naczelnego Sądu Administracyjnego[2]. Prezes NSA sprawuje nadzór judykacyjny poprzez Biuro Orzecznictwa, natomiast zadania związane z pełnieniem czynności w zakresie tworzenia warunków do sprawnego funkcjonowania sądów administracyjnych, w szczególności w sprawach finansowych, kadrowych i administracyjno-gospodarczych, Prezes NSA sprawuje poprzez Kancelarię Prezesa NSA. Zadania związane m.in. z informowaniem o sprawach stron, udostępnianiem informacji publicznej o działalności NSA, prowadzeniem statystyki i innych spraw wykonuje Wydział Informacji Sądowej.

II. Biuro Orzecznictwa

1. Zagadnienia ogólne

W Biurze Orzecznictwa NSA pracują sędziowie i specjaliści różnych dziedzin prawa, w tym osoby z dorobkiem naukowym. Zgodnie z art. 40 § 3 p.u.s.a. Biuro Orzecznictwa wykonuje zadania związane z pełnieniem przez Prezesa NSA czynności w zakresie sprawności postępowania sądowego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Szczegółowe czynności nadzoru Prezesa NSA nad działalnością administracyjną sądów, realizowane w Biurze Orzecznictwa, określają przepisy § 2 i 3 rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 18 września 2003 r. w sprawie szczegółowego trybu wykonywania nadzoru nad działalnością administracyjną wojewódzkich sądów administracyjnych. Szczegółowe zadania jednostek organizacyjnych Biura Orzecznictwa określają przepisy § 15–17 Regulaminu Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także zarządzenia Prezesa NSA regulujące zakres kompetencji po-

[1] Dz.U. Nr 169, poz. 1645; dalej: rozporządzenie Prezydenta RP.

[2] Dz.U. poz. 1202.

szczególnych wydziałów i zespołów działających w Biurze. Struktura organizacyjna Biura wynika zaś z § 14–20 powołanego Regulaminu oraz zarządzeń Prezesa NSA.

W zakresie działań nadzorczych związanych z eliminowaniem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych Biuro Orzecznictwa na bieżąco analizuje orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych i NSA. W przypadku wystąpienia rozbieżności w orzecznictwie przedstawia Prezesowi NSA stosowne wnioski. Bada również zasadność wystąpień różnych podmiotów o złożenie przez Prezesa NSA wniosku, w trybie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji RP, do Trybunału Konstytucyjnego. W Biurze Orzecznictwa opracowywane są także opinie projektów aktów prawnych przesłanych Prezesowi NSA.

2. Analiza orzecznictwa

W 2021 r. w Biurze Orzecznictwa analizowano orzeczenia NSA i orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie stosowania i interpretacji Konstytucji RP, prawa wspólnotowego i umów międzynarodowych, a także uwzględniania orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz prawidłowego stosowania uchwał NSA. Orzecznictwo sądów administracyjnych analizowano również pod kątem zachowania jego jednolitości.

Przedmiotem analiz Biura były również wskazywane w postanowieniach sygnalizacyjnych składów orzekających, kierowanych do organów administracji, istotne naruszenia prawa i okoliczności mające wpływ na ich powstanie, w tym naruszenia przez organy administracji ustawowej zasady związania oceną prawną wyrażoną w wyroku oraz bezczynność i przewlekłość postępowania administracyjnego. Analizie były poddawane także zdania odrębne zgłaszane przez sędziów w poszczególnych sprawach, m.in. w kontekście ich wpływu na jednolitość orzecznictwa.

Stwierdzone w orzecznictwie rozbieżności stanowią podstawę do zalecenia omówienia określonego zagadnienia na naradzie sędziów, jak również, w określonych warunkach, przygotowania projektu pytania abstrakcyjnego kierowanego przez Prezesa NSA o podjęcie przez poszerzony skład sędziów NSA uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych[3], lub projektu wniosku Prezesa NSA do Trybunału Konstytucyjnego na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji RP. W 2021 r. do Biura wpłynęło 6 wniosków o wystąpienie przez Prezesa NSA do TK, jednak analiza zgłoszonych wniosków nie potwierdziła wątpliwości co do zgodności z Konstytucją określonych przepisów i wniosków tych nie uwzględniono. W tym czasie do Biura wpłynęło 20 wniosków o wystąpienie przez Prezesa NSA o podjęcie uchwały przez składy poszerzone NSA lub unieważnienie orzeczeń sądu administracyjnego. Na rozpatrzenie czekają 3 wnioski, a w przypadku pozostałych wniosków nie było podstaw do wystąpienia o podjęcie przez poszerzony skład sędziów NSA uchwały.

W ramach rocznego planu pracy Biura Orzecznictwa pracownicy sporządzają opracowania analityczne dotyczące wybranych zagadnień orzeczniczych z zakresu kognicji sądów administracyjnych.

[3] Na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 § 2 p.p.s.a.

3. Działalność nadzorcza

Na podstawie art. 12 ustawy z 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych w zw. z § 2 pkt 4 rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 18 września 2003 r. w sprawie szczegółowego trybu wykonywania nadzoru nad działalnością administracyjną wojewódzkich sądów administracyjnych w 2021 r. zostały przeprowadzone wizytacje w WSA w: Lublinie, Wrocławiu, Gliwicach i Łodzi. Protokoły z przeprowadzonych wizytacji zawierające zalecenia pokontrolne przedstawiono Prezesom tych sądów. Stosownie do § 2 pkt 5 powołanego wyżej rozporządzenia w wizytowanych sądach prowadzono również kontrole biurowości sądowej oraz organizacji pracy sekretariatów.

W ramach działań nadzorczych Prezesi WSA zostali zobowiązani do składania kwartalnych sprawozdań ze stanu spraw tzw. „starych", tj. trwających powyżej 36 miesięcy, w podległych im jednostkach. Sprawozdania te są poddawane bieżącej analizie, a w miarę potrzeby, uzyskiwane dodatkowe wyjaśnienia.

Co miesiąc Biuro dokonuje analizy dotyczącej realizacji Wieloletniego Planu Finansowego Państwa, o którym mowa w art. 106 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[4], w zestawieniu planowanych wydatków budżetowych w układzie zadaniowym na podstawie mierników stopnia realizacji celów w zakresie sprawności postępowania w wojewódzkich sądach administracyjnych – czas rozpoznawania spraw SA, SAB, SO oraz działalności orzeczniczej w wojewódzkich sądach administracyjnych (procentowy współczynnik wyrażający stosunek liczby spraw uznających skargę na przewlekłość postępowania do ogólnej liczby spraw załatwionych). Informacja na wskazane tematy każdorazowo przekazywana jest Prezesowi NSA.

Sędziowie i pracownicy Biura Orzecznictwa brali udział w konferencjach i seminariach, także w tych zorganizowanych online.

W związku z wejściem w życie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2016/679 z dnia 27 kwietnia 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[5], dyrektorowi Biura Orzecznictwa powierzono wykonywanie czynności nadzoru nad przetwarzaniem danych osobowych przez wojewódzkie sądy administracyjne w postępowaniach sądowych. Zadania wynikające z tego nadzoru dyrektor Biura realizuje przy pomocy Zespołu do spraw Ochrony Danych Osobowych, powołanego decyzją nr 1 dyrektora Biura Orzecznictwa z dnia 23 lipca 2018 r., w skład którego weszli sędziowie i pracownicy Biura.

4. Działalność wydawnicza

Jednym z zadań Wydziału gromadzenia i publikacji orzeczeń sądów administracyjnych, działającego w Biurze Orzecznictwa, jest wybór orzeczeń do publikacji i merytoryczne przygotowywanie do druku zbioru urzędowego orzeczeń sądów administracyjnych, które zostały zakwalifikowane do publikacji w tym zbiorze zgodnie z zarządzeniem nr 12 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 czerwca 2004 r. w sprawie wydawania zbioru urzędowego orzeczeń sądów administracyjnych. W 2021 r. ukazało się 6 zeszytów zbio-

[4] Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.

[5] Dz.Urz. UE L 2016.119.1.

ru urzędowego „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych" (dwumiesięcznik), w których opublikowano łącznie 104 orzeczenia.

W Biurze Orzecznictwa działa również Zespół do gromadzenia i publikacji orzeczeń sądów europejskich, utworzony na podstawie zarządzenia nr 11 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2013 r. W wyniku prac tego Zespołu wybrane orzeczenia są wprowadzane do Centralnej Bazy Orzeczeń i Informacji o Sprawach (CBOIS). W 2021 r. do CBOIS wprowadzono 165 orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ponadto do CBOIS wprowadzane są opinie i analizy dotyczące wykładni prawa europejskiego, Biuletyn Europejski redagowany przez Wydział Prawa Europejskiego Biura Orzecznictwa.

Na stronie internetowej NSA zamieszczane są także komunikaty Biura Orzecznictwa dotyczące pytań prawnych i wniosków przedłożonych składom poszerzonym NSA oraz pytania prawne i wnioski skierowane do Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W analizowanym roku sprawozdawczym opublikowano 27 komunikatów Biura Orzecznictwa.

5. Udział w pracach legislacyjnych

Sędziowie, członkowie i pracownicy Biura Orzecznictwa uczestniczą w opracowywaniu opinii, które Prezes NSA przedstawia adresatom nadsyłanych projektów aktów prawnych, a w szczególności analizują ich wpływ na ustrój sądów administracyjnych i postępowanie przed tymi sądami. Biorą udział także w uzgodnieniach międzyresortowych oraz w posiedzeniach komisji sejmowych i senackich.

W 2021 r. w Biurze Orzecznictwa zaopiniowano 57 projektów aktów prawnych i opinii legislacyjnych, uwagi zgłoszono m.in. do projektu ustawy o wyrównywaniu szkód majątkowych wynikających z ograniczeń, nakazów lub zakazów dotyczących działalności gospodarczej wprowadzonych w związku z ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii wywołanych zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 oraz do projektów rozporządzeń: Ministra Cyfryzacji w sprawie gwarantowanych dostępności oraz pojemności skrzynek doręczeń, Ministra Aktywów Państwowych i Ministra Cyfryzacji w sprawie metodologii ustalania opłat za przekazywanie korespondencji przy użyciu publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego oraz publicznej usługi hybrydowej.

6. Wydział Prawa Europejskiego

W Biurze Orzecznictwa działa Wydział Prawa Europejskiego (WPE), do którego zadań należy m.in. gromadzenie i analiza: przepisów prawa europejskiego, które mają zastosowanie w sprawach sądowoadministracyjnych; orzecznictwa NSA i WSA, w których zastosowano prawo unijne; orzecznictwa TSUE i ETPC w zakresie objętym właściwością sądów administracyjnych, jak również udostępnianie przepisów prawa europejskiego i orzecznictwa sądów w tych sprawach sędziom sądów administracyjnych; aktualizacja i rozbudowa zakładki „Prawo europejskie" na stronie internetowej NSA (http://www.nsa.gov.pl), zwłaszcza w zakresie dokumentacji związanej z pytaniami prawnymi (prejudycjalnymi) polskich sądów administracyjnych; udzielanie informacji o źródłach prawa unijnego oraz orzecznictwie TSUE i ETPC pracownikom WSA i NSA; gromadzenie literatury dotyczącej problematyki prawa europejskiego; tłumaczenie (całych lub fragmentów) orzeczeń TSUE

i ETPC, sprawdzanie tłumaczeń oraz tłumaczenie innych dokumentów na potrzeby Prezesa NSA i sędziów sądów administracyjnych; sporządzanie rocznych opracowań tematycznych (monograficznych) dotyczących problematyki prawa europejskiego; udział w wykładach, szkoleniach i konferencjach naukowych dotyczących problematyki prawa europejskiego.

W 2021 r. sporządzono szereg analiz w sprawach związanych z bieżącą działalnością NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych, w tym pt. „Dostęp do wymiaru sprawiedliwości w sprawach dotyczących środowiska (w kontekście Konwencji z Aarhus)", „Pojęcie współmałżonka w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej", „Informację o stosowaniu prawa Unii Europejskiej i Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności przez NSA i wojewódzkie sądy administracyjne w 2020 r.", a także w odpowiedzi na pisma podmiotów zewnętrznych, m.in. na pismo Pełnomocnika Ministra Spraw Zagranicznych ds. postępowań przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka dotyczące zakomunikowanej rządowi Rzeczypospolitej Polskiej przez Europejski Trybunał Praw Człowieka tzw. skargi klimatycznej wniesionej przez obywateli Portugalii przeciwko 33 państwom członkowskim Rady Europy, w tym przeciwko Polsce, w zakresie problematyki emisji gazów cieplarnianych – sprawa *Duarte Agostinho i inni przeciwko Portugalii i innym państwom* (skarga nr 39371/20).

Wydział opracowuje w cyklu miesięcznym „Biuletyn Europejski", obejmujący informacje o nowych aktach prawnych Unii Europejskiej i Rady Europy, o istotnym dla sądownictwa administracyjnego orzecznictwie TSUE i ETPC (w tym omówienie, po uprzednim przetłumaczeniu, dostępnych w językach angielskim i francuskim orzeczeń ETPC). W biuletynie zawarte są również informacje o pytaniach prejudycjalnych kierowanych do TSUE przez składy orzekające NSA i WSA. W okresie sprawozdawczym opracowano 12 numerów „Biuletynu Europejskiego", przekazanych do wiadomości sędziów NSA, zamieszczonych w bazie CBOiS oraz na stronie internetowej NSA. W 2021 r. w „Biuletynie Europejskim" opublikowano streszczenia 16 orzeczeń ETPC w sprawach przeciwko innym państwom oraz 7 orzeczeń wydanych w sprawach przeciwko Polsce, czego celem jest upowszechnianie standardów Europejskiej Konwencji Praw Człowieka w polskim wymiarze sprawiedliwości.

III. Realizacja zadań ogólnoorganizacyjnych z zakresu działalności pozaorzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego

Zgodnie z art. 40 § 2 p.u.s.a. do zakresu działania Kancelarii NSA należy wykonywanie zadań związanych z pełnieniem przez Prezesa NSA czynności w zakresie tworzenia warunków do sprawnego funkcjonowania sądów administracyjnych, w szczególności w sprawach finansowych, kadrowych i administracyjno-gospodarczych.

Z uwagi na utrzymujący się stan epidemii ww. zadania uzupełniały działania konieczne dla zapewnienia funkcjonowania NSA w tych szczególnych warunkach, które podobnie jak w pierwszym roku pandemii, dotyczyły trzech generalnych płaszczyzn:

1) zmian w zakresie organizacji pracy, w tym skierowania części kadry do pracy zdalnej, rotacyjnej lub zmianowej;

2) zapewnienia niezbędnych środków ochrony i profilaktyki sanitarno-epidemiologicznej, w szczególności środków do dezynfekcji rąk, maseczek, rękawiczek ochronnych, przegród na salach sądowych;

3) rozwoju infrastruktury informatycznej, w szczególności pod kątem potrzeb związanych z organizacją rozpraw zdalnych, transmisją posiedzeń on-line oraz wykorzystywaniem w szerszym niż dotychczas zakresie formy elektronicznej komunikacji między sędziami, asystentami i pracownikami administracyjnymi.

W odniesieniu do zagadnień wymienionych w pkt 3 tytułem przykładu można wskazać na rozbudowanie w 2021 r., służącego udostępnianiu odwzorowań cyfrowych akt sądowych, portalu akt spraw sądowoadministracyjnych „PASSA" o nowe funkcjonalności związane z dostępem do elektronicznych akt administracyjnych oraz prowadzeniem repertoriów spraw rozpatrywanych przez NSA w formie elektronicznej. Z końcem okresu sprawozdawczego zakończył się pilotaż funkcjonowania repertoriów elektronicznych dla wojewódzkich sądów administracyjnych. Wdrażanie tego oprogramowania w tych sądach będzie możliwe z początkiem 2022 r.

W porozumieniu z Podlaskim Urzędem Wojewódzkim w Białymstoku – autorem systemu elektronicznego zarządzania dokumentacją EZD PUW, zaadoptowanego na potrzeby sądownictwa administracyjnego, w roku sprawozdawczym doprowadzono do ostatecznej integracji przedmiotowego systemu z kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną, mającą opatrywać pisma sądowe, odpisy pism i załączników w postępowaniu sądowym oraz orzeczenia doręczane przez sąd w formie dokumentu elektronicznego na równi z kwalifikowanym podpisem elektronicznym (podstawa prawna: art. 74a § 12 p.p.s.a.).

Nadto sądy administracyjne dostosowały swoją infrastrukturę informatyczno-techniczną dla potrzeb realizacji art. 15 zzs[4] ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[1], statuującego podstawy prawno-organizacyjne dla przeprowadzania, przy użyciu urządzeń technicznych, przez wojewódzkie sądy administracyjne oraz NSA rozpraw na odległość w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich.

[1] Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.; dalej: u.COVID-19.

W 2021 r. służby informatyczne NSA podejmowały dalsze działania ukierunkowane na rozwój systemu wideokonferencji, w tym jego implementację we wszystkich szesnastu wojewódzkich sądach administracyjnych. Funkcjonowanie przyjętego rozwiązania umożliwia stronom i uczestnikom postępowań realizację prawa do udziału w rozprawie bez konieczności osobistego stawiennictwa w siedzibie sądu (on-line), przyznanego im mocą art. 15 zzs[4] u.COVID-19. Przepis ten statuuje podstawy prawno-organizacyjne dla przeprowadzania, przy użyciu urządzeń technicznych, przez wojewódzkie sądy administracyjne oraz NSA rozpraw na odległość w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich.

System terminali do wideokonferencji, służący prowadzeniu posiedzeń zdalnych, wykorzystywany był również do organizacji cyklicznych narad Prezesa NSA z prezesami wojewódzkich sądów administracyjnych. Spotkania te poświęcone były zagadnieniom sprawności orzeczniczej sądów administracyjnych oraz kwestiom organizacyjnym, a w tym także problematyce ewaluacji działań podejmowanych w celu zapewnienia na terenie sądów optymalnego bezpieczeństwa sanitarnego.

W okresie sprawozdawczym uruchomiono transmisję on-line posiedzeń Sądu za pośrednictwem platformy streamingowej dostępnej na stronie internetowej NSA. Wskazana strona internetowa, w tym strona podmiotowa Biuletynu Informacji Publicznej dostosowane zostały do wymogów ustawy z dnia 4 kwietnia 2019 r. o dostępności cyfrowej stron internetowych i aplikacji mobilnych podmiotów publicznych[2], tworzącej standardy dostępności cyfrowej podmiotów publicznych dla osób z niepełnosprawnościami.

Kancelaria Prezesa NSA realizowała wszystkie działania mające na celu kreowanie odpowiednich warunków do sprawnego orzekania i funkcjonowania sądownictwa administracyjnego. Polegały one m.in. na zapewnieniu właściwych obsad orzeczniczych i administracyjnych, zabezpieczeniu optymalnych warunków lokalowych oraz niezbędnego wyposażenia biurowego, technicznego i informatycznego.

W zakresie inwestycji w 2021 r. pozyskano dla WSA w Warszawie dodatkową siedzibę na terenie m.st. Warszawy, tym samym zabezpieczono warunki lokalowe niezbędne dla sprawnego funkcjonowania największego z wojewódzkich sądów administracyjnych.

W celu zapewnienia utrzymania sprawności orzeczniczej sądów administracyjnych uruchomiono niezbędne procedury mające na celu obsadzenie wolnych stanowisk sędziowskich i asesorskich. W 2021 r. nominacje na urząd sędziego z rąk Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej otrzymało 7 sędziów wojewódzkiego sądu administracyjnego, 8 sędziów NSA oraz 3 asesorów sądowych. W stan spoczynku przeszło 5 sędziów NSA, 7 sędziów NSA orzekających w wojewódzkich sądach administracyjnych oraz 20 sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych. Na dzień 31 grudnia 2021 r. w NSA obsadzone były 102 spośród 127 przyznanych etatów sędziowskich. W wojewódzkich sądach administracyjnych na 495 przyznanych etatów sędziowskich i 85 etatów asesorskich obsadzonych zostało na ten dzień odpowiednio – w przypadku etatów sędziowskich – 431, w przypadku etatów asesorskich – 43.

Kancelaria Prezesa NSA realizowała w minionym roku zadania związane z zapewnieniem powszechnego dostępu do informacji jurydycznej.

[2] Dz.U. poz. 848.

W porozumieniu z Radą Biblioteczną aktualizowano i poszerzano księgozbiory Biblioteki NSA, uzupełniając je o niezbędne publikacje naukowe, komentarze oraz literaturę fachową, w tym czasopisma prawnicze wykorzystywane w pracy przez sędziów i pracowników administracyjnych Sądu. Zbiory Biblioteki NSA, w zakresie w jakim było to możliwe z uwagi na wymogi reżimu sanitarnego, dostępne były dla adwokatów, radców prawnych, studentów, stron i uczestników postępowania sądowego oraz innych zainteresowanych.

Zadanie polegające na upowszechnianiu wiedzy jurydycznej realizowano także poprzez wydawanie czasopism i publikacji naukowych. W 2021 r. ukazało się siedem numerów (nr 93–99) dwumiesięcznika „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" oraz numer specjalny pt. *Ius est ars boni et aequi – prace ofiarowane Profesorowi Romanowi Hauserowi Sędziemu NSA*. Ponadto wydano w formie książkowej *Informację o działalności sądów administracyjnych w 2020 roku*. W serii „Materiały Szkoleniowe" ukazał się nr 57/2021 poświęcony wystąpieniom asystentów sędziów NSA wygłoszonym podczas konferencji naukowej pt. „Asystent sędziego sądu administracyjnego – zagadnienia prawnoporównawcze i praktyczne" (publikacja polsko-angielska); nr 58/2021 – „Problematyka cen transferowych a sądownictwo administracyjne" oraz nr 59/2021 – „Orzecznictwo TSUE z zakresu podatku od towarów i usług a zagadnienia procesowe".

W celu poprawy jakości pracy sądów i poszczególnych sędziów oraz stojąc na straży jednolitości orzecznictwa, systematycznie zwiększano liczbę orzeczeń dostępnych w Centralnej Bazie Orzeczeń i Informacji o Sprawach (na dzień 31 grudnia 2021 r. w CBOIS zgromadzono 2 397 tys. orzeczeń).

Realizując prawo obywateli do informacji ustawicznie uzupełniano zbiór orzeczeń sądów administracyjnych zamieszczanych w Internecie w postaci zanonimizowanej. Na koniec roku liczba udostępnionych w ten sposób judykatów wynosiła 1 941 tys. Jak wskazują dane liczbowe, zainteresowanie ww. inicjatywą rośnie z biegiem lat – w 2021 r. z ponad 16,5 mln wyświetleń strony, 2,4 mln dotyczyło „wejść" do internetowej bazy orzeczeń.

W minionym roku, z uwagi na trwający stan pandemii, w istotny sposób ograniczona została możliwość podejmowania przez NSA inicjatyw ukierunkowanych na rozwój współpracy międzynarodowej w dotychczasowym wymiarze i charakterze.

W 2021 r., z uwagi na stan epidemii, ograniczona została możliwość podejmowania przez NSA inicjatyw ukierunkowanych na rozwój współpracy międzynarodowej w dotychczasowym przedpandemicznym wymiarze i charakterze. Działalność NSA na polu zagranicznym koncentrowała się przede wszystkim na utrzymaniu kontaktów wynikających z członkostwa w Stowarzyszeniu Rad Stanu i Najwyższych Sądów Administracyjnych Unii Europejskiej (*Association of Councils of State and Supreme Administrative Jurisdictions of the European Union – ACA-Europe*) oraz Międzynarodowym Stowarzyszeniu Najwyższych Sądów Administracyjnych (*International Association of Supreme Administrative Jurisdictions* – IASAJ). Działalność obu stowarzyszeń ogniskuje się wokół organizacji seminariów i konferencji, dotyczących aktualnych zagadnień funkcjonowania sądownictwa administracyjnego, oraz programów wymiany sędziów. Naczelny Sąd Administracyjny jest również członkiem Sieci Sądów Najwyższych (*Superior Courts Network* – SCN) Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu oraz Sieci Sądowej Unii Europejskiej (*Réseau Judiciaire de l'Union Européenne* – RJUE) przy Trybunale Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Sędziowie sądów administracyjnych zapraszani są do udziału w pracach Europejskiego Stowarzyszenia Sędziów Administracyjnych (*Association of European Administrative Judges* – AEAJ) oraz mają możliwość podnoszenia kwalifikacji zawodowych w ramach seminariów, staży i wizyt stu-

dyjnych organizowanych przez Europejską Sieć Szkolenia Kadr Wymiaru Sprawiedliwości (*European Judicial Training Network* – EJTN). Naczelny Sąd Administracyjny współuczestniczy nadto w kształtowaniu standardów prawno-administracyjnych Unii Europejskiej, współpracując z EJTN przy organizacji staży dla sędziów sądów administracyjnych z innych państw.

W ramach członkostwa we wskazanych wyżej gremiach podejmowano szereg aktywności:

W ramach programu wymiany sędziów sądów administracyjnych, z zachowaniem środków ostrożności związanych z epidemią, na stażu ogólnym w NSA i WSA w Krakowie przebywał sędzia Trybunału Administracyjnego w *Montreuil* (Francja), natomiast w NSA i WSA w Gdańsku przebywali: sędzia Sądu Administracyjnego w Wiedniu (Austria) oraz sędzia Najwyższego Sądu Administracyjnego Szwecji z siedzibą w Sztokholmie. W tym samym okresie, na takich samych zasadach, staż w Sądzie Administracyjnym w Wiedniu w ramach programu EJTN odbyła sędzia NSA.

W ramach wymiany stażowej realizowanej przez polskiego członka EJTN – Krajową Szkołę Sądownictwa i Prokuratury dwukrotnie w Naczelnym Sądzie Administracyjnym złożyły wizyty grupy sędziów i prokuratorów z Chorwacji, Francji, Hiszpanii, Niemiec, Rumunii oraz Włoch.

Asystenci sędziów z Izby Finansowej oraz specjaliści Biura Orzecznictwa NSA mieli możliwość odbyć w trybie zdalnym wizytę studyjną w Europejskim Trybunale Praw Człowieka, zorganizowaną przez EJTN.

W 2021 r. przedstawiciele NSA uczestniczyli w inicjatywach *ACA–Europe* zarówno w trybie zdalnym w seminarium nt. harmonizacji dokumentacji prawno-administracyjnej (w tym orzecznictwa) w Europie oraz kolokwium nt. zarządzania informacją administracyjną w erze cyfrowej (zorganizowanym we współpracy z Federalnym Sądem Administracyjnym Niemiec), jak i w trybie stacjonarnym w seminariach „Prawo, sądy i wytyczne dla administracji publicznej" (zorganizowanym we współpracy z Radą Stanu Włoch) oraz „Sądowa kontrola organów regulacyjnych" (zorganizowanym we współpracy z Radą Stanu Francji).

Podobnie jak w roku poprzednim, współpracowano również z Europejskim Urzędem Wsparcia w dziedzinie Azylu (*European Asylum Support Office* – EASO). Sędziowie orzekający w sprawach uchodźczych i urzędnicy sądów administracyjnych mieli możliwość udziału w trybie zdalnym w szkoleniach i seminariach organizowanych przez ten urząd.

Podkreślić należy, że pomimo trwającej epidemii i ograniczeń z nią związanych, dzięki istotnym nakładom finansowym, w minionym roku utrzymano na odpowiednim, akceptowalnym poziomie sprawność orzeczniczą sądów administracyjnych. Średni czas rozpoznawania spraw przez wojewódzkie sądy administracyjne wynosił mniej niż 5 miesięcy i był krótszy o około 1 miesiąc od przyjętego miernika rozpatrywania spraw przez te sądy. Na niezmiennie wysokim poziomie utrzymuje się wskaźnik ogólnej liczby spraw wpływających do sądów administracyjnych, w 2021 r. odnotowano dotychczas najwyższy wpływ do wojewódzkich sądów administracyjnych wynoszący ponad 87,7 tys. spraw (tytułem porównania w 2020 r. było to 69 tys. spraw, w 2019 r. – blisko 71 tys.). NSA odnotował również rekordowy wpływ wynoszący ponad 25,3 tys. spraw.

Realizacja wszystkich wskazanych powyżej działań oraz utrzymanie sprawności orzeczniczej możliwe było dzięki uzyskaniu właściwego zabezpieczenia finansowo-budżetowego kosztów działania sądownictwa administracyjnego.

IV. Wydział Informacji Sądowej NSA

1. Zagadnienia ogólne

Zadania realizowane przez Wydział Informacji Sądowej NSA[1] w 2021 r. koncentrowały się przede wszystkim na: informowaniu stron i osób zainteresowanych o właściwości sądów administracyjnych i stanie spraw załatwianych w Sądzie oraz udostępnianiu do wglądu akt spraw, udostępnianiu informacji publicznej w zakresie działalności Sądu, prowadzeniu spraw petycji, skarg i wniosków, obsłudze medialnej NSA i Prezesa Sądu, prowadzeniu statystyki sądowej, nadzorze nad Centralną Bazą Orzeczeń i Informacji o Sprawach oraz wykonywaniu innych czynności związanych z tą Bazą, a także na kierowaniu pracami związanymi z redakcją serwisu internetowego NSA oraz Biuletynu Informacji Publicznej. Stosownie do § 9 ust. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 4 lipca 2020 r. – Regulamin Naczelnego Sądu Administracyjnego[2], WIS NSA sprawował nadzór nad realizacją analogicznych zadań w wojewódzkich sądach administracyjnych. Wydział wykonywał również obowiązek wynikający z art. 11 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej[3] poprzez informowanie właściwego organu podatkowego o przypadkach niezłożenia dowodu uiszczenia opłaty skarbowej od dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz ich odpisów, wypisów i kopii.

2. Informowanie i udostępnianie akt

2.1. W związku z sytuacją epidemiczną działalność Wydziału w 2021 r. w zakresie bezpośredniego, osobistego kontaktu z interesantami była ograniczona, co z kolei przełożyło się na zwiększenie liczby kontaktów w formie zdalnej. Na zapytania stron postępowania, jak też innych osób zainteresowanych, zgłaszane przede wszystkim telefonicznie lub drogą elektroniczną, w tym z wykorzystaniem platformy ePUAP, pracownicy WIS NSA udzielili kilkudziesięciu tysięcy odpowiedzi. Pytania dotyczyły przede wszystkim stanu toczących się postępowań oraz zakresu sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli nad działalnością administracji publicznej. W ramach udzielanych wyjaśnień wskazywano środki prawne przewidziane w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[4], obowiązki, jakie spoczywają na stronach postępowania i konsekwencje ich niedopełnienia. Znaczna część aktywności informacyjnej Wydziału związana była z informowaniem o bieżącej sytuacji organizacyjnej Sądu w związku z ograniczeniami wynikającymi z ogłoszonego w Polsce stanu epidemii. WIS NSA udzielał także licznych wyjaśnień dotyczących nowych rozwiązań procesowych związanych z wdrożeniem zdalnej formy rozpraw przed sądami administracyjnymi.

2.2. Zadania informacyjne były również realizowane w ramach współpracy z ministerstwami i urzędami centralnymi, terenową administracją rządową, organami jednostek samorządu terytorialnego oraz organami ochrony prawnej, w tym sądami powszechnymi. W roku 2021 w WIS NSA udzielono w tym trybie 202 odpowiedzi w formie pisemnej (wzrost o ponad 39% w stosunku do 2020 r.).

[1] Dalej: WIS NSA.

[2] Dz.U. z 2020 r. poz. 1202; dalej: Regulamin.

[3] Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1546).

[4] Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.

2.3. W 2021 r. Czytelnia Akt NSA udostępniła do wglądu akta 292 spraw w tradycyjnej formie oraz 828 spraw w formie cyfrowej za pośrednictwem platformy PASSA. Oznacza to, że coraz większą popularnością cieszy się możliwość wglądu do akt sprawy on-line (w ubiegłym roku w tradycyjnej formie udostępniono 520 spraw, w formie cyfrowej zaś – 458 spraw). W wojewódzkich sądach administracyjnych udostępniono w formie cyfrowej łącznie akta 4542 spraw (w roku 2020 było to 2423), natomiast liczba udostępnionych stronom akt, zarówno w formie papierowej, jak też elektronicznej, zasadniczo kształtowała się proporcjonalnie do liczby rozpoznanych spraw w danym sądzie. W Czytelniach Akt NSA i sądów pierwszej instancji przyjmowano także składane do akt wnioski i za zgodą przewodniczących wydziałów wydawano kopie dokumentów z akt. W ramach realizacji obowiązku wynikającego z art. 139 § 5 p.p.s.a. w Czytelni Akt NSA udostępniano sentencje wyroków NSA wydane na posiedzeniu niejawnym. Łącznie w tym trybie do wglądu wyłożono 9516 sentencji wyroków, co oznacza wzrost w stosunku do poprzedniego roku o 44,64%.

3. Dostęp do informacji publicznej

3.1. Zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 2 regulaminu, WIS NSA realizował obowiązki wynikające z ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej[5]. Aktualne informacje o NSA i działalności tego Sądu udostępniane były w Biuletynie Informacji Publicznej, a także na oficjalnej stronie internetowej NSA. Za pośrednictwem tej strony, jak również stron wojewódzkich sądów administracyjnych, użytkownicy internetu mieli dostęp do uzupełnianej na bieżąco bazy orzeczeń sądów administracyjnych. Stałą praktyką było również umieszczanie na stronach internetowych aktualnych sprawozdań i zestawień statystycznych. NSA oraz wojewódzkie sądy administracyjne udostępniały w formie elektronicznej terminarze rozpraw bądź wokandy. W 2021 r. elektroniczne terminarze zostały uzupełnione o informacje o terminach posiedzeń niejawnych oraz informacje o treści wydanego orzeczenia.

W 2021 r. do Prezesa NSA wpłynęło 225 wniosków o udostępnienie informacji publicznej[6], co stanowi wzrost o 8,2% w stosunku do poprzedniego roku. Natomiast do wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęło łącznie 1168 takich wniosków, co oznacza, że w stosunku do 2020 r. nastąpił wzrost o 16,5%.

Liczną grupę wniosków złożonych do NSA stanowiły wnioski o udostępnienie treści orzeczenia. W 2021 r. było ich 74, co stanowi 32,89% ogółu wpływu (w 2020 r. było to 37%), w wojewódzkich sądach administracyjnych zaś 220, co stanowi 18,83% ogółu wpływu (w 2020 r. – 24%). Do NSA wpływały wnioski o udostępnienie nie tylko orzeczeń wydanych przez NSA, ale również przez sądy pierwszej instancji. Część nich wnoszona była jeszcze przed upływem terminu publikacji orzeczeń w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Odnotowano również wnioski o udostępnienie treści orzeczeń, które nie podlegają publikacji w CBOSA w związku ze zmianą zarządzenia Prezesa NSA w sprawie utworzenia Centralnej Bazy Orzeczeń i Informacji o Sprawach sądów administracyjnych i udostępniania orzeczeń przez Internet[7], wprowadzającą obowiązek publikacji wyłącznie

[5] Dz.U. z 2020 r. poz. 2176; dalej: u.d.i.p.

[6] Dwa wnioski załatwiono w 2022 r.

[7] Zarządzenie nr 9 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2007 r. w sprawie utworzenia Centralnej Bazy Orzeczeń i Informacji o Sprawach sądów administracyjnych i udostępniania orzeczeń przez Internet, zmienione zarządzeniem Prezesa NSA nr 40 z dnia 14 listopada 2018 r. (tekst jedn. dostępny na stronie www.nsa.gov.pl).

orzeczeń kończących postępowanie w sprawie. Realizacja wniosków dotyczących orzeczeń niepublikowanych w CBOSA polegała w większości przypadków na umieszczeniu interesującego wnioskodawcę orzeczenia w Bazie, wskazaniu miejsca internetowej publikacji lub na przesłaniu jego zanonimizowanej kopii w formie papierowej.

Wśród wniosków, które wpłynęły do Prezesa NSA, jak też do prezesów wojewódzkich sądów administracyjnych, powtarzały się żądania udostępnienia: danych statystycznych obrazujących działalność sądów administracyjnych, liczby etatów na stanowiskach pozaorzeczniczych oraz wysokości wynagrodzenia na poszczególnych stanowiskach, wysokości środków finansowych na zakup różnego rodzaju środków trwałych, informacji o ewentualnych szkoleniach sędziów w zakresie prawa ochrony środowiska, informacji o orzeczeniach wydanych na skutek skarg na decyzje organów inspekcji sanitarnej w przedmiocie kar za nieprzestrzeganie przepisów wprowadzonych w związku z epidemią, pytań konkursowych dla kandydatów na stanowisko asystenta sędziego i referendarza sądowego, informacji na temat urządzeń technicznych służących do przeprowadzania rozprawy na odległość oraz wydatkowych na ten cel środków. Prezes NSA ponadto załatwił ponadto m.in. wnioski o udostępnienie: informacji dotyczących przebiegu kariery sędziów NSA, pytań prawnych kierowanych do NSA przez uprawnione podmioty, zarządzeń Prezesa NSA w związku z sytuacją epidemiczną w Polsce, a także informacji o podjętych w związku z tym działaniach, liczby spraw rozpoznanych w okresie epidemii na posiedzeniu niejawnym, informacji o szczepieniach pracowników NSA przeciwko Covid-19, zasad przeprowadzania rozpraw odmiejscowionych, wzoru podpisów sędziów NSA.

3.2. Zdecydowaną większość wniosków o udostępnienie informacji publicznej rozpoznanych w 2021 r. załatwiono pozytywnie poprzez bezpośrednie udzielenie informacji, ewentualnie przez odesłanie do informacji zamieszczonych na stronie internetowej sądu lub w bazie orzeczeń sądów administracyjnych. Prezes NSA uwzględnił ponad 80,4% wszystkich wniosków, prezesi zaś wojewódzkich sądów administracyjnych udzielili żądanych informacji publicznych w 97% przypadków. Pozostałe wnioski załatwiono w inny sposób (wydano decyzje o odmowie udostępnienia informacji publicznej lub poinformowano, że informacja nie ma charakteru publicznego, pozostawiono wniosek bez rozpoznania bądź przekazano według właściwości).

Działając z upoważnienia Prezesa NSA Przewodniczący WIS w przypadku jednego wniosku wydał decyzję o odmowie udostępnienia informacji publicznej. Wniosek dotyczył zestawienia obejmującego liczbę wniosków o przeprowadzenie rozprawy przez NSA zamiast posiedzenia niejawnego, w okresie od października 2020 r. do czerwca 2021 r. wraz z wykazem sygnatur akt spraw, w których takie wnioski zostały złożone. Podstawą decyzji był art. 3 ust. 1 pkt 1 u.d.i.p., zgodnie z którym uzyskanie informacji przetworzonej możliwe jest w takim zakresie, w jakim jest to szczególnie istotne dla interesu publicznego[8].

Prezesi wojewódzkich sądów administracyjnych decyzje o odmowie udostępnienia informacji wydali w 10 przypadkach, podstawę prawną zaś tych decyzji stanowił art. 3 ust. 1 pkt 1 u.d.i.p.(przetworzona informacja publiczna) oraz art. 5 ust. 2 u.d.i.p.,. który stanowi, że prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicę przedsiębiorcy

Do Prezesa NSA w 2021 r. wpłynęły cztery odwołania od decyzji prezesów wojewódzkich sądów administracyjnych o odmowie udostępnienia informacji publicznej. W dwóch

[8] Sprawa nr WIS.0144.120.2021.

przypadkach Prezes NSA utrzymał w mocy zaskarżone decyzje, zaś w jednym uchylił decyzję. Ponadto Prezes NSA w jednym przypadku odmówił stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji administracyjnej.

4. Skargi, wnioski i petycje

4.1. W Wydziale Informacji Sądowej NSA zarejestrowano w 2021 r. ogółem 1160 spraw z zakresu skarg i wniosków (z tego 801 dotyczyło skarg w ramach właściwości NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych), co stanowi wzrost o 6,8% w stosunku do 2020 r. Wpłynęły ponadto 1122 pisma ponowne (kolejne pisma, dotyczące zarejestrowanej już sprawy), tj. o 33,4% więcej niż w 2020 r. Natomiast do wydziałów informacji sądowej wojewódzkich sądów administracyjnych łącznie wpłynęły 4102 skargi i wnioski, co stanowi wzrost o 4,7% w stosunku do 2020 r. Wpłynęły ponadto 903 pisma ponowne, tj. o 7,4% więcej niż w poprzednim roku.

Najliczniejszą grupę skarg, jak w poprzednich latach, stanowiły skargi dotyczące niezadowolenia stron z przebiegu postępowania sądowego i treści orzeczeń sądowych. Skarżący domagali się weryfikacji orzeczeń sądów administracyjnych obu instancji w trybie pozaprocesowym oraz wyrażali niezadowolenie z działania sądów administracyjnych.

Wśród wniosków, podobnie jak w minionych latach, dominowały zapytania o stan spraw, a także prośby o wyjaśnienie określonych zagadnień procesowych. Należy ponadto odnotować grupę wniosków dotyczących zamieszczenia orzeczenia w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

W 2021 r. ani NSA, ani wojewódzkie sądy administracyjne nie udzielały odpowiedzi na petycje w rozumieniu ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach[9]. Nie wszystkie pisma kierowane do Prezesa NSA zatytułowane „petycja" z uwagi na ich treść mogły być rozpoznane w trybie określonym w ustawie. W jednym z wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęła petycja, która z uwagi na swój przedmiot została przekazana do właściwego organu Państwa.

4.2. W 2021 r. jedynie 0,6% skarg na działalność sądów administracyjnych wniesionych do Prezesa NSA okazało się w całości lub w części zasadne (w poprzednim roku 0,7%)[10]. W pozostałych zbadanych sprawach nie stwierdzono zarzucanych uchybień. W tych przypadkach przedstawiano skarżącym przebieg postępowań, wyjaśniano podnoszone przez nich wątpliwości oraz wskazywano podstawy prawne działań sądów wywołujących sprzeciw lub niezadowolenie stron. Podobnie jak w latach poprzednich, również w 2021 r. wskazywane sprawy badane były w szerszym zakresie – z perspektywy zgodności podejmowanych w toku postępowania działań z regulaminami wewnętrznego urzędowania sądów oraz z obowiązującymi zasadami biurowości. Rozważano przy tym, czy w ramach uprawnień nadzorczych przysługujących Prezesowi NSA oraz prezesom wojewódzkich sądów administracyjnych należy podjąć działania z urzędu. W sytuacjach gdy potwierdzały się zarzuty podnoszone przez skarżących, ewentualnie gdy w badanych sprawach dostrzeżono inne uchybienia, podejmowano działania mające na celu usunięcie nieprawidłowości,

[9] Dz.U. z 2018 r. poz. 870.

[10] Podobnie jak w poprzednim roku skargi zasadne dotyczyły przede wszystkim niewłaściwej anonimizacji orzeczeń opublikowanych w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl).

zapobieganie ich następstwom oraz powtarzaniu błędów w przyszłości. O dostrzeżonych przejawach nieprawidłowości Wydział Informacji Sądowej NSA informował Prezesa NSA, Dyrektora Biura Orzecznictwa lub prezesów poszczególnych wojewódzkich sądów administracyjnych. We wszystkich tego typu przypadkach podjęto działania mające na celu wyeliminowanie możliwości wystąpienia podobnych zdarzeń w przyszłości. W sprawach zgłoszeń dotyczących nieprawidłowej anonimizacji orzeczeń publikowanych w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych WIS NSA podejmował niezwłoczne działania, polegające przede wszystkim na usunięciu z Bazy danych osobowych stron postępowania, Inspektor Ochrony Danych NSA zaś dokonywał dalszych czynności wynikających z przepisów o ochronie danych osobowych, w szczególności z RODO[11].

W związku z trwającym stanem epidemii osobiste spotkania z Przewodniczącym WIS NSA, jak też z uprawnionymi pracownikami Wydziału, zostały znacząco ograniczone.

4.3. Wśród skarg zasadnych, dotyczących funkcjonowania sądów administracyjnych, które wpłynęły w 2021 r., podobnie jak w latach ubiegłych dostrzeżono przede wszystkim uchybienia w zakresie anonimizacji orzeczeń w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz inne uchybienia w zakresie zasad biurowości. Spośród skarg złożonych do Prezesa NSA w 2021 r. można wyróżnić te związane z szeroko rozumianą informatyzacją postępowania sądowoadministracyjnego. W jednej ze spraw skarżący zakwestionował praktykę orzeczniczą wojewódzkiego sądu administracyjnego polegającą na wzywaniu stron postępowania do uzupełnienia braków formalnych skargi wniesionej w formie załącznika do elektronicznego pisma złożonego do sądu za pośrednictwem platformy e-PUAP, w sytuacji gdy podpisem elektronicznym opatrzone jest wyłącznie pismo przewodnie[12]. W trakcie postępowania wyjaśniającego WIS NSA zwrócił uwagę, że przedstawiony problem jest przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądowym. Przewodniczący WIS NSA przekazał sprawę do Biura Orzecznictwa NSA w celu rozważenia, czy zasadne byłoby wystąpienie do NSA o podjęcie uchwały eliminującej wskazane rozbieżności. Sporne zagadnienie zostało rozstrzygnięte uchwałą składu siedmiu sędziów NSA z 6 grudnia 2021 r., I FPS 2/21[13].

Kolejna grupa skarg dotyczyła Portalu Akt Sądowych Sądów Administracyjnych (PASSA). Skarżący zgłaszali m.in. swoje niezadowolenie z braku możliwości wglądu za pośrednictwem PASSA do akt administracyjnych dołączanych do sprawy[14]. W odpowiedziach na tego typu skargi WIS NSA informował skarżących, że zgodnie z przepisami p.p.s.a. sądy administracyjne mają obowiązek udostępniania w PASSA akt sądowych prowadzonych w formie elektronicznej, nie zaś akt administracyjnych przekazanych sądowi w tradycyjnej formie papierowej. Przy okazji jednej ze spraw tego typu NSA zwrócił jednak uwagę, że informacja o dostępności w PASSA wyłącznie akt sądowych musi być przekazana zainteresowanym osobom. Ponadto zgłaszane były braki określonych dokumentów w cyfrowych aktach sprawy udostępnionych w PASSA bądź niechronologiczne umieszczanie dokumentów w sprawach, których akta prowadzone były w formie papierowej, a w PASSA zostały udostępnione skany tych akt[15]. W takich przypadkach WIS NSA w ramach środków nad-

[11] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 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 (Dz.Urz. UE L 2016.119.1).

[12] Sprawa nr WIS.050.61.2021.

[13] Publ. orzeczenia.nsa.gov.pl.

[14] M.in. sprawa nr WIS.050.194.2021.

[15] Sprawa nr WIS.050.32.2021.

zorczych podejmował niezwłoczne działania mające na celu wyeliminowanie stwierdzonych uchybień. Część skarżących zgłaszała również problemy z wysłaniem pism elektronicznych do sądu[16]. Ustalenia prowadzone w takich sprawach niemal w każdym przypadku wskazywały, że źródłem problemów były czynniki zewnętrzne związane z funkcjonalnością portalu e-PUAP. Poza skargami dotyczącymi cyfrowej sfery działalności sądów administracyjnych odnotowano m.in. kilka skarg na niezrozumiałe wezwania do uzupełnienia braków formalnych pism[17] bądź długotrwałe przekazywania akt sprawy przez wojewódzki sąd administracyjny do NSA[18].

5. Obsługa medialna

W 2021 r. do Wydziału Informacji Sądowej NSA wpłynęły 82 wnioski[19] przedstawicieli mediów o udzielenie informacji w formie pisemnej lub w ustnej, co stanowi wzrost w stosunku do ubiegłego roku o ponad 100%. W ramach obsługi medialnej sądów administracyjnych, podobnie jak w latach poprzednich, udzielano dziennikarzom prasy, radia i telewizji przede wszystkim informacji dotyczących przebiegu postępowania, bieżącego orzecznictwa, jak też administracyjnej sfery działalności sądów administracyjnych. WIS NSA w ramach współpracy z redakcjami dzienników, czasopism prawniczych, portali internetowych oraz stacji telewizyjnych i radiowych przekazywał orzeczenia bądź wskazywał miejsce ich publikacji w internetowej bazie orzeczeń. Udzielał również informacji w formie danych statystycznych dotyczących orzeczniczej działalności sądów. Pracownicy Wydziału dokonywali na bieżąco monitoringu prasy pod kątem tematyki dotyczącej sądownictwa administracyjnego, w szczególności NSA. Wypowiedzi Rzecznika Prasowego NSA były przedmiotem publikacji prasowych. Zainteresowanie mediów wzbudziły m.in. orzeczenia w sprawach dotyczących: postępowania dowodowego w sprawie zatrzymania prawa jazdy[20], dopuszczalności drogi sądowej w sprawach skarg na tzw. uchwały „anty LGBT"[21], zezwolenia na realizację części inwestycji w zakresie budowy Muzeum Westerplatte i Wojny 1939 – Oddziału Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku[22], odwołań od uchwał Krajowej Rady Sądownictwa w przedmiocie przedstawienia (nieprzedstawienia) wniosku o powołanie do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego Sądu Najwyższego[23], powołania na urząd sędziego przez Krajową Radę Sądownictwa w obecnym składzie[24]. Przedmiotem zainteresowania mediów był ponadto wyrok TSUE wydany na skutek pytania prejudycjalnego NSA w sprawie odwołań od uchwał KRS[25]. Dużym zainteresowaniem cieszyły się także m.in. informacje o stanie sprawy oraz treść skargi kasacyjnej od wyroku WSA w Warszawie

[16] M.in. sprawa nr WIS.050.85.2021.

[17] M.in. sprawy nr WIS.050.32.2021.

[18] Sprawa nr WIS.050.86.2021.

[19] W rejestrze wpisano 11 wniosków o umożliwienie udziału dziennikarza w rozprawie odmiejscowionej.

[20] Wyrok z 25 sierpnia 2021 r., II GSK 234/21.

[21] Postanowienia z 2 lipca 2021 r., III OSK 3353/21 oraz III OSK 3682/21.

[22] Wyrok z 16 września 2021 r., II OSK 1080/21.

[23] M.in. wyroki z: 6 maja 2021 r., II GOK 2/18; 21 września 2021 r., II GOK 8/21 oraz 11 października 2021 r., II GOK 9/18.

[24] Wyrok z 4 listopada 2021 r., III FSK 3626/21.

[25] Wyrok TSUE z 2 marca 2021 r. w sprawie C-824/18 *A.B., C.D., E.F., G.H., I.J. przeciwko Krajowej Radzie Sądownictwa*.

dotyczącego polecenia Poczcie Polskiej S.A. realizacji działań w zakresie przeciwdziałania COVID-19 zmierzających do przygotowania i przeprowadzenia wyborów Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w 2020 roku w trybie korespondencyjnym[26], informacje o sprawach reprywatyzacji nieruchomości warszawskich oraz informacje o stanie spraw wszczętych skargami na decyzje nakładające na przedsiębiorców kary za nieprzestrzeganie przepisów wprowadzonych w związku ze stanem epidemii. Dziennikarze interesowali się również zagadnieniami związanymi z organizacją sądów administracyjnych, takimi jak: przeniesienie części spraw do rozpoznania na posiedzeniach niejawnych oraz rozprawach odmiejscowionych, informatyzacja postępowania sądowoadministracyjnego, czy przyjęte zasady bezpieczeństwa pracowników NSA w związku z epidemią Covid-19.

W związku z dużym zainteresowaniem opinii publicznej określonymi problemami WIS NSA umieszczał stosowne komunikaty prasowe na stronie internetowej NSA. Łącznie w 2021 r. umieszczono 17 komunikatów, dotyczących nie tylko zapowiedzi wybranych spraw sądowych oraz treści orzeczeń NSA, ale również zdarzeń pozaorzeczniczych.

6. Statystyka

Stosownie do § 9 ust. 1 pkt 5 regulaminu wewnętrznego urzędowania Naczelnego Sądu Administracyjnego Wydział Informacji Sądowej NSA przygotował zbiorcze sprawozdania statystyczne z ruchu spraw i sposobu załatwiania spraw przez wojewódzkie sądy administracyjne i NSA. Zostały one przekazane Prezesowi NSA, Prezesom Izb NSA, Dyrektorowi Biura Orzecznictwa NSA oraz Szefowi Kancelarii Prezesa NSA. Zbiorcze sprawozdania za poszczególne miesiące oraz analizy danych zawartych w zestawieniach w stosunku „miesiąc do miesiąca" WIS NSA sporządzał na bieżąco i publikował w serwisie internetowym oraz w Biuletynie Informacji Publicznej NSA. Ponadto Wydział opracował i przedstawił stosowne dane na potrzeby Rocznika Statystycznego RP Głównego Urzędu Statystycznego.

7. Działania nadzorcze

Zgodnie z § 9 ust. 5 regulaminu wewnętrznego urzędowania Naczelnego Sądu Administracyjnego Wydział Informacji Sądowej NSA sprawuje nadzór nad działalnością wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie zadań powierzonych wydziałom informacji sądowej tych sądów. Realizując ten obowiązek w 2021 r. WIS NSA przeprowadził wizytacje w WSA w Poznaniu, WSA w Kielcach, WSA w Opolu, WSA we Wrocławiu oraz WSA w Gdańsku. Z uwagi na ograniczenia w działalności sądów administracyjnych, związane z obowiązującym na terenie Polski stanem epidemii, wizytacje zostały przeprowadzone w siedzibie NSA, po wcześniejszym dostarczeniu do WIS dokumentacji z wizytowanych sądów. Opis przebiegu tych wizytacji, wnioski i zalecenia pokontrolne przedstawione zostały w sprawozdaniach powizytacyjnych[27]. Ponadto, na prośbę Przewodniczącego WIS NSA, Przewodniczący WIS wojewódzkich sądów administracyjnych przedstawili informacje roczne o działalności kierowanych przez nich wydziałów. Informacje te zostały przeanalizowane z punktu widzenia sprawności i prawidłowości wykonywania przez wydziały powierzonych im zadań. Wybrane zagadnienia dotyczące administracyjnej sfery działalno-

[26] Wyrok WSA w Warszawie z 19 maja 2020 r., VII SA/Wa 992/20.

[27] Sprawy nr WIS.501.1.2021, WIS.501.2.2021, WIS.501.3.2021, WIS.501.4.2021, WIS.0501.5.2021.

ści wojewódzkich sądów administracyjnych, pojawiające się w ramach skarg i wniosków składanych Prezesowi NSA, były przedstawiane prezesom sądów pierwszej instancji w celu ewentualnej weryfikacji przyjętych rozwiązań administracyjnych.

8. Strona internetowa oraz strona podmiotowa BIP NSA, Centralna Baza Orzeczeń i Informacji o Sprawach

8.1. Stosownie do § 9 ust. 1 pkt 6 regulaminu wewnętrznego urzędowania NSA Wydział Informacji Sądowej wykonuje zadania w zakresie prowadzenia strony internetowej Sądu i strony podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej oraz sprawowania nadzoru nad Centralną Bazą Orzeczeń i Informacji o Sprawach rozpoznawanych w sądach administracyjnych. Kolegium Redakcyjne, powołane zarządzeniem Nr 13 Prezesa NSA, na bieżąco uaktualniało dane umieszczone na stronie internetowej oraz stronie BIP. W serwisie internetowym NSA publikowano informacje o ważnych wydarzeniach związanych z funkcjonowaniem NSA. W ramach komunikatów Rzecznika Prasowego informowano o najistotniejszych orzeczeniach, nie tylko sądów administracyjnych, ale również innych sądów i Trybunałów, w szczególności w sprawach budzących zainteresowanie opinii publicznej. Wykonując obowiązek określony w art. 87 § 6a ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych w Biuletynie Informacji Publicznej NSA po raz kolejny opublikowano aktualne oświadczenia majątkowe sędziów NSA. Ponadto członkowie Kolegium Redakcyjnego brali udział w pracach mających na celu dostosowanie strony internetowej Sądu oraz BIP do wymogów określonych w ustawie z dnia 19 lipca 2019 r. o zapewnianiu dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami[28]. W ramach tych prac na stronie internetowej NSA pojawiły się nagrania video zawierające podstawowe informacje dotyczące sądownictwa administracyjnego oraz informację o możliwości skorzystania z usługi tłumacza na język migowy w Czytelni Akt NSA.

W 2021 r., podobnie jak w latach poprzednich, odnotowano kilkadziesiąt milionów wejść na stronę internetową.

8.2. W 2021 r. kontynuowano wykonywanie zadań wynikających z zarządzenia nr 9 Prezesa NSA z dnia 11 lipca 2007 r. w sprawie utworzenia Centralnej Bazy Orzeczeń i Informacji o Sprawach sądów administracyjnych i udostępniania orzeczeń przez Internet. Wydział Informacji Sądowej NSA sprawował nadzór nad prawidłowością i terminowością wpisów dokonywanych w Bazie, prowadził i aktualizował słowniki haseł tematycznych i aktów prawnych. Dodano ponadto wybrane orzeczenia sprzed 2004 r., które nie miały dotychczas formy elektronicznej. Wszystkie skargi i zgłoszenia, związane przede wszystkim z niewłaściwą anonimizacją orzeczeń umieszczonych w Bazie, WIS NSA niezwłocznie weryfikował i w uzasadnionych przypadkach podejmował stosowne działania.

Opracowano
w Biurze Orzecznictwa NSA

Warszawa, luty 2022 r.

[28] Dz.U. z 2020 r. poz. 1062.

ZAŁĄCZNIK

Spis tabel (dane za rok 2021)

Tabela I.	Wpływ skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych	304
Tabela II.	Skargi na akty i inne czynności organów	305
Tabela III.	Skargi na bezczynność i przewlekłość postępowania organów	307
Tabela IV.	Załatwione przez wojewódzkie sądy administracyjne skargi na akty i inne czynności oraz na bezczynność i przewlekłość postępowania organów w latach 2004–2021	309
Tabela V.	Skargi na akty i inne czynności organów według rodzaju spraw	310
Tabela VI.	Skargi na akty i czynności ministrów, centralnych organów administracji rządowej i innych naczelnych organów	325
Tabela VII.	Skargi na akty i czynności dyrektorów izb administracji skarbowej	328
Tabela VIII.	Skargi na akty i czynności samorządowych kolegiów odwoławczych	329
Tabela IX.	Skargi kasacyjne (z podziałem na WSA)	331
Tabela X.	Skargi kasacyjne załatwione przez NSA w latach 2004–2021	332
Tabela XI.	Skargi na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki	333
Tabela XII.	Skargi kasacyjne według izb NSA	334
Tabela XIII.	Skargi kasacyjne od orzeczeń sądu I instancji według rodzaju spraw	335

Tabela I
Wpływ skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych

L.p.	Siedziba WSA	Wpływ skarg							
		ogółem		w tym					
				na akty i inne czynności			na bezczynność organu		
		ilość	%	ilość	% do ogółu wpływu	% do ogółu wpływu w danym sądzie	ilość	% do ogółu wpływu	% do ogółu wpływu w danym sądzie
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Wojewódzkie Sądy Administracyjne	86 264	100%	68 837	79,80%		17 427	20,20%	
2	WSA Białystok	1 753	2,03%	1 565	1,81%	89,28%	188	0,22%	10,72%
3	WSA Bydgoszcz	2 695	3,12%	2 518	2,92%	93,43%	177	0,21%	6,57%
4	WSA Gdańsk	4 047	4,69%	3 698	4,29%	91,38%	349	0,40%	8,62%
5	WSA Gliwice	5 637	6,53%	5 223	6,05%	92,66%	414	0,48%	7,34%
6	WSA Gorzów Wielkopolski	1 838	2,13%	1 572	1,82%	85,53%	266	0,31%	14,47%
7	WSA Kielce	1 909	2,21%	1 728	2,00%	90,52%	181	0,21%	9,48%
8	WSA Kraków	5 431	6,30%	5 020	5,82%	92,43%	411	0,48%	7,57%
9	WSA Lublin	2 677	3,10%	2 487	2,88%	92,90%	190	0,22%	7,10%
10	WSA Łódź	3 505	4,06%	3 190	3,70%	91,01%	315	0,37%	8,99%
11	WSA Olsztyn	2 051	2,38%	1 861	2,16%	90,74%	190	0,22%	9,26%
12	WSA Opole	1 318	1,53%	1 205	1,40%	91,43%	113	0,13%	8,57%
13	WSA Poznań	5 465	6,34%	4 918	5,70%	89,99%	547	0,63%	10,01%
14	WSA Rzeszów	3 121	3,62%	2 927	3,39%	93,78%	194	0,22%	6,22%
15	WSA Szczecin	2 573	2,98%	2 348	2,72%	91,26%	225	0,26%	8,74%
16	WSA Warszawa	28 506	33,05%	24 724	28,66%	86,73%	3 782	4,38%	13,27%
17	WSA Wrocław	13 738	15,93%	3 853	4,47%	28,05%	9 885	11,46%	71,95%

Tabela II
Skargi na akty i inne czynności organów

L.p.	Nazwa Sądu	Opis symbolu, przedmioty spraw w ramach symbolu	Pozostało z poprzedniego okresu *)	Wpłynęło		Łącznie /kol 7 i 17/	Z A Ł A T W I O N O										Zamknięto	Pozostało na następny okres
							Łącznie /suma rubryk 8 i 13/	N a r o z p r a w i e					Na posiedzeniu niejawnym					
								Ogółem /suma rubryk 9 - 12/	Uwzględniono skargę/sprzeciw	Oddalono skargę/sprzeciw	Odrzucono skargę/sprzeciw	W inny sposób	Ogółem ***) ****)	w tym				
														Uwzględniono skargę/sprzeciw	Oddalono skargę/sprzeciw	Odrzucono skargę/sprzeciw		
				razem	w tym ponownie wpisane													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	Wojewódzkie Sądy Administracyjne	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	3 317	17 427	1 774	15 354	13 635	31	20	7	3	1	13 604	6 606	1 212	4 187	1 719	5 390
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	3 317	17 427	1 774	15 354	13 635	31	20	7	3	1	13 604	6 606	1 212	4 187	1 719	5 390
2	WSA Białystok	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	23	188	9	195	191	7	7	0	0	0	184	44	39	85	4	16
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	23	188	9	195	191	7	7	0	0	0	184	44	39	85	4	16
3	WSA Bydgoszcz	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	37	177	6	118	116	0	0	0	0	0	116	39	23	49	2	96
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	37	177	6	118	116	0	0	0	0	0	116	39	23	49	2	96
4	WSA Gdańsk	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	141	349	16	397	396	0	0	0	0	0	396	117	54	176	1	93
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	141	349	16	397	396	0	0	0	0	0	396	117	54	176	1	93
5	WSA Gliwice	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	113	414	21	364	357	0	0	0	0	0	357	109	107	120	7	163
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	113	414	21	364	357	0	0	0	0	0	357	109	107	120	7	163
6	WSA Gorzów Wielkoposlki	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	19	266	14	262	261	1	1	0	0	0	260	54	19	170	1	23
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	19	266	14	262	261	1	1	0	0	0	260	54	19	170	1	23
7	WSA Kielce	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	27	181	7	190	187	2	2	0	0	0	185	51	33	91	3	18
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	27	181	7	190	187	2	2	0	0	0	185	51	33	91	3	18

8	WSA Kraków	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	96	411	11	424	413	0	0	0	0	0	413	95	100	195	11	83
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	96	411	11	424	413	0	0	0	0	0	413	95	100	195	11	83
9	WSA Lublin	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	37	190	10	189	184	11	2	6	2	1	173	61	45	55	5	38
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	37	190	10	189	184	11	2	6	2	1	173	61	45	55	5	38
10	WSA Łódź	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	31	315	12	280	278	3	2	0	1	0	275	70	24	171	2	66
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	31	315	12	280	278	3	2	0	1	0	275	70	24	171	2	66
11	WSA Olsztyn	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	21	190	4	184	183	0	0	0	0	0	183	70	27	71	1	27
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	21	190	4	184	183	0	0	0	0	0	183	70	27	71	1	27
12	WSA Opole	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	18	113	2	116	114	0	0	0	0	0	114	27	21	58	2	15
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	18	113	2	116	114	0	0	0	0	0	114	27	21	58	2	15
13	WSA Poznań	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	114	547	30	553	526	4	4	0	0	0	522	225	69	216	27	108
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	114	547	30	553	526	4	4	0	0	0	522	225	69	216	27	108
14	WSA Rzeszów	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	128	194	9	282	267	0	0	0	0	0	267	78	50	132	15	40
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	128	194	9	282	267	0	0	0	0	0	267	78	50	132	15	40
15	WSA Szczecin	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	58	225	2	222	222	0	0	0	0	0	222	46	67	71	0	61
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	58	225	2	222	222	0	0	0	0	0	222	46	67	71	0	61
16	WSA Warszawa	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	1 034	3 782	127	3 808	3 742	0	0	0	0	0	3 742	1 837	436	1 349	66	1 008
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	1 034	3 782	127	3 808	3 742	0	0	0	0	0	3 742	1 837	436	1 349	66	1 008
17	WSA Wrocław	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	1 420	9 885	1 494	7 770	6 198	3	2	1	0	0	6 195	3 683	98	1 178	1 572	3 535
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	1 420	9 885	1 494	7 770	6 198	3	2	1	0	0	6 195	3 683	98	1 178	1 572	3 535

Tabela III
Skargi na bezczynność i przewlekłość postępowania organów

L.p.	Nazwa Sądu	Opis symbolu, przedmioty spraw w ramach symbolu	Pozostało z poprzedniego okresu *)	Wpłynęło		Łącznie /kol 7 i 17/	Z A Ł A T W I O N O										Zamknięto	Pozostało na następny okres
							Łącznie /suma rubryk 8 i 13/	N a r o z p r a w i e					Na posiedzeniu niejawnym					
				razem	w tym ponownie wpisane			Ogółem /suma rubryk 9 - 12/	Uwzględniono skargę/sprzeciw	Oddalono skargę/sprzeciw	Odrzucono skargę/sprzeciw	W inny sposób	Ogółem ***) ****)	w tym				
														Uwzględniono skargę/sprzeciw	Oddalono skargę/sprzeciw	Odrzucono skargę/sprzeciw		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	Wojewódzkie Sądy Administracyjne	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	3 317	17 427	1 774	15 354	13 635	31	20	7	3	1	13 604	6 606	1 212	4 187	1 719	5 390
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	3 317	17 427	1 774	15 354	13 635	31	20	7	3	1	13 604	6 606	1 212	4 187	1 719	5 390
2	WSA Białystok	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	23	188	9	195	191	7	7	0	0	0	184	44	39	85	4	16
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	23	188	9	195	191	7	7	0	0	0	184	44	39	85	4	16
3	WSA Bydgoszcz	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	37	177	6	118	116	0	0	0	0	0	116	39	23	49	2	96
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	37	177	6	118	116	0	0	0	0	0	116	39	23	49	2	96
4	WSA Gdańsk	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	141	349	16	397	396	0	0	0	0	0	396	117	54	176	1	93
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	141	349	16	397	396	0	0	0	0	0	396	117	54	176	1	93
5	WSA Gliwice	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	113	414	21	364	357	0	0	0	0	0	357	109	107	120	7	163
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	113	414	21	364	357	0	0	0	0	0	357	109	107	120	7	163
6	WSA Gorzów Wielkoposlki	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	19	266	14	262	261	1	1	0	0	0	260	54	19	170	1	23
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	19	266	14	262	261	1	1	0	0	0	260	54	19	170	1	23
7	WSA Kielce	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	27	181	7	190	187	2	2	0	0	0	185	51	33	91	3	18
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	27	181	7	190	187	2	2	0	0	0	185	51	33	91	3	18

8	WSA Kraków	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	96	411	11	424	413	0	0	0	0	0	413	95	100	195	11	83
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	96	411	11	424	413	0	0	0	0	0	413	95	100	195	11	83
9	WSA Lublin	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	37	190	10	189	184	11	2	6	2	1	173	61	45	55	5	38
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	37	190	10	189	184	11	2	6	2	1	173	61	45	55	5	38
10	WSA Łódź	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	31	315	12	280	278	3	2	0	1	0	275	70	24	171	2	66
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	31	315	12	280	278	3	2	0	1	0	275	70	24	171	2	66
11	WSA Olsztyn	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	21	190	4	184	183	0	0	0	0	0	183	70	27	71	1	27
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	21	190	4	184	183	0	0	0	0	0	183	70	27	71	1	27
12	WSA Opole	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	18	113	2	116	114	0	0	0	0	0	114	27	21	58	2	15
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	18	113	2	116	114	0	0	0	0	0	114	27	21	58	2	15
13	WSA Poznań	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	114	547	30	553	526	4	4	0	0	0	522	225	69	216	27	108
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	114	547	30	553	526	4	4	0	0	0	522	225	69	216	27	108
14	WSA Rzeszów	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	128	194	9	282	267	0	0	0	0	0	267	78	50	132	15	40
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	128	194	9	282	267	0	0	0	0	0	267	78	50	132	15	40
15	WSA Szczecin	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	58	225	2	222	222	0	0	0	0	0	222	46	67	71	0	61
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	58	225	2	222	222	0	0	0	0	0	222	46	67	71	0	61
16	WSA Warszawa	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	1 034	3 782	127	3 808	3 742	0	0	0	0	0	3 742	1 837	436	1 349	66	1 008
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	1 034	3 782	127	3 808	3 742	0	0	0	0	0	3 742	1 837	436	1 349	66	1 008
17	WSA Wrocław	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	1 420	9 885	1 494	7 770	6 198	3	2	1	0	0	6 195	3 683	98	1 178	1 572	3 535
		z tego o symbolach głównych 638-642, 656-657, 658, 659	1 420	9 885	1 494	7 770	6 198	3	2	1	0	0	6 195	3 683	98	1 178	1 572	3 535

Tabela IV
Załatwione przez wojewódzkie sądy administracyjne skargi na akty i inne czynności oraz na bezczynność i przewlekłość postępowania organów w latach 2004–2020*

Rok	Ilość spraw do rozpoznania ogółem (pozostałość + wpływ)	Załatwiono					Pozostało na rok następny
		Ogółem	w tym				
			na rozprawie		na posiedzeniu niejawnym		
			ilość	%	ilość	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
2004	151 471	83 217	59 940	72,03%	23 277	27,97%	68 254
2005	131 163	87 383	58 924	67,43%	28 459	32,57%	43 780
2006	106 216	78 660	54 091	68,77%	24 569	31,23%	27 556
2007	86 184	66 942	48 100	71,85%	18 842	28,15%	19 242
2008	76 686	58 730	40 904	69,65%	17 826	30,35%	17 956
2009	77 058	59 500	41 967	70,53%	17 533	29,47%	17 558
2010	85 388	64 121	45 956	71,67%	18 165	28,33%	21 267
2011	91 118	69 281	48 767	70,39%	20 514	29,61%	21 837
2012	93 997	71 865	51 112	71,12%	20 753	28,88%	22 132
2013	103 766	75 696	54 970	72,62%	20 726	27,38%	28 070
2014	112 231	81 242	56 877	70,01%	24 365	29,99%	30 989
2015	114 520	81 353	58 381	71,76%	22 972	28,24%	33 167
2016	109 859	78 992	52 602	66,59%	26 390	33,41%	30 867
2017	103 293	77 567	49 681	64,05%	27 886	35,95%	25 726
2018	91 689	69 315	41 593	60,01%	27 722	39,99%	22 374
2019	92 601	69 238	39 933	57,67%	29 305	42,33%	23 363
2020	91 838	65 053	20 568	31,62%	44 485	68,38%	26 785
2021	113 049	80 032	7 292	9,11%	72 740	90,89%	33 017

* skarga na przewlekłość postępowania organów wprowadzona od dnia 10 kwietnia 2011 r. (ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie usawy - Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18)

Tabela V
Skargi na akty i inne czynności organów według rodzaju spraw

Lp.	Symbol sprawy	Opis symbolu, przedmioty spraw w ramach symbolu	Pozostało z poprzedniego okresu *)	Wpłynęło		Łącznie /kol 7 i 17/	Z A Ł A T W I O N O										Zamknięto	Pozostało na następny okres
				razem	w tym ponownie wpisane		Łącznie /suma rubryk 8 i 13/	N a r o z p r a w i e					Na posiedzeniu niejawnym					
								Ogółem /suma rubryk 9 - 12/	Uwzględniono skargę/sprzeciw	Oddalono skargę/sprzeciw	Odrzucono skargę/sprzeciw	W inny sposób	Ogółem ***) ****)	w tym				
														Uwzględniono skargę/sprzeciw	Oddalono skargę/sprzeciw	Odrzucono skargę/sprzeciw		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	**601**	**Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przeciwpożarowa**	1 875	4 945	136	4 971	4 803	420	130	284	2	4	4 383	956	2 585	750	168	1 849
		w tym o symbolach 6010 - 6019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	6010	Pozwolenie na budowę, użytkowanie obiektu lub jego części, wykonywanie robót budowlanych innych niż budowa obiektu, przeniesienie pozwolenia na budowę, zatwierdzenie projektu budowlanego	804	2 043	65	2 063	1 971	170	39	126	1	4	1 801	402	1 067	285	92	784
3	6011	Nałożenie obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę, rozbiórkę lub użytkowanie	3	3	0	5	5	0	0	0	0	0	5	0	1	4	0	1
4	6012	Wstrzymanie robót budowlanych, wznowienie tych robót, zaniechanie dalszych robót budowlanych	78	278	2	253	245	5	1	4	0	0	240	58	161	18	8	103
5	6013	Przywrócenie poprzedniego sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części	19	51	3	44	44	2	1	1	0	0	42	9	25	7	0	26
6	6014	Rozbiórka budowli lub innego obiektu budowlanego, dokonanie oceny stanu technicznego obiektu, doprowadzenie obieku do stanu pierwotnego, opróżnienie obiektu lub jego części, wykonanie określonych robót budowlanych	687	1 738	44	1 791	1 736	188	67	121	0	0	1 548	330	906	285	55	634
7	6015	Uzgodnienia	1	4	0	5	5	0	0	0	0	0	5	1	2	0	0	0
8	6016	Ochrona przeciwpożarowa	15	49	0	47	47	1	1	0	0	0	46	6	21	17	0	17
9	6017	Samodzielne funkcje techniczne w budownictwie	11	17	4	19	18	0	0	0	0	0	18	3	6	8	1	9
10	6018	Dopuszczenie organizacji ekologicznej do udziału w postępowaniu w sprawie o symbolu 601	1	1	0	2	2	0	0	0	0	0	2	1	1	0	0	0
11	6019	Inne, o symbolu podstawowym 601	256	761	18	742	730	54	21	32	1	0	676	146	395	126	12	275
12	**602**	**Ceny, opłaty, stawki taryfowe, nie objęte symbolem 611**	61	172	14	146	134	26	2	24	0	0	108	20	54	23	12	87
13	**603**	**Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, koleje, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa**	1 704	4 047	227	4 294	4 192	477	146	321	5	5	3 715	918	1 929	752	102	1 457

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
		w tym o symbolach 6030 - 6039	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14	6030	Dopuszczenie pojazdu do ruchu	77	75	0	125	123	22	9	13	0	0	101	58	27	14	2	27
15	6031	Uprawnienia do kierowania pojazdami	254	688	22	638	627	75	7	68	0	0	552	61	309	169	11	304
16	6032	Inne z zakresu prawa o ruchu drogowym	147	290	8	321	316	39	17	19	1	2	277	147	69	56	5	116
17	6033	Zajęcie pasa drogowego (zezwolenia, opłaty, kary z tym związane)	248	551	9	616	612	56	26	29	1	0	556	245	241	52	4	183
18	6034	Zjazdy z dróg publicznych	41	95	2	99	98	18	8	10	0	0	80	25	45	9	1	37
19	6035	Opłaty i kary za przejazd pojazdem nienormatywnym	42	251	92	236	236	49	21	26	1	1	187	56	74	52	0	57
20	6036	Inne sprawy dotyczące dróg publicznych	38	97	3	96	95	12	7	5	0	0	83	25	36	19	1	39
21	6037	Transport drogowy i przewozy	769	1 776	86	1 909	1 861	187	46	137	2	2	1 674	251	1 024	340	48	636
22	6038	Inne uprawnienia do wykonywania czynności i zajęć w sprawach objetych symbolem 603	26	51	0	51	51	4	2	2	0	0	47	14	27	5	0	26
23	6039	Inne, o symbolu podstawowym 603	62	173	5	203	173	15	3	12	0	0	158	36	77	36	30	32
24	**604**	**Działalność gospodarcza, w tym z udziałem podmiotów zagranicznych**	371	516	63	655	618	107	24	82	0	1	511	95	253	146	37	232
		w tym o symbolach: 6040 - 6049	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
25	6040	Wyrób, rozlew i obrót alkoholami	10	22	0	26	26	4	0	4	0	0	22	3	8	11	0	6
26	6041	Profilaktyka i rozwiązywanie problemów alkoholowych, ustalanie liczby punktów sprzedaży, zasad usytuowania miejsc sprzedaży, podawania i spożywania napojów alkoholowych	53	97	26	122	97	7	6	1	0	0	90	29	24	15	25	28
27	6042	Gry losowe i zakłady wzajemne	282	324	33	450	438	88	16	72	0	0	350	51	199	107	12	156
28	6043	Kinematografia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
29	6044	Ewidencja przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych i wykonywanie działalności przez przedsiębiorców zagranicznych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30	6045	Ochrona osób i mienia	3	8	1	6	6	2	0	2	0	0	4	1	1	1	0	5
31	6046	Inne koncesje i zezwolenia	11	27	1	23	23	2	2	0	0	0	21	5	10	6	0	15
32	6047	Nadawanie podmiotom gospodarki narodowej numerów REGON	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
33	6048	Statuts zakładu pracy chronionej	1	2	0	2	2	0	0	0	0	0	2	2	0	0	0	1
34	6049	Inne o symbolu podstawowym 604	11	35	2	26	26	4	0	3	0	1	22	4	11	6	0	20
35	**605**	**Ewidencja ludności, dowody tożsamości, akty stanu cywilnego, imiona i nazwisko, obywatelstwo, paszporty**	151	440	9	402	396	56	17	38	0	1	340	47	184	91	6	189
		w tym o symbolach: 6050 - 6054, 6059	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
36	6050	Obowiązek meldunkowy	89	286	7	246	243	38	9	28	0	1	205	21	116	61	3	129
37	6051	Dokumenty stwierdzajace tożsamość	1	4	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	4
38	6052	Akty stanu cywilnego	15	59	0	50	49	8	4	4	0	0	41	9	21	9	1	24
39	6053	Obywatelstwo	23	53	2	60	59	8	3	5	0	0	51	12	31	8	1	16
40	6054	Paszporty	5	10	0	7	7	1	1	0	0	0	6	0	3	3	0	8
41	6059	Inne o symbolu podstawowym 605	18	28	0	38	37	1	0	1	0	0	36	4	13	10	1	8

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
42	**606**	**Sprawy z zakresu geologii i górnictwa**	44	81	5	81	80	10	2	7	0	1	70	18	41	8	1	44
		w tym o symbolach: 6060 - 6064, 6069	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
43	6060	Poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin	22	36	2	36	36	0	0	0	0	0	36	13	15	7	0	22
44	6061	Projektowanie i wykonywanie prac geologicznych oraz zagospodarowywanie złoża	2	15	1	11	11	1	0	1	0	0	10	3	5	0	0	6
45	6062	Ruch i likwidacja zakładu górniczego	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
46	6063	Opłaty eksploatacyjne	18	21	2	26	25	7	2	5	0	0	18	1	14	3	1	13
47	6064	Stwierdzenie kwalifikacji do wykonywania, dozorowania i kierowania pracami geologicznymi lub górniczymi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48	6069	Inne o symbolu podstawowym 606	2	7	0	8	8	2	0	1	0	1	6	1	5	0	0	1
49	**607**	**Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi**	819	1 782	40	1 595	1 472	149	61	83	4	1	1 323	428	634	228	123	1 006
		w tym o symbolach: 6070 - 6076, 6079	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50	6070	Uwłaszczenie państwowych osób prawnych oraz komunalnych osób prawnych	95	105	1	156	154	18	3	15	0	0	136	15	118	2	2	44
51	6071	Trwały zarząd nieruchomościami	3	8	0	7	7	1	0	1	0	0	6	2	4	0	0	4
52	6072	Scalenie oraz podział nieruchomości	63	159	5	152	145	16	4	12	0	0	129	35	70	21	7	70
53	6073	Opłaty adiacenckie oraz opłaty za niezagospodarowanie nieruchomości w zakreślonym terminie	66	144	0	154	152	19	7	12	0	0	133	36	65	29	2	56
54	6074	Przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności	99	496	4	264	258	10	2	7	0	1	248	63	120	63	6	331
55	6075	Działalność zawodowa w dziedzinie gospodarwowania nieruchomościami	1	5	1	6	6	2	0	2	0	0	4	0	4	0	0	0
56	6076	Sprawy objęte dekretem o gruntach warszawskich	313	541	10	514	422	53	34	19	0	0	369	212	107	41	92	340
57	6079	Inne o symbolu podstawowym 607	179	324	19	342	328	30	11	15	4	0	298	65	146	72	14	161
58	**608**	**Energetyka i atomistyka**	3	4	3	7	7	3	0	3	0	0	4	0	2	2	0	0
59	**609**	**Gospodarka wodna, w tym ochrona wód, budownictwo wodne, melioracje, zaopatrzenie w wodę**	368	1 039	32	1 096	1 074	112	69	42	1	0	962	452	354	110	22	311
		w tym o symbolach: 6090 - 6093, 6099	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60	6090	Pozwolenie wodnoprawne i budownictwo wodne	56	167	8	164	161	9	4	5	0	0	152	55	59	37	3	59
61	6091	Przywrócenie stosunków wodnych na gruncie lub wykonanie urządzeń zapobiegających szkodom	69	187	8	184	179	26	15	11	0	0	153	37	92	23	5	72
62	6092	Melioracje wodne, opłaty melioracyjne	5	10	0	11	11	1	1	0	0	0	10	2	7	1	0	4
63	6093	Spółki wodne i związki wałowe	7	7	0	13	13	1	1	0	0	0	12	2	4	5	0	1
64	6099	Inne o symbolu podstawowym 609	231	668	16	724	710	75	48	26	1	0	635	356	192	44	14	175
65	**610**	**Sprawy komunalizacji mienia**	222	363	16	323	312	19	8	11	0	0	293	74	176	35	11	262
		w tym o symbolach: 6100 - 6103, 6109	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
66	6100	Nabycie mienia państwowego z mocy prawa przez gminę	110	181	12	147	144	11	5	6	0	0	133	34	89	6	3	144

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
67	6101	Przekazanie gminie z urzędu lub na wniosek mienia państwowego związanego z realizacją zadań gminy	5	2	0	6	6	1	0	1	0	0	5	1	4	0	0	1
68	6102	Nabycie mienia Skarbu Państwa z mocy prawa z dniem 1 stycznia 1999 r. przez jednostki samorzadu terytorialnego	104	175	4	166	158	7	3	4	0	0	151	38	82	27	8	113
69	6103	Przekazanie powiatom mienia Skarbu Państwa	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
70	6109	Inne o symbolu podstawowym 610	2	5	0	4	4	0	0	0	0	0	4	1	1	2	0	3
71	**611**	**Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych**	5 394	14 002	628	13 414	12 934	1 983	741	1 231	4	7	10 951	2 620	5 795	2 335	480	5 982
		w tym o symbolach: 6110 - 6119	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
72	6110	Podatek od towarów i usług	1 939	4 189	178	4 200	4 082	759	304	451	2	2	3 323	870	1 785	621	118	1 928
73	6111	Podatek akcyzowy	369	544	68	646	583	116	18	96	0	2	467	71	282	90	63	267
74	6112	Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania	712	1 770	59	1 653	1 616	308	126	182	0	0	1 308	348	786	165	37	829
75	6113	Podatek dochodowy od osób prawnych	276	628	30	591	590	150	89	61	0	0	440	208	199	26	1	313
76	6114	Podatek od spadków i darowizn	69	202	4	187	186	28	5	23	0	0	158	50	82	24	1	84
77	6115	Podatki od nieruchomości, w tym podatek rolny, podatek leśny oraz łączne zobowiązanie pieniężne	612	2 051	104	1 906	1 801	273	89	182	1	1	1 528	319	809	353	105	757
78	6116	Podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata skarbowa oraz inne podatki i opłaty	262	790	32	782	721	86	27	58	0	1	635	144	258	221	61	270
79	6117	Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, ulgi płatnicze (umorzenie, odroczenie, rozłożenie na raty itp.)	304	1 224	42	923	907	160	32	127	0	1	747	128	338	263	16	605
80	6118	Egzekucja świadczeń pieniężnych, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych	487	1 487	83	1 446	1 399	28	5	23	0	0	1 371	238	834	286	47	528
81	6119	Inne o symbolu podstawowym 611	364	1 117	28	1 080	1 049	75	46	28	1	0	974	244	422	286	31	401
82	**612**	**Sprawy geodezji i kartografii**	275	629	22	649	638	56	14	42	0	0	582	79	344	157	11	255
		w tym o symbolach: 6120 - 6124, 6129	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
83	6120	Ewidencja gruntów i budynków	134	265	10	269	259	35	5	30	0	0	224	28	145	49	10	130
84	6121	Klasyfikacja gruntów	17	28	0	36	36	7	7	0	0	0	29	4	21	4	0	9
85	6122	Rozgraniczenia nieruchomości	77	240	5	236	235	9	2	7	0	0	226	31	131	64	1	81
86	6123	Zasób geodezyjny i kartograficzny	31	60	3	70	70	1	0	1	0	0	69	5	30	34	0	21
87	6124	Uprawnienia zawodowe w dziedzinie geodezji i kartografii	0	4	0	3	3	0	0	0	0	0	3	0	3	0	0	1
88	6129	Inne o symbolu podstawowym 612	16	32	4	35	35	4	0	4	0	0	31	11	14	6	0	13
89	**613**	**Ochrona środowiska i ochrona przyrody**	694	1 846	51	1 938	1 829	236	100	134	2	0	1 593	528	761	277	109	602
		w tym o symbolach: 6130 - 6139	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
90	6130	Pozwolenie na wprowadzenie do środowiska substancji lub energii	6	19	0	17	17	2	1	1	0	0	15	6	8	1	0	8
91	6131	Opłaty za korzystanie ze środowiska	7	28	2	26	26	3	2	1	0	0	23	6	13	4	0	9
92	6132	Kary pieniężne za naruszenie wymagań ochrony srodowiska	91	207	3	231	231	44	9	35	0	0	187	18	124	43	0	67
93	6133	Informacja o środowisku	21	56	2	57	54	7	4	3	0	0	47	18	20	9	3	20
94	6134	Obszary ograniczonego użytkowania	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
95	6135	Odpady	144	433	12	422	399	57	18	39	0	0	342	89	176	66	23	155

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
96	6136	Ochrona przyrody	64	173	9	192	189	22	10	12	0	0	167	41	91	31	3	45
97	6137	Ochrona środowiska morskiego	6	6	0	8	8	0	0	0	0	0	8	3	4	0	0	4
98	6138	Utrzymanie czystości i porządku na terenie gminy	99	280	4	326	313	42	36	5	1	0	271	199	49	20	13	53
99	6139	Inne o symbolu podstawowym 613	256	644	19	659	592	59	20	38	1	0	533	148	276	103	67	241
100	**614**	**Oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczorozwojowa i archiwa**	315	873	17	856	845	110	57	48	5	0	735	310	226	151	11	332
		w tym o symbolach: 6140 - 6149	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
101	6140	Nadanie stopnia i tytułu naukowego oraz potwierdzenie równoznaczności dyplomów, świadectw i tytułów	20	58	0	38	37	3	1	2	0	0	34	9	21	3	1	40
102	6141	Państwowe szkoły wyższe	7	13	1	16	15	1	1	0	0	0	14	6	5	3	1	4
103	6142	Szkoły wyższe niepaństwowe, w tym zawodowe	4	7	0	9	7	0	0	0	0	0	7	2	3	1	2	2
104	6143	Sprawy kandydatów na studia i studentów	92	352	8	321	320	41	20	20	1	0	279	107	89	68	1	123
105	6144	Szkoły i placówki oświatowo-wychowawcze	52	144	8	149	146	17	7	8	2	0	129	58	44	19	3	47
106	6145	Sprawy dyrektorów szkół	50	68	0	84	83	14	4	9	1	0	69	28	23	10	1	34
107	6146	Sprawy uczniów	13	79	0	69	69	19	18	1	0	0	50	32	10	4	0	23
108	6147	Archiwa	0	7	0	5	4	1	0	1	0	0	3	0	0	3	1	2
109	6148	Działalność badawczo-rozwojowa	6	4	0	9	9	1	1	0	0	0	8	2	5	1	0	1
110	6149	Inne o symbolu podstawowym 614	71	141	0	156	155	13	5	7	1	0	142	66	26	39	1	56
111	**615**	**Sprawy zagospodarowania przestrzennego**	1 001	2 732	124	2 762	2 603	238	114	117	5	2	2 365	792	1 094	419	159	971
		w tym o symbolach: 6150 - 6157, 6159	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
112	6150	Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego	265	664	48	683	649	96	45	45	5	1	553	222	184	131	34	246
113	6151	Lokalizacja dróg i autostrad	8	17	0	17	16	4	0	4	0	0	12	1	10	1	1	8
114	6152	Lokalizacja innej inwestycji celu publicznego	82	233	13	244	225	22	12	10	0	0	203	63	94	41	19	71
115	6153	Warunki zabudowy terenu	496	1 407	45	1 399	1 315	95	47	48	0	0	1 220	387	616	190	84	504
116	6154	Dostęp do informacji o środowisku	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
117	6155	Uzgodnienia w sprawach z zakresu zagospodarwowania przestrzennego	44	124	4	134	131	0	0	0	0	0	131	48	69	10	3	34
118	6156	Dopuszczenie do udziału w postępowaniu organizacji ekologicznej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
119	6157	Opłaty związane ze wzrostem wartości nieruchomości	41	128	6	127	124	13	6	7	0	0	111	37	56	17	3	42
120	6159	Inne o symbolu podstawowym 615	65	158	8	158	143	8	4	3	0	1	135	34	65	29	15	65
121	**616**	**Rolnictwo i leśnictwo, w tym gospodarowanie nieruchomościami rolnymi i leśnymi, ochrona gruntów rolnych i leśnych, gospodarka łowiecka, rybołówstwo oraz weterynaria, ochrona zwierząt**	170	657	15	604	577	120	65	54	1	0	457	163	194	90	27	223
		w tym o symbolach : 6160 - 6169	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
122	6160	Ochrona gruntów rolnych i leśnych	38	119	2	122	121	39	19	20	0	0	82	25	46	10	1	35
123	6161	Lasy oraz zalesianie gruntów rolnych	11	49	2	44	44	7	4	3	0	0	37	14	14	8	0	16

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
124	6162	Scalanie i wymiana gruntów	17	54	1	56	38	6	3	3	0	0	32	6	16	9	18	15
125	6163	Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa	8	13	1	17	17	2	1	1	0	0	15	4	8	3	0	4
126	6164	Wspólnoty gruntowe	7	14	0	18	17	4	3	1	0	0	13	3	7	3	1	3
127	6165	Nasiennictwo i ochrona roślin uprawnych	9	16	3	16	16	4	0	4	0	0	12	1	2	9	0	9
128	6166	Łowiectwo	8	37	1	33	29	2	1	1	0	0	27	8	5	12	4	12
129	6167	Rybołówstwo morskie i rybactwo śródlądowe	2	10	0	7	7	2	0	2	0	0	5	0	3	2	0	5
130	6168	Weterynaria i ochrona zwierząt	55	307	4	252	249	53	33	19	1	0	196	97	70	25	3	110
131	6169	Inne o symbolu podstawowym 616	15	38	1	39	39	1	1	0	0	0	38	5	23	9	0	14
132	**617**	**Uprawnienia do wykonywania określonych czynności i zajęć**	52	224	14	199	199	29	6	23	0	0	170	28	88	43	0	77
		w tym sprawy o symbolach: 6170 - 6179	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
133	6170	Adwokaci i aplikanci adwokaccy	12	47	3	45	45	2	0	2	0	0	43	4	23	13	0	14
134	6171	Radcowie prawni i aplikanci radcowscy	10	54	5	41	41	3	0	3	0	0	38	3	25	8	0	23
135	6172	Notariusze i aplikanci notarialni	3	30	0	24	24	13	2	11	0	0	11	2	6	2	0	9
136	6173	Biegli sądowi i tłumacze przysięgli	2	13	0	12	12	1	1	0	0	0	11	1	6	4	0	3
137	6174	Sędziowie i asesorzy sądowi	1	14	2	13	13	2	1	1	0	0	11	5	6	0	0	2
138	6175	Rzecznicy patentowi	0	4	0	3	3	1	0	1	0	0	2	1	1	0	0	1
139	6176	Komornicy i syndycy upadłości	10	19	0	23	23	0	0	0	0	0	23	6	8	8	0	6
140	6177	Doradcy podatkowi i biegli rewidenci	2	3	0	3	3	2	2	0	0	0	1	0	1	0	0	2
141	6178	Uprawnienia do prowadzenia usługowego ksiąg rachunkowych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
142	6179	Inne o symbolu podstawowym 617	12	40	4	35	35	5	0	5	0	0	30	6	12	8	0	17
143	**618**	**Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości**	769	1 500	52	1 601	1 550	151	48	103	0	0	1 399	303	878	184	51	668
		w tym o symbolach : 6180 - 6182, 6189	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
144	6180	Wywłaszczenie nieruchomości i odszkodowanie, w tym wywłaszczenie gruntów pod autostradę	441	744	25	782	752	51	20	31	0	0	701	172	410	93	30	403
145	6181	Zajęcie nieruchomości i wejście na nieruchomość, w tym pod autostradę	148	301	13	359	352	48	12	36	0	0	304	56	200	45	7	90
146	6182	Zwrot wywłaszczonej nieruchomości i rozliczenia z tym związane	161	408	12	407	394	47	14	33	0	0	347	68	240	34	13	162
147	6189	Inne o symbolu podstawowym 618	19	47	2	53	52	5	2	3	0	0	47	7	28	12	1	13
148	**619**	**Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy**	718	5 157	81	3 124	3 099	301	206	93	2	0	2 798	1 846	619	284	25	2 751
		w tym o symbolach : 6190 - 6199	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
149	6190	Służba Cywilna, pracownicy mianowani, nauczyciele	6	20	2	18	18	1	1	0	0	0	17	4	7	5	0	8
150	6191	Żołnierze zawodowi	71	102	5	120	120	14	5	9	0	0	106	30	61	14	0	53
151	6192	Funkcjonariusze Policji	485	4 613	63	2 642	2 618	241	185	54	2	0	2 377	1 743	392	203	24	2 456
152	6193	Funkcjonariusze Straży Granicznej	30	77	1	58	58	8	4	4	0	0	50	11	29	9	0	49
153	6194	Funkcjonariusze Służby Więziennej	23	36	1	43	43	4	0	4	0	0	39	7	27	5	0	16
154	6195	Funkcjonariusze Straży Pożarnej	14	28	0	25	25	4	1	3	0	0	21	2	14	5	0	17

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
155	6196	Funkcjonariusze Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu i Biura Ochrony Rządu	37	46	2	55	55	8	3	5	0	0	47	18	26	2	0	28
156	6197	Służba Celno - Skarbowa	36	138	2	96	96	14	5	9	0	0	82	21	42	15	0	78
157	6198	Inspekcja pracy	10	74	1	42	42	2	0	2	0	0	40	3	14	22	0	42
158	6199	Inne o symbolu podstawowym 619	6	23	4	25	24	5	2	3	0	0	19	7	7	4	1	4
159	**620**	**Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego**	530	1 352	40	1 143	1 101	113	51	61	1	0	988	267	536	154	42	739
		w tym o symbolach: 6200 - 6205, 6209	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
160	6200	Choroby zawodowe	54	138	1	131	126	29	6	23	0	0	97	14	75	9	5	61
161	6201	Prawo wykonywania zawodu lekarza , aptekarza pielęgniarki,położnej	9	35	0	25	22	6	4	2	0	0	16	2	8	6	3	19
162	6202	Zakłady opieki zdrowotnej	8	8	2	13	12	1	0	1	0	0	11	4	4	3	1	3
163	6203	Prowadzenie aptek i hurtowni farmaceutycznych	129	317	19	231	222	21	2	19	0	0	201	23	153	14	9	215
164	6204	Środki farmaceutyczne i materiały medyczne oraz nadzór farmaceutyczny	6	24	1	12	9	0	0	0	0	0	9	4	2	3	3	18
165	6205	Nadzór sanitarny	172	504	11	409	391	48	37	10	1	0	343	189	78	69	18	267
166	6209	Inne o symbolu podstawowym 620	152	326	6	322	319	8	2	6	0	0	311	31	216	50	3	156
167	**621**	**Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe**	213	556	11	558	554	43	20	23	0	0	511	133	179	92	4	211
		w tym o symbolach: 6210 - 6214, 6219	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
168	6210	Dodatek mieszkaniowy	74	211	1	233	231	10	3	7	0	0	221	22	76	21	2	52
169	6211	Przydział i opróżnienie lokalu mieszkalnego oraz kwatery tymczasowej w służbach mundurowych	26	51	0	51	51	6	3	3	0	0	45	24	15	6	0	26
170	6212	Równoważnik za brak lokalu mieszkalnego i za remont lokalu mieszkalnego	25	60	1	59	58	6	0	6	0	0	52	15	26	11	1	26
171	6213	Inne świadczenia finansowe związane z lokalem mieszkalnym	41	84	1	92	92	11	9	2	0	0	81	49	29	2	0	33
172	6214	Czynsze regulowane	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
173	6219	Inne o symbolu podstawowym 621	47	150	8	123	122	10	5	5	0	0	112	23	33	52	1	74
174	**622**	**Instytucje ubezpieczeniowe i działalność ubezpieczeniowa**	0	2	0	2	2	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0
		w tym o symbolach: 6220 - 6221, 6229	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
175	6220	Zezwolenie na działalność ubezpieczeniową	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
176	6221	Kary pieniężne z zakresu nadzoru ubezpieczeniowego	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
177	6229	Inne o symbolu podstawowym 622	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0
178	**623**	**Dozór techniczny, miary i wagi, badania i certyfikacje, normalizacja, sprawy jakości**	65	138	4	112	109	13	5	8	0	0	96	11	68	15	3	91
		w tym o symbolach: 6230 - 6233, 6239	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
179	6230	System oceny zgodności, certyfikacja	0	4	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	3
180	6231	Dozór techniczny	19	3	0	19	19	0	0	0	0	0	19	0	16	3	0	3

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
181	6232	Miary i wagi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
182	6233	Normalizacja	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
183	6239	Inne o symbolu podstawowym 623	46	131	4	92	89	13	5	8	0	0	76	11	51	12	3	85
184	**624**	**Powszechny obowiązek obrony kraju**	24	68	0	71	71	15	11	4	0	0	56	16	31	6	0	21
		w tym o symbolach: 6240 - 6246, 6249	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
185	6240	Zmiana kategorii zdolności do służby wojskowej	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
186	6241	Zwolnienie z odbycia zasadniczej służby wojskowej	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0
187	6242	Odroczenie terminu odbycia zasadniczej służby wojskowej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
188	6243	Skierowanie do służby zastępczej	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
189	6244	Uznanie za jedynego żywiciela rodziny	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
190	6245	Zwolnienie z ćwiczeń	4	4	0	4	4	0	0	0	0	0	4	2	1	0	0	4
191	6246	Orzeczenia Centralnej Wojskowej Komisji Lekarskiej	0	20	0	16	16	4	0	4	0	0	12	4	2	5	0	4
192	6249	Inne o symbolu podstawowym 624	20	41	0	50	50	11	11	0	0	0	39	10	27	1	0	11
193	**625**	**Poczta, telekomunikacja, radio i telewizja**	104	94	5	86	76	5	0	5	0	0	71	8	51	11	10	112
		w tym o symbolach: 6250 - 6259	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
194	6250	Rozpowszechnianie programów telewizyjnych i radiowych	0	5	0	4	4	0	0	0	0	0	4	1	2	1	0	1
195	6251	Warunki techniczne nadawania programów radiowych i telewizyjnych (częstotliwość)	10	9	1	16	16	0	0	0	0	0	16	0	16	0	0	3
196	6252	Rozpowszechnianie programów w sieciach kablowych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
197	6253	Nadawanie statusu nadawcy społecznego	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
198	6254	Usługi telekomunikacyjne i eksploatacja sieci telekomunikacyjnych	82	55	1	36	27	4	0	4	0	0	23	4	16	3	9	101
199	6255	Pozwolenia i urządzenia radiowe	1	1	1	2	2	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0
200	6256	Uprawnienia do wykonywania działalności pocztowej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
201	6257	Powszechne usługi pocztowe	0	8	2	5	4	0	0	0	0	0	4	1	3	0	1	3
202	6258	Kontrola działalności pocztowej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
203	6259	Inne o symbolu podstawowym 625	11	16	0	23	23	0	0	0	0	0	23	2	14	6	0	4
204	**626**	**Ustrój samorządu terytorialnego, w tym referendum gminne**	195	795	9	807	658	84	51	30	2	1	574	422	102	38	149	183
		w tym o symbolach: 6260 - 6267, 6269	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
205	6260	Statut	105	497	1	524	386	27	25	1	0	1	359	327	29	3	138	78
206	6261	Regulamin organizacyjny	0	2	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	1
207	6262	Radni	28	56	1	60	55	15	2	12	1	0	40	12	18	7	5	24
208	6263	Stałe komisje	2	6	0	6	6	3	2	1	0	0	3	2	0	1	0	2
209	6264	Zarząd gminy (powiatu, województwa)	14	37	1	37	35	6	4	2	0	0	29	10	9	5	2	14
210	6265	Zawieszenie organów, zarząd komisaryczny	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
211	6266	Jednostki pomocnicze	4	33	0	26	26	1	1	0	0	0	25	13	11	1	0	11

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
212	6267	Referendum lokalne	1	15	0	14	14	2	1	1	0	0	12	2	7	0	0	2
213	6269	Inne o symbolu podstawowym 626	41	149	6	139	135	30	16	13	1	0	105	56	27	21	4	51
214	**627**	**Cudzoziemcy, repatrianci, nabycie nieruchomości przez cudzoziemców**	473	999	51	1 110	1 076	137	45	92	0	0	939	234	469	207	34	362
		w tym o symbolach: 6270 - 6274, 6279	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
215	6270	Repatriacja	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
216	6271	Ochrona cudzoziemca, w tym nadawanie statusu uchodźcy, azyl, zezwolenie na pobyt tolerowany i ochrona czasowa	168	295	5	351	350	44	7	37	0	0	306	23	219	58	1	112
217	6272	Wizy, zezwolenie na zamieszkanie na czas oznaczony, na osiedlenie się, wydalenie z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	286	678	46	727	694	92	38	54	0	0	602	208	230	143	33	237
218	6273	Świadczenia udzielane cudzoziemcom	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0
219	6274	Nabywanie nieruchomości przez cudzoziemca	1	8	0	6	6	0	0	0	0	0	6	1	5	0	0	3
220	6279	Inne o symbolu podstawowym 627	17	18	0	25	25	1	0	1	0	0	24	2	14	6	0	10
221	**628**	**Status Kościołów i związków wyznaniowych**	5	5	1	8	8	0	0	0	0	0	8	3	1	3	0	2
		w tym o symbolach: 6280 - 6281, 6289	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
222	6280	Utworzenie Kościoła lub innego związku wyznaniowego, wykreślenie z rejestru	0	2	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1
223	6281	Regulacje spraw majątkowych	3	1	0	3	3	0	0	0	0	0	3	2	1	0	0	1
224	6289	Inne o symbolu podstawowym 628	2	2	1	4	4	0	0	0	0	0	4	1	0	2	0	0
225	**629**	**Sprawy mienia przejętego z naruszeniem prawa**	159	298	11	255	220	11	5	5	1	0	209	47	132	24	35	202
		w tym o symbolach: 6290 - 6294, 6299	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
226	6290	Reforma rolna	64	124	3	97	74	1	1	0	0	0	73	23	38	10	23	91
227	6291	Nacjonalizacja przemysłu	9	36	3	14	12	0	0	0	0	0	12	2	7	2	2	31
228	6292	Przymusowy zarząd państwowy	7	5	1	9	7	0	0	0	0	0	7	1	5	0	2	3
229	6293	Przejęcie gospodarstw rolnych	55	93	4	93	88	2	0	2	0	0	86	6	67	11	5	55
230	6294	Przejęcie mienia na podstawie umów międzynarodowych	16	28	0	32	31	8	4	3	1	0	23	14	8	1	1	12
231	6299	Inne o symbolu podstawowym 629	8	12	0	10	8	0	0	0	0	0	8	1	7	0	2	10
232	**630**	**Obrót towarami z zagranicą, należności celne i ochrona przed nadmiernym przywozem towaru na obszar celny Unii Europejskiej**	308	618	5	649	557 **)	104	9	95	0	0	453	33	345	66	92	277
		w tym o symbolach: 6300 - 6305, 6309	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
233	6300	Weryfikacja zgłoszeń celnych co do wartości celnej towaru, pochodzenia, klasyfikacji taryfowej; wymiar należności celnych	184	534	4	474	382	99	8	91	0	0	283	32	202	47	92	244
234	6301	Wiążąca informacja taryfowa (WIT); wiążąca informacja o pochodzeniu (WIP)	3	6	0	5	5	0	0	0	0	0	5	0	4	1	0	4
235	6302	Kontyngenty taryfowe, pozwolenia, cła antydumpingowe i inne ograniczenia w obrocie towarowym z zagranicą	39	22	0	44	44	2	0	2	0	0	42	0	42	0	0	17

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
236	6303	Tranzyt unijny i tranzyt zgodnie z konwencjami TIR i ATA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
237	6304	Zwolnienia celne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
238	6305	Zwrot należności celnych	20	18	0	35	35	0	0	0	0	0	35	0	16	13	0	3
239	6309	Inne o symbolu podstawowym 630	62	38	1	91	91	3	1	2	0	0	88	1	81	5	0	9
240	**631**	**Wytwarzanie i obrót bronią i materiałami wybuchowymi**	76	163	8	184	180	31	3	28	0	0	149	16	101	22	4	55
		w tym o symbolach: 6310 - 6313, 6319	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
241	6310	Wytwarzanie i obrót bronią i amunicją	1	4	0	3	3	0	0	0	0	0	3	1	2	0	0	#REF!
242	6311	Materiały wybuchowe	0	2	0	2	2	0	0	0	0	0	2	0	1	1	0	0
243	6312	Odmowa wydania pozwolenia na broń	32	37	1	58	57	11	3	8	0	0	46	1	41	3	1	11
244	6313	Cofnięcie zezwolenia na broń	24	90	5	84	83	18	0	18	0	0	65	5	39	14	1	30
245	6319	Inne o symbolu podstawowym 631	19	30	2	37	35	2	0	2	0	0	33	9	18	4	2	12
246	**632**	**Pomoc społeczna**	1 759	6 463	44	5 883	5 853	548	186	358	0	4	5 305	1 813	2 847	444	30	2 339
		w tym o symbolach: 6320 - 6324, 6329	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
247	6320	Zasiłki celowe i okresowe	307	747	8	721	712	70	10	60	0	0	642	74	439	93	9	333
248	6321	Zasiłki stałe	44	96	1	96	95	13	2	11	0	0	82	8	62	10	1	44
249	6322	Usługi opiekuńcze, w tym skierowane do domu pomocy społecznej	162	500	4	450	449	47	16	31	0	0	402	113	229	48	1	212
250	6323	Zezwolenie i cofnięcie zezwolenia na prowadzenie domu pomocy społecznej	0	5	0	4	4	1	0	1	0	0	3	0	2	1	0	1
251	6324	Rodzina zastępcza, pomoc na usamodzielnienie dla wychowanka rodziny zastępczej	44	89	0	104	104	17	1	16	0	0	87	21	53	13	0	29
252	6329	Inne o symbolu podstawowym 632	1 202	5 026	31	4 508	4 489	400	157	239	0	4	4 089	1 597	2 062	279	19	1 720
253	**633**	**Zatrudnienie i sprawy bezrobocia**	105	334	7	344	331	47	11	36	0	0	284	69	143	60	13	95
		w tym o symbolu: 6330 - 6339	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
254	6330	Status bezrobotnego	40	122	1	122	118	10	4	6	0	0	108	26	62	15	4	40
255	6331	Zasiłek dla bezrobotnych	37	99	2	104	103	16	2	14	0	0	87	20	58	6	1	32
256	6332	Należności przedemerytalne	0	4	2	3	3	0	0	0	0	0	3	0	0	2	0	1
257	6333	Dodatki szkoleniowe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
258	6334	Stypendia	4	8	0	8	8	1	1	0	0	0	7	3	3	0	0	4
259	6335	Zwrot nienależnego świadczenia	3	24	0	20	20	8	3	5	0	0	12	5	2	4	0	7
260	6336	Pożyczki na sfinansowanie kosztów szkolenia, zorganizowanie dodatkowych miejsc pracy oraz podjęcie działalności gospodarczej	2	8	0	9	8	0	0	0	0	0	8	2	4	2	1	1
261	6337	Zatrudnianie cudzoziemców	4	38	2	39	37	10	1	9	0	0	27	2	6	18	2	3
262	6338	Agencje doradztwa personalnego i agencje zatrudnienia	3	10	0	10	10	0	0	0	0	0	10	3	4	3	0	3
263	6339	Inne o symbolu podstawowym 633	12	21	0	29	24	2	0	2	0	0	22	8	4	10	5	4
264	**634**	**Sprawy kombatantów, świadczenia z tytułu pracy przymusowej**	49	136	5	146	146	27	8	19	0	0	119	15	77	17	0	39

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
		w tym o sumbolach: 6340 - 6343, 6349	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
265	6340	Potwierdzenie represji	32	77	2	83	83	22	5	17	0	0	61	8	44	6	0	26
266	6341	Pozbawienie uprawnień kombatanckich oraz pozbawienie uprawnień dla wdów /wdowców/ po kombatantach	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
267	6342	Przyznanie uprawnień kombatanckich oraz przyznanie uprawnień dla wdów /wdowców/ po kombatantach	7	10	0	13	13	0	0	0	0	0	13	3	7	2	0	4
268	6343	Świadczenia pieniężne z tytułu pracy przymusowej	2	16	1	15	15	1	1	0	0	0	14	3	6	3	0	3
269	6349	Inne o symbolu podstawowym 634	8	33	2	35	35	4	2	2	0	0	31	1	20	6	0	6
270	**635**	**Kultura fizyczna, sport i turystyka**	8	27	1	19	19	5	4	1	0	0	14	5	4	3	0	16
		w tym o symbolach: 6350 - 6352, 6359	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
271	6350	Koncesja na prowadzenie działalności w zakresie sportu profesjonalnego, zezwolenia na utworzenie związku sportowego, licencja na uprawianie określonej dyscypliny sportu oraz licencja na sędziego sportowego	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
272	6351	Zezwolenie na działalność gospodarczą w turystyce, uprawnienia przewodnika turystycznego lub pilota wycieczek	0	2	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1
273	6352	Obiekty i usługi hotelarskie	1	2	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	2
274	6359	Inne o symbolu podstawowym 635	7	22	1	17	17	5	4	1	0	0	12	3	4	3	0	12
275	**636**	**Kultura i sztuka, w tym sprawy działalności kultury i twórczości, biblioteki, ochrona zabytków i muzea, sprawy związane z ochroną praw autorskich i pokrewnych**	127	283	12	312	297	46	17	27	2	0	251	58	153	37	15	98
		w tym o symbolach: 6360 - 6366, 6369	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
276	6360	Biblioteki	1	2	0	3	3	0	0	0	0	0	3	1	1	1	0	0
277	6361	Rejestr zabytków	37	105	6	101	94	23	6	15	2	0	71	21	38	10	7	41
278	6362	Przejęcie zabytku ruchomego na własność Państwa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
279	6363	Wywóz zabytku za granicę	0	3	0	2	2	0	0	0	0	0	2	2	0	0	0	1
280	6364	Udostępnianie kolekcji lub innych zabytków ruchomych dla celów badawczych lub wystawienniczych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
281	6365	Inne zezwolenia, zgody i nakazy z zakresu ochrony zabytków	45	98	4	110	108	13	6	7	0	0	95	19	68	8	2	33
282	6366	Tabele wynagrodzeń za korzystanie z utworów lub artystycznych wykonań	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
283	6369	Inne o symbolu podstawowym 636	44	75	2	96	90	10	5	5	0	0	80	15	46	18	6	23
284	**637**	**Papiery wartościowe i fundusze powiernicze oraz sprawy z nimi związane, bankowość i sprawy dewizowe**	23	359	26	335	75	11	2	9	0	0	64	7	19	36	260	47
		w tym o symbolach: 6370 - 6376, 6379	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
285	6370	Prowadzenie giełdy papierów wartościowych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
286	6371	Wprowadzenie papierów wartościowych do publicznego obrotu	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
287	6372	Prowadzenie przedsiębiorstwa maklerskiego	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
288	6373	Uprawnienia maklerskie	0	2	0	2	2	0	0	0	0	0	2	0	0	2	0	0
289	6374	Uprawnienia doradców w zakresie publicznego obrotu papierami wartościowymi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
290	6375	Zarządzanie funduszami powierniczymi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
291	6376	Bankowość, w tym zezwolenia dewizowe i zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
292	6379	Inne o symbolu podstawowym 637	22	357	26	332	72	11	2	9	0	0	61	7	19	34	260	47
293	**645**	**Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655**	151	660	33	671	635	42	35	5	1	1	593	159	118	288	36	140
294	**646**	**Prawo własności przemysłowej**	82	191	16	197	195	25	9	16	0	0	170	40	109	13	2	76
		w tym o symbolach: 6460 - 6465, 6469	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
295	6460	Znaki towarowe	61	139	9	148	146	18	5	13	0	0	128	28	87	8	2	52
296	6461	Wynalazki	18	27	1	32	32	3	0	3	0	0	29	10	14	3	0	13
297	6462	Wzory użytkowe	2	10	2	5	5	2	2	0	0	0	3	0	1	1	0	7
298	6463	Wzory przemysłowe	1	15	4	12	12	2	2	0	0	0	10	2	7	1	0	4
299	6464	Oznaczenia graficzne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
300	6465	Topografie układów scalonych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
301	6469	Inne o symbolu podstawowym 646	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
302	**647**	**Sprawy związane z ochroną danych osobowych**	121	302	7	242	232	36	19	17	0	0	196	52	102	35	10	181
303	**648**	**Sprawy z zakresu informacji publicznej, prawa prasowego, ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego**	271	834	35	794	780	93	46	46	1	0	687	220	239	204	14	311
		w tym o symbolach: 6480 - 6481	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
304	6 480	Sprawy z zakresu informacji publicznej i prawa prasowego	271	832	35	792	778	91	44	46	1	0	687	220	239	204	14	311
305	6 481	Sprawy z zakresu ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego	0	2	0	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
306	**649**	**Sprawy dotyczące poświadczenia bezpieczeństwa oraz z zakresu ochrony informacji niejawnych**	40	69	7	78	78	0	0	0	0	0	78	10	63	5	0	31
307	**650**	**Sprawy świadczeń społecznych w drodze wyjątku**	140	284	4	313	312	19	4	15	0	0	293	26	247	17	1	111
308	**651**	**Sprawy funduszy emerytalnych**	0	2	0	2	2	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0
309	**652**	**Sprawy ubezpieczeń zdrowotnych**	150	1 016	25	698	687	70	31	38	0	1	617	269	246	70	11	468
310	**653**	**Środki publiczne nie objęte innymi symbolami**	2 318	9 079	1 933	8 460	8 237	711	484	214	6	7	7 526	2 408	1 609	1 080	223	2 937
		w tym o symbolach: 6531 - 6537, 6539	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
311	6531	Dotacje oraz subwencje z budżetu państwa, w tym dla jednostek samorządu terytorialnego	120	275	13	261	258	41	14	25	2	0	217	40	78	94	3	134
312	6532	Sprawy budżetowe jednostek samorządu terytorialnego	115	474	59	456	403	51	19	32	0	0	352	61	82	198	53	133

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
313	6533	Absolutorium dla organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego	4	6	0	9	8	0	0	0	0	0	8	1	0	2	1	1
314	6534	Zamówienia publiczne	3	8	0	7	6	1	0	0	1	0	5	3	2	0	1	4
315	6535	Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	7	29	2	17	17	4	2	2	0	0	13	3	7	2	0	19
316	6536	Ulgi w spłacaniu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej (art. 34 i 34 a ustawy o finansach publicznych)	1 584	6 765	1 796	6 471	6 320	533	417	107	2	7	5 787	1 969	912	529	151	1 878
317	6537	Egzekucja należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej (art. 34 ust. 3 ustawy o finansach publicznych)	316	898	22	827	818	14	3	11	0	0	804	225	410	152	9	387
318	6539	Inne o symbolu podstawowym 653	169	624	41	412	407	67	29	37	1	0	340	106	118	103	5	381
319	**654**	**Ujawnianie przez Instytut Pamięci Narodowej informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944-1990 oraz treści tych dokumentów**	3	3	0	5	5	0	0	0	0	0	5	0	5	0	0	1
		w tym o symbolu 6540	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
320	6540	Udostępnianie informacji (odmowa, inne)	3	3	0	5	5	0	0	0	0	0	5	0	5	0	0	1
321	**655**	**Subwencje unijne, fundusze strukturalne i regulacja rynków branżowych**	963	2 698	110	2 477	2 401	420	106	309	4	1	1 981	351	1 002	451	76	1 184
		w tym o symbolach 6550 - 6554, 6559	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
322	6550	Płatności obszarowe	485	1 402	49	1 250	1 188	243	58	185	0	0	945	180	508	238	62	637
323	6551	Renty strukturalne	4	10	1	10	9	0	0	0	0	0	9	1	7	1	1	4
324	6552	Zalesianie gruntów rolnych	9	29	0	19	19	4	0	4	0	0	15	4	1	10	0	19
325	6553	Rynek mleka i przetworów mlecznych	1	6	0	6	6	2	0	2	0	0	4	0	3	1	0	1
326	6554	Zezwolenia połowowe	2	0	0	2	2	0	0	0	0	0	2	0	2	0	0	0
327	6559	Inne o symbolu podstawowym 655	462	1 251	60	1 190	1 177	171	48	118	4	1	1 006	166	481	201	13	523
		Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655	23 468	68 837	3 959	64 678	62 259	7 261	2 973	4 202	49	37	54 998	16 369	25 210	9 484	2 419	27 627
		z tego o symbolach głównych 638-642, 644, 656, 657	1 892	5 910	263	5 640	5 298	784	487	270	17	10	4 514	2 250	1 451	671	342	2 154
328	**638**	**Sprawy egzekucji administracyjnej; egzekucja obowiązków o charakterze niepieniężnym**	233	613	11	596	584	3	1	2	0	0	581	47	402	121	12	250
329	**639**	**Skargi na uchwały organów jednostek samorządowych**	745	2 495	125	2 487	2 223	354	223	110	16	5	1 869	1 103	377	327	264	754

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
		w tym o symbolach 6391 - 6393	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
330	6391	Skargi na uchwały rady gminy w przedmiocie ... (art. 101 i 101a ustawy o samorządzie gminnym)	695	2 366	115	2 361	2 107	334	216	97	16	5	1 773	1 076	341	301	254	701
331	6392	Skargi na uchwały rady powiatu w przedmiocie ... (art. 87 i 88 ustawy o samorządzie powiatowym)	37	96	10	91	86	16	8	8	0	0	70	25	21	18	5	42
332	6393	Skargi na uchwały sejmiku województwa, zawierającej przepisy prawa miejscowego w przedmiocie ... (art. 90 i 91 ustawy o samorządzie województwa)	13	33	0	34	29	4	1	3	0	0	25	2	15	8	5	12
333	**640**	**Skargi organów nadzoru na uchwały organów jednostek samorządowych**	145	368	15	384	372	53	44	6	0	3	319	246	52	7	12	129
		w tym o symbolach: 6401 - 6403	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
334	6401	Skargi organów nadzorczych na uchwały rady gminy w przedmiocie ... (art. 93 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym)	144	351	15	371	360	50	42	6	0	2	310	240	51	6	11	124
335	6402	Skargi organów nadzoru na uchwały rady powiatu w przedmiocie ... (art. 81 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym)	1	17	0	13	12	3	2	0	0	1	9	6	1	1	1	5
336	6403	Skargi organów nadzoru na uchwały sejmiku województwa w przedmiocie ... (art. 82c ust. 1 ustawy o samorządzie województwa)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
337	**641**	**Rozstrzygnięcia nadzorcze**	54	292	4	295	283	58	23	34	0	1	225	57	135	27	12	51
		w tym o symbolach: 6411 - 6413	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
338	6411	Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące gminy; skargi organów gminy na czynności nadzorcze	49	258	4	258	249	50	19	30	0	1	199	54	127	13	9	49
339	6412	Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące powiatu; skargi organów powiatu na czynności nadzorcze	4	31	0	33	30	8	4	4	0	0	22	1	6	14	3	2
340	6413	Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące województwa; skargi organów samorządu województwa na czynności nadzorcze	1	3	0	4	4	0	0	0	0	0	4	2	2	0	0	0
341	**642**	**Skargi na akty prawa miejscowego wojewodów i organów administracji niezespolonej oraz na niewykonywanie przez nich czynności nakazanych prawem wnoszone w trybie art. 44 ust. 1 i art. 45 ust. 1 ustawy o adm. rządowej w województwie**	2	6	0	7	7	3	2	1	0	0	4	0	2	2	0	1
342	**644**	**Środki zapewniające wykonanie orzeczeń Sądu**	180	467	47	460	428	38	30	7	1	0	390	203	48	119	32	187
343	**656**	**Interpretacje indywidualne, opinie zabezpieczające i wiążące informacje stawkowe**	514	1 643	60	1 387	1 378	274	162	111	0	1	1 104	594	414	67	9	770
		w tym o symbolach: 6560 - 6563	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
344	6560	Interpretacje indywidualne wydawane przez organy krajowej administracji skarbowej	494	1 470	55	1 268	1 260	243	150	92	0	1	1 017	562	369	60	8	696
345	6561	Interpretacje indywidualne wydawane przez samorządowe organy podatkowe	20	84	5	75	74	17	9	8	0	0	57	22	28	4	1	29

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
346	6562	Opinie zabezpieczające	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
347	6563	Wiążące informacje stawkowe	0	89	0	44	44	14	3	11	0	0	30	10	17	3	0	45
348	**657**	**Inne interpretacje**	19	26	1	24	23	1	0	1	0	0	22	0	21	1	1	21

W tym sprzeciwów od decyzji	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
	224	1 390	17	1 350	1 299	28	10	17	0	1	1 271	323	721	203	51	264

Orzeczenia wydane w trybie art. 179a p.p.s.a. (po uchyleniu wyroku/postanowienia zaskarżonego skargą kasacyjną)	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
	72	28	22	5	1	0	44	28	12	1

*) Należy zakwalifikować do poszczególnych kategorii w ramach symbolu

**) w tym spraw załatwionych
- o symbolu 6110: 249
- o symbolu 6111: 67

***) w tym spraw dotyczących poświadczenia bezpieczeństwa: 78
- uwzględniono: 10
- oddalono: 63
- w inny sposób: 5

****) w tym spraw załatwionych w postępowaniu uproszczonym: 16 851
- uwzględniono: 6 539
- oddalono: 10 033
- w inny sposób: 279

ilość sygnalizacji w trybie art. 155 § 1 p.p.s.a	11
ilość zawiadomień w trybie art. 55 § 3 p.p.s.a	2
Ilość aktów autokontroli, zastosowanych przez organy administracji publicznej (art. 54 § 3 p.p.s.a.)	342
Liczba aktów autokontroli, zastosowanych przez organy administracji publicznej w trybie art. 64c § 5 p.p.s.a.	3
Liczba rozstrzygnięć zobowiązujących organy administracji publicznej do podjęcia działań, o których mowa w art. 145a § 1 p.p.s.a.	1

Tabela VI
Skargi na akty i czynności ministrów, centralnych organów administracji rządowej i innych naczelnych organów

Lp.	Nazwa organu	Wpływ skarg na akty organu		Załatwiono wyrokiem		
		ilość	% do ogółu wpływu skarg na akty i czynności organów	ilość	uwzględniono	% uwzględnień do ilości załatwień wyrokiem
	1	2	3	4	5	6
1	Ogółem (wiersze 2-92)	20 864	30,309%	13 565	5 296	39,042%
2	Centralna Komisja do spraw Stopni i Tytułów Naukowych	1	0,001%	18	2	0,015%
3	Dyrektor Agencji Ruchu Lotniczego	0	0,000%	0	0	0,000%
4	Dyrektor Generalny Służby Więziennej	19	0,028%	13	3	0,022%
5	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	1 403	2,038%	1 111	676	4,983%
6	Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad	105	0,153%	90	41	0,302%
7	Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych	302	0,439%	192	72	0,531%
8	Generalny Konserwator Zabytków	3	0,004%	3	0	0,000%
9	Główny Geodeta Kraju	31	0,045%	41	3	0,022%
10	Główny Inspektor Farmaceutyczny	310	0,450%	172	23	0,170%
11	Główny Inspektor Inspekcji Handlowej	0	0,000%	0	0	0,000%
12	Główny Inspektor Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych	43	0,062%	25	8	0,059%
13	Główny Inspektor Nadzoru Budowlanego	777	1,129%	658	91	0,671%
14	Główny Inspektor Ochrony Roślin i Nasiennictwa	8	0,012%	7	0	0,000%
15	Główny Inspektor Ochrony Środowiska	259	0,376%	259	44	0,324%
16	Główny Inspektor Pracy	14	0,020%	4	3	0,022%
17	Główny Inspektor Sanitarny	87	0,126%	50	20	0,147%
18	Główny Inspektor Transportu Drogowego	1 475	2,143%	1 172	212	1,563%
19	Główny Lekarz Weterynarii	20	0,029%	11	2	0,015%
20	Kierownik Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych	30	0,044%	26	5	0,037%
21	Komendant Główny Państwowej Straży Pożarnej	9	0,013%	9	4	0,029%
22	Komendant Główny Policji	1 915	2,782%	562	206	1,519%
23	Komendant Główny Straży Granicznej	72	0,105%	49	8	0,059%
24	Komisja Nadzoru Finansowego	62	0,090%	42	10	0,074%
25	Komitet Integracji Europejskiej	0	0,000%	0	0	0,000%
26	Komisja Egzaminacyjna II stopnia przy Ministrze Sprawiedliwości	59	0,086%	50	4	0,029%
27	Krajowa Komisja Uwłaszczeniowa	111	0,161%	78	16	0,118%
28	Krajowa Rada Doradców Podatkowych	0	0,000%	0	0	0,000%
29	Krajowa Rada Notarialna	6	0,009%	2	2	0,015%
30	Krajowa Rada Radców Prawnych	6	0,009%	2	1	0,007%
31	Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji	46	0,067%	18	3	0,022%
32	Krajowa Rada Sądownictwa	0	0,000%	0	0	0,000%
33	Minister Administracji i Cyfryzacji	0	0,000%	0	0	0,000%

	1	2	3	4	5	6
34	Minister Cyfryzacji	9	0,013%	7	4	0,029%
35	Minister Edukacji Narodowej	93	0,135%	81	48	0,354%
36	Minister Energii *	0	0,000%	0	0	0,000%
37	Minister Finansów *	398	0,578%	321	128	0,944%
38	Minister Gospodarki	0	0,000%	0	0	0,000%
39	Minister Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej	169	0,246%	114	32	0,236%
40	Minister Infrastruktury i Rozwoju	33	0,048%	53	14	0,103%
41	Minister Infrastruktury i Budownictwa	95	0,138%	65	7	0,052%
42	Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego	242	0,352%	244	68	0,501%
43	Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego	40	0,058%	51	25	0,184%
44	Minister Obrony Narodowej	47	0,068%	35	10	0,074%
45	Minister Rodziny Pracy i Polityki Społecznej	452	0,657%	344	159	1,172%
46	Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi	347	0,504%	222	61	0,450%
47	Minister Rozwoju	820	1,191%	608	136	1,003%
48	Minister Skarbu Państwa	0	0,000%	0	0	0,000%
49	Minister Sportu i Turystyki	1	0,001%	0	0	0,000%
50	Minister Spraw Wewnętrznych	0	0,000%	1	1	0,007%
51	Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji	730	1,060%	658	408	3,008%
52	Minister Spraw Zagranicznych	2	0,003%	2	1	0,007%
53	Minister Sprawiedliwości	137	0,199%	90	23	0,170%
54	Minister Środowiska	160	0,232%	125	54	0,398%
55	Minister Zdrowia	246	0,357%	223	22	0,162%
56	Naczelna Rada Adwokacka	4	0,006%	2	0	0,000%
57	Naczelna Rada Lekarska	20	0,029%	11	3	0,022%
58	Naczelny Dyrektor Archiwów Państwowych	2	0,003%	1	0	0,000%
59	Państwowa Komisja Wyborcza	0	0,000%	0	0	0,000%
60	Prezes Agencji Nieruchomości Rolnych	0	0,000%	0	0	0,000%
61	Prezes Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa	602	0,875%	331	72	0,531%
62	Prezes Agencji Rezerw Materiałowych	0	0,000%	1	1	0,007%
63	Prezes Agencji Rynku Rolnego	0	0,000%	0	0	0,000%
64	Prezes Głównego Urzędu Miar	0	0,000%	0	0	0,000%
65	Prezes Głównego Urzędu Statystycznego	3	0,004%	0	0	0,000%
66	Prezes Instytutu Pamięci Narodowej	26	0,038%	36	5	0,037%
67	Prezes Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego	65	0,094%	39	20	0,147%
68	Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia	959	1,393%	507	255	1,880%
69	Prezes Państwowej Agencji Atomistyki	0	0,000%	1	0	0,000%
70	Prezes Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości	21	0,031%	10	4	0,029%
71	Prezes Rady Ministrów	100	0,145%	90	9	0,066%
72	Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej	93	0,135%	53	5	0,037%

	1	2	3	4	5	6
73	Prezes Urzędu Lotnictwa Cywilnego	145	0,211%	91	26	0,192%
74	Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów	76	0,110%	46	6	0,044%
75	Prezes Urzędu Regulacji Energetyki	4	0,006%	4	1	0,007%
76	Prezes Urzędu Transportu Kolejowego	4	0,006%	5	3	0,022%
77	Prezes Urzędu Zamówień Publicznych	6	0,009%	5	2	0,015%
78	Prezes Agencji Mienia Wojskowego	96	0,139%	98	69	0,509%
79	Prezes Wyższego Urzędu Górniczego	28	0,041%	28	3	0,022%
80	Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych	4 817	6,998%	2 525	1 552	11,441%
81	Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej	5	0,007%	4	1	0,007%
82	Rada do Spraw Uchodźców	293	0,426%	281	30	0,221%
83	Szef Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego	14	0,020%	16	3	0,022%
84	Szef Agencji Wywiadu	0	0,000%	1	1	0,007%
85	Szef Krajowej Administracji Skarbowej	211	0,307%	156	38	0,280%
86	Szef Służby Cywilnej	0	0,000%	0	0	0,000%
87	Szef Urzędu do Spraw Cudzoziemców	524	0,761%	499	214	1,578%
88	Szef Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych	86	0,125%	63	19	0,140%
89	Urząd Patentowy RP	192	0,279%	175	49	0,361%
90	Zarząd Polskiego Centrum Badań i Certyfikacji	0	0,000%	0	0	0,000%
91	Zarząd Polskiej Agencji Informacji i Inwestycji Zagranicznych	0	0,000%	0	0	0,000%
92	Inne Urzędy i Instytucje Centralne	1 274	1,851%	578	245	1,806%

Tabela VII
Skargi na akty i czynności dyrektorów izb administracji skarbowej

L.p.	Województwo i siedziba Izby Administracji Skarbowej	Wpływ		Załatwiono wyrokiem		
		ilość	% do ogółu wpływu skarg na akty i czynności organów Izb Skarbowych	ilość	uwzględniono	% uwzględnień do ilości załatwień wyrokiem
	1	2	3	4	5	6
1	Ogółem (wiersze 2-17)	10 295	100%	8 077	2 121	26,260%
2	Dolnośląskie - Wrocław	630	6,119%	317	120	1,486%
3	Kujawsko-Pomorskie - Bydgoszcz	313	3,040%	291	67	0,830%
4	Lubelskie - Lublin	468	4,546%	418	96	1,189%
5	Lubuskie Zielona Góra	241	2,341%	225	68	0,842%
6	Łódzkie - Łódź	597	5,799%	544	132	1,634%
7	Małopolskie - Kraków	686	6,663%	452	89	1,102%
8	Mazowieckie Warszawa	2 566	24,925%	2 155	748	9,261%
9	Opolskie - Opole	218	2,118%	145	33	0,409%
10	Podkarpackie - Rzeszów	452	4,390%	253	59	0,730%
11	Podlaskie - Białystok	356	3,458%	351	36	0,446%
12	Pomorskie - Gdańsk	1 076	10,452%	840	158	1,956%
13	Śląskie - Katowice	1 014	9,849%	778	151	1,870%
14	Świętokrzyskie - Kielce	254	2,467%	167	35	0,433%
15	Warmińsko-Mazurskie - Olsztyn	328	3,186%	258	86	1,065%
16	Wielkopolskie - Poznań	745	7,237%	603	161	1,993%
17	Zachodniopomorskie - Szczecin	351	3,409%	280	82	1,015%

Tabela VIII
Skargi na akty i czynności samorządowych kolegiów odwoławczych

Lp.	Siedziba Samorządowego Kolegium Odwoławczego	Wpływ	Załatwiono wyrokiem	
			Ogółem	Uwzględniono
	1	2	3	4
1	Ogółem (wiersze 2-50)	16 189	12 308	4 385
2	Biała Podlaska	104	85	18
3	Białystok	298	241	51
4	Bielsko-Biała	216	203	71
5	Bydgoszcz	374	261	95
6	Chełm	90	77	32
7	Ciechanów	113	86	22
8	Częstochowa	311	251	74
9	Elbląg	282	241	69
10	Gdańsk	693	525	184
11	Gorzów Wielkopolski	138	119	50
12	Jelenia Góra	166	102	42
13	Kalisz	371	312	145
14	Katowice	1 072	790	298
15	Kielce	423	366	79
16	Konin	159	140	38
17	Koszalin	264	239	102
18	Kraków	1 007	758	266
19	Krosno	162	142	49
20	Legnica	138	99	30
21	Leszno	133	104	41
22	Lublin	369	353	79
23	Łomża	91	81	20
24	Łódź	548	399	143

25	Nowy Sącz	286	181	72
26	Olsztyn	439	373	125
27	Opole	324	241	93
28	Ostrołęka	108	116	35
29	Piła	263	192	56
30	Piotrków Trybunalski	209	111	30
31	Płock	153	102	32
32	Poznań	678	520	236
33	Przemyśl	234	152	81
34	Radom	281	182	66
35	Rzeszów	421	296	156
36	Siedlce	184	142	34
37	Sieradz	151	115	32
38	Skierniewice	76	59	18
39	Słupsk	320	290	82
40	Suwałki	51	47	16
41	Szczecin	455	393	122
42	Tarnobrzeg	278	194	90
43	Tarnów	257	152	59
44	Toruń	272	214	102
45	Wałbrzych	236	136	66
46	Warszawa	1 716	1 308	494
47	Włocławek	224	169	60
48	Wrocław	608	258	103
49	Zamość	145	148	53
50	Zielona Góra	298	243	74

Tabela IX
Skargi kasacyjne (z podziałem na WSA)

Lp.	Siedziba Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego	WPŁYW		ZAŁATWIONO									
					w tym przez								
					uwzględnienie			oddalenie			inne załatwienie		
		ogółem	% do ogółu wpływu	załatwienie ogółem	ilość	% uwzględnień do ogółu załatwień	% uwzględnień do ogółu załatwień z danego WSA	ilość	% oddaleń do ogółu załatwień	% oddaleń do ogółu załatwień z danego WSA	ilość	% załatwień w inny sposób do ogółu załatwień	% załatwień w inny sposób do ogółu załatwień z danego WSA
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Ogółem /wiersze 2-17/	26 778	100%	17 060	2 845	16,68%		9 289	54,45%		4 926	28,87%	
2	Białystok	815	3,04%	466	78	0,46%	16,74%	267	1,57%	57,30%	121	0,71%	25,97%
3	Bydgoszcz	837	3,13%	521	127	0,74%	24,38%	275	1,61%	52,78%	119	0,70%	22,84%
4	Gdańsk	1 754	6,55%	934	176	1,03%	18,84%	517	3,03%	55,35%	241	1,41%	25,80%
5	Gliwice	1 908	7,13%	1 184	224	1,31%	18,92%	659	3,86%	55,66%	301	1,76%	25,42%
6	Gorzów Wielkopolski	739	2,76%	413	50	0,29%	12,11%	304	1,78%	73,61%	59	0,35%	14,29%
7	Kielce	564	2,11%	267	40	0,23%	14,98%	165	0,97%	61,80%	62	0,36%	23,22%
8	Kraków	1 894	7,07%	1 327	200	1,17%	15,07%	676	3,96%	50,94%	451	2,64%	33,99%
9	Lublin	895	3,34%	550	77	0,45%	14,00%	346	2,03%	62,91%	127	0,74%	23,09%
10	Łódz	1 333	4,98%	814	140	0,82%	17,20%	451	2,64%	55,41%	223	1,31%	27,40%
11	Olsztyn	819	3,06%	488	109	0,64%	22,34%	267	1,57%	54,71%	112	0,66%	22,95%
12	Opole	496	1,85%	233	36	0,21%	15,45%	119	0,70%	51,07%	78	0,46%	33,48%
13	Poznań	1 597	5,96%	1 098	212	1,24%	19,31%	626	3,67%	57,01%	260	1,52%	23,68%
14	Rzeszów	1 044	3,90%	627	103	0,60%	16,43%	318	1,86%	50,72%	206	1,21%	32,85%
15	Szczecin	1 197	4,47%	730	90	0,53%	12,33%	463	2,71%	63,42%	177	1,04%	24,25%
16	Warszawa	9 861	36,83%	6 586	1 018	5,97%	15,46%	3 394	19,89%	51,53%	2 174	12,74%	33,01%
17	Wrocław	1 025	3,83%	822	165	0,97%	20,07%	442	2,59%	53,77%	215	1,26%	26,16%

Tabela X
Skargi kasacyjne załatwione przez NSA w latach 2004–2021

Rok	Ilość spraw do rozpoznania ogółem (pozostałość + wpływ)	Załatwiono					Pozostało na rok następny
		Ogółem	w tym				
			na rozprawie		na posiedzeniu niejawnym		
			ilość	%	ilość	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
2004	6 167	2 918	2 211	75,77%	707	24,23%	3 249
2005	12 798	6 535	5 752	88,02%	783	11,98%	6 263
2006	16 700	8 788	7 607	86,56%	1 181	13,44%	7 912
2007	17 342	9 347	7 889	84,40%	1 458	15,60%	7 995
2008	18 114	9 389	7 832	83,42%	1 557	16,58%	8 725
2009	19 185	10 013	8 408	83,97%	1 605	16,03%	9 172
2010	20 848	10 922	9 453	86,55%	1 469	13,45%	9 926
2011	24 595	11 352	9 570	84,30%	1 782	15,70%	13 243
2012	28 260	12 276	10 589	86,26%	1 687	13,74%	15 984
2013	32 764	13 493	11 841	87,76%	1 652	12,24%	19 271
2014	37 058	14 994	12 338	82,29%	2 656	17,71%	22 064
2015	40 698	14 892	12 644	84,90%	2 248	15,10%	25 806
2016	44 653	16 829	14 793	87,90%	2 036	12,10%	27 824
2017	45 570	19 192	14 811	77,17%	4 381	22,83%	26 378
2018	46 608	18 959	12 278	64,76%	6 681	35,24%	27 649
2019	44 493	16 407	12 435	75,79%	3 972	24,21%	28 086
2020	42 367	15 717	4 129	26,27%	11 588	73,73%	26 650

Tabela XI
Skargi na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki

Lp.	Siedziba Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego	Wpływ do WSA skarg na akty i czynności oraz na bezczynność i przewlekłość organów	ilość skarg do załatwienia, dotyczących przewlekłości postępowania przed WSA (wpływ + pozostałość)	% skarg na przewlekłość postępowania do ogółu skarg w danym WSA	% skarg na przewlekłość postępowania dot. danego WSA do ogólnej ilości skarg tego rodzaju	Z A Ł A T W I O N O						
						Ogółem	w tym przez:					
							uwzględnienie		oddalenie		inne załatwienie	
							ilość	% uwzględnień do ogółu załatwień tego rodzaju spraw	ilość	% oddaleń do ogółu załatwień tego rodzaju spraw	ilość	% załatwień w inny sposób do ogółu załatwień tego rodzaju spraw
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	**Ogółem /wiersze 2-17/**	86 264	119	0,138%	100%	104	0	0,00%	39	37,50%	65	62,50%
2	**Białystok**	1 753	0	0,000%	0,00%	0	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
3	**Bydgoszcz**	2 695	5	0,186%	4,20%	3	0	0,00%	1	0,96%	2	1,92%
4	**Gdańsk**	4 047	14	0,346%	11,76%	14	0	0,00%	7	6,73%	7	6,73%
5	**Gliwice**	5 637	5	0,089%	4,20%	5	0	0,00%	1	0,96%	4	3,85%
6	**Gorzów Wielkopolski**	1 838	0	0,000%	0,00%	0	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
7	**Kielce**	1 909	1	0,052%	0,84%	1	0	0,00%	0	0,00%	1	0,96%
8	**Kraków**	5 431	5	0,092%	4,20%	5	0	0,00%	3	2,88%	2	1,92%
9	**Lublin**	2 677	6	0,224%	5,04%	5	0	0,00%	3	2,88%	2	1,92%
10	**Łódź**	3 505	0	0,000%	0,00%	0	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
11	**Olsztyn**	2 051	2	0,098%	1,68%	2	0	0,00%	1	0,96%	1	0,96%
12	**Opole**	1 318	1	0,076%	0,84%	1	0	0,00%	0	0,00%	1	0,96%
13	**Poznań**	5 465	4	0,073%	3,36%	4	0	0,00%	0	0,00%	4	3,85%
14	**Rzeszów**	3 121	4	0,128%	3,36%	4	0	0,00%	2	1,92%	2	1,92%
15	**Szczecin**	2 573	10	0,389%	8,40%	8	0	0,00%	4	3,85%	4	3,85%
16	**Warszawa**	28 506	48	0,168%	40,34%	41	0	0,00%	12	11,54%	29	27,88%
17	**Wrocław**	13 738	14	0,102%	11,76%	11	0	0,00%	5	4,81%	6	5,77%

Tabela XII
Skargi kasacyjne według izb NSA

Lp.	Symbol sprawy	Opis symbolu, przedmioty spraw w ramach symbolu	Pozostało z poprzedniego okresu *)	Wpłynęło		Łącznie / kol. 7 i 26/	ZAŁATWIONO																		Zamknięto	Pozostało na następny okres
							Na rozprawie									Na posiedzeniu niejawnym										
				razem	z tego ponownie wpisane		Łącznie /kol. 8 i 17/	Ogółem /kol. 9-10, 14-16/	Uwzględniono skargę kasacyjną				Oddalono skargę kasacyjną	Odrzucono skargę kasacyjną	W inny sposób	Łącznie / kol. 18-19, 23-25/ ***)	Uwzględniono skargę kasacyjną						Oddalono skargę kasacyjną	Odrzucono skargę kasacyjną	W inny sposób		
									Uchylono orzeczenie sądu I instancji i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania	Uchylono orzeczenie sądu I instancji i rozpoznano skargę							Uchylono orzeczenie sądu I instancji i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania	Uchylono orzeczenie sądu I instancji i rozpoznano skargę									
										Łącznie /kol. 11-13/	w tym							Łącznie /kol. 20-22/	w tym							
											uwzględniono skargę/sprzeciw	oddalono skargę/sprzeciw	w inny sposób						uwzględniono skargę/sprzeciw	oddalono skargę/sprzeciw	w inny sposób					
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	RAZEM NSA	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	26 650	26 778	7 203	17 060	12 912	1 135	114	220	151	65	4	794	1	6	11 777	867	1 644	920	544	180	8 495	29	742	4 148	36 368
		z tego o symbolach głównych 638-642, 644, 656, 657	5 002	3 935	1 182	3 676	2 653	298	19	59	30	25	4	219	0	1	2 355	218	413	166	122	125	1 635	2	87	1 023	5 261
2	IZBA OGÓLNOADMINISTRACYJNA	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	10 843	13 020	4 087	9 488	5 399	88	8	12	9	2	1	68	0	0	5 311	357	822	488	173	161	3 792	8	332	4 089	14 375
		z tego o symbolach głównych 638-642, 644, 656, 657	2 096	2 403	1 014	2 227	1 213	35	3	5	4	0	1	27	0	0	1 178	145	214	79	25	110	788	0	31	1 014	2 272
3	IZBA FINANSOWA	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	7 923	9 194	3 116	4 566	4 518	992	99	202	138	61	3	684	1	6	3 526	299	438	202	226	10	2 603	8	178	48	12 551
		z tego o symbolach głównych 638-642, 644, 656, 657	2 727	1 257	168	1 266	1 260	259	16	51	25	24	2	191	0	1	1 001	58	172	76	89	7	714	1	56	6	2 718
4	IZBA GOSPODARCZA	**Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655**	7 884	4 564	0	3 006	2 995	55	7	6	4	2	0	42	0	0	2 940	211	384	230	145	9	2 100	13	232	11	9 442
		z tego o symbolach głównych 638-642, 644, 656, 657	179	275	0	183	180	4	0	3	1	1	1	1	0	0	176	15	27	11	8	8	133	1	0	3	271

Tabela XIII
Skargi kasacyjne od orzeczeń sądu I instancji według rodzaju spraw

Lp.	Symbol sprawy	Opis symbolu, przedmioty spraw w ramach symbolu	Pozostało z poprzedniego okresu *)	Wpłynęło		Łącznie /kol. 7 i 26/	Załatwiono																		Zamknięto	Pozostało na następny okres
							Na rozprawie										Na posiedzeniu niejawnym										
				razem	z tego ponownie wpisane		Łącznie /kol. 8 i 17/	Ogółem /kol. 9-10, 14-16/	Uwzględniono skargę kasacyjną				Oddalono skargę kasacyjną	Odrzucono skargę kasacyjną	W inny sposób	Łącznie /kol. 18-19, 23-25/ ***)	Uwzględniono skargę kasacyjną				Oddalono skargę kasacyjną	Odrzucono skargę kasacyjną	W inny sposób		
									Uchylono orzeczenie sądu I instancji i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania	Uchylono orzeczenie sądu I instancji i rozpoznano skargę							Uchylono orzeczenie sądu I instancji i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania	Uchylono orzeczenie sądu I instancji i rozpoznano skargę							
										Łącznie /kol. 11-13/	w tym							Łącznie /kol. 20-22/	w tym							
											uwzględniono skargę/sprzeciw	oddalono skargę/sprzeciw	w inny sposób						uwzględniono skargę/sprzeciw	oddalono skargę/sprzeciw	w inny sposób					
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	**601**	**Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przecipożarowa**	2 292	1 636	2	1 033	1 031	26	1	7	6	1	0	18	0	0	1 005	57	139	94	37	8	756	0	53	2	2 895
		w tym o symbolach 6010 - 6019																									
2	6 010	Pozwolenie na budowę, użytkowanie obiektu lub jego części, wykonywanie robót budowlanych innych niż budowa obiektu, przeniesienie pozwolenia na budowę, zatwierdzenie projektu budowlanego	1 081	784	0	529	528	13	1	2	1	1	0	10	0	0	515	36	67	41	22	4	381	0	31	1	1 336
3	6 011	Nałożenie obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę, rozbiórkę lub użytkowanie	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4
4	6 012	Wstrzymanie robót budowlanych, wznowienie tych robót, zaniechanie dalszych robót budowlanych	117	77	0	45	45	1	0	1	1	0	0	0	0	0	44	1	6	5	0	1	34	0	3	0	149
5	6 013	Przywrócenie poprzedniego sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części	28	19	0	14	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	1	3	2	1	0	10	0	0	0	33
6	6 014	Rozbiórka budowli lub innego obiektu budowlanego, dokonanie oceny stanu technicznego obiektu, doprowadzenie obieku do stanu pierwotnego, opróżnienie obiektu lub jego części, wykonanie określonych robót budowlanych	851	613	1	365	365	10	0	2	2	0	0	8	0	0	355	16	44	31	11	2	281	0	14	0	1 099
7	6 015	Uzgodnienia	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
8	6 016	Ochrona przeciwpożarowa	46	15	0	10	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	5	5	0	0	5	0	0	0	51
9	6 017	Samodzielne funkcje techniczne w budownictwie	11	4	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0	0	0	1	0	0	0	13
10	6 018	Dopuszczenie organizacji ekologicznej do udziału w postępowaniu w sprawie o symbolu 601	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
11	6 019	Inne, o symbolu podstawowym 601	154	119	1	67	66	2	0	2	2	0	0	0	0	0	64	2	14	10	3	1	43	0	5	1	206
12	**602**	**Ceny, opłaty, stawki taryfowe, nie objęte symbolem 611**	151	54	0	70	67	0	0	0	0	0	0	0	0	0	67	0	2	2	0	0	41	0	24	3	135
13	**603**	**Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, koleje, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa**	1 450	1 345	0	689	685	2	0	0	0	0	0	2	0	0	683	31	100	74	24	2	490	2	60	4	2 106
		w tym o symbolach 6030 - 6039																									
14	6 030	Dopuszczenie pojazdu do ruchu	12	13	0	12	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	1	3	0	3	0	8	0	0	0	13
15	6 031	Uprawnienia do kierowania pojazdami	155	79	0	99	99	0	0	0	0	0	0	0	0	0	99	1	8	8	0	0	89	0	1	0	135

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
16	6 032	Inne z zakresu prawa o ruchu drogowym	107	81	0	50	50	0	0	0	0	0	0	0	0	0	50	7	8	5	2	1	35	0	0	0	138
17	6 033	Zajęcie pasa drogowego (zezwolenia, opłaty, kary z tym związane)	167	240	0	98	98	0	0	0	0	0	0	0	0	0	98	2	21	18	3	0	75	0	0	0	309
18	6 034	Zjazdy z dróg publicznych	30	31	0	24	24	0	0	0	0	0	0	0	0	0	24	3	3	2	1	0	18	0	0	0	37
19	6 035	Opłaty i kary za przejazd pojazdem nienormatywnym	148	55	0	69	69	0	0	0	0	0	0	0	0	0	69	3	29	25	4	0	37	0	0	0	134
20	6 036	Inne sprawy dotyczące dróg publicznych	23	36	0	32	32	0	0	0	0	0	0	0	0	0	32	3	5	2	2	1	23	1	0	0	27
21	6 037	Transport drogowy i przewozy	744	763	0	261	258	2	0	0	0	0	0	2	0	0	256	10	21	12	9	0	166	0	59	3	1 246
22	6 038	Inne uprawnienia do wykonywania czynności i zajęć w sprawach objętych symbolem 603	50	19	0	23	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0	23	0	1	1	0	0	22	0	0	0	46
23	6 039	Inne, o symbolu podstawowym 603	14	28	0	21	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20	1	1	1	0	0	17	1	0	1	21
24	**604**	**Działalność gospodarcza, w tym z udziałem podmiotów zagranicznych**	940	255	0	424	421	4	0	1	1	0	0	3	0	0	417	23	30	10	20	0	345	0	19	3	771
		w tym o symbolach: 6040 - 6049																									
25	6040	Wyrób, rozlew i obrót alkoholami	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
26	6041	Profilaktyka i rozwiązywanie problemów alkoholowych, ustalanie liczby punktów sprzedaży, zasad usytuowania miejsc sprzedaży, podawania i spożywania napojów alkoholowych	31	14	0	11	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	0	2	1	1	0	9	0	0	0	34
27	6042	Gry losowe i zakłady wzajemne	821	216	0	378	376	2	0	0	0	0	0	2	0	0	374	19	23	7	16	0	313	0	19	2	659
28	6043	Kinematografia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
29	6044	Ewidencja przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych i wykonywanie działalności przez przedsiębiorców zagranicznych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30	6045	Ochrona osób i mienia	12	3	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	1	0	1	0	2	0	0	0	12
31	6046	Inne koncesje i zezwolenia	48	3	0	18	17	1	0	1	1	0	0	0	0	0	16	1	2	1	1	0	13	0	0	1	33
32	6047	Nadawanie podmiotom gospodarki narodowej numerów REGON	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
33	6048	Statuts zakładu pracy chronionej	3	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	2
34	6049	Inne o symbolu podstawowym 604	25	19	0	13	13	1	0	0	0	0	0	1	0	0	12	3	2	1	1	0	7	0	0	0	31
35	**605**	**Ewidencja ludności, dowody tożsamości, akty stanu cywilnego, imiona i nazwisko, obywatelstwo, paszporty**	103	90	0	59	59	3	0	2	1	1	0	1	0	0	56	3	9	7	2	0	40	0	4	0	134
		w tym o symbolach: 6050 - 6054, 6059																									
36	6 050	Obowiązek meldunkowy	61	41	0	39	39	1	0	1	1	0	0	0	0	0	38	2	6	5	1	0	26	0	4	0	63
37	6 051	Dokumenty stwierdzajace tożsamość	0	2	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
38	6 052	Akty stanu cywilnego	9	16	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	2	1	1	0	2	0	0	0	21
39	6 053	Obywatelstwo	23	25	0	9	9	2	0	1	0	1	0	1	0	0	7	0	0	0	0	0	7	0	0	0	39
40	6 054	Paszporty	1	1	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0
41	6 059	Inne o symbolu podstawowym 605	9	5	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	0	4	0	0	0	10
42	**606**	**Sprawy z zakresu geologii i górnictwa**	64	42	0	30	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30	5	4	4	0	0	20	0	1	0	76
		w tym o symbolach: 6060 - 6064, 6069																									
43	6 060	Poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin	18	12	0	11	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	1	2	2	0	0	7	0	1	0	19
44	6 061	Projektowanie i wykonywanie prac geologicznych oraz zagospodarowywanie złoża	11	3	0	6	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	2	1	1	0	0	3	0	0	0	8
45	6 062	Ruch i likwidacja zakładu górniczego	2	4	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	5
46	6 063	Opłaty eksploatacyjne	33	22	0	12	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	2	1	1	0	0	9	0	0	0	43
47	6 064	Stwierdzenie kwalifikacji do wykonywania, dozorowania i kierowania pracami geologicznymi lub górniczymi	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
48	6 069	Inne o symbolu podstawowym 606	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
49	**607**	**Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi**	504	472	0	240	238	13	1	0	0	0	0	12	0	0	225	20	52	40	11	1	150	0	3	2	736
		w tym o symbolach: 6070 - 6076, 6079																									
50	6 070	Uwłaszczenie państwowych osób prawnych oraz komunalnych osób prawnych	63	82	0	19	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19	1	1	1	0	0	17	0	0	0	126
51	6 071	Trwały zarząd nieruchomościami	2	6	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	6
52	6 072	Scalenie oraz podział nieruchomości	47	25	0	26	26	0	0	0	0	0	0	0	0	0	26	1	9	4	5	0	16	0	0	0	46
53	6 073	Opłaty adiacenckie oraz opłaty za niezagospodarowanie nieruchomości w zakreślonym terminie	31	18	0	16	16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	16	0	3	3	0	0	13	0	0	0	33
54	6 074	Przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności	24	92	0	22	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	22	2	6	6	0	0	13	0	1	0	94
55	6 075	Działalność zawodowa w dziedzinie gospodarowania nieruchomościami	17	3	0	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	1	1	0	1	0	3	0	0	0	15
56	6 076	Sprawy objęte dekretem o gruntach warszawskich	179	137	0	79	79	13	1	0	0	0	0	12	0	0	66	8	15	14	1	0	42	0	1	0	237
57	6 079	Inne o symbolu podstawowym 607	141	109	0	71	69	0	0	0	0	0	0	0	0	0	69	7	17	12	4	1	44	0	1	2	179
58	**608**	**Energetyka i atomistyka**	9	3	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	9
59	**609**	**Gospodarka wodna, w tym ochrona wód, budownictwo wodne, melioracje, zaopatrzenie w wodę**	582	944	582	891	309	0	0	0	0	0	0	0	0	0	309	8	28	24	4	0	95	0	178	582	635
		w tym o symbolach: 6090 - 6093, 6099																									
60	6 090	Pozwolenie wodnoprawne i budownictwo wodne	58	102	58	72	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	1	3	3	0	0	10	0	0	58	88
61	6 091	Przywrócenie stosunków wodnych na gruncie lub wykonanie urządzeń zapobiegających szkodom	68	129	68	91	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0	23	1	1	0	1	0	21	0	0	68	106
62	6 092	Melioracje wodne, opłaty melioracyjne	4	7	4	8	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	1	1	0	0	3	0	0	4	3
63	6 093	Spółki wodne i związki wałowe	4	8	4	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	4	7
64	6 099	Inne o symbolu podstawowym 609	448	698	448	715	267	0	0	0	0	0	0	0	0	0	267	6	23	20	3	0	61	0	177	448	431
65	**610**	**Sprawy komunalizacji mienia**	135	116	0	43	43	0	0	0	0	0	0	0	0	0	43	3	3	3	0	0	36	0	1	0	208
		w tym o symbolach: 6100 - 6103, 6109																									
66	6 100	Nabycie mienia państwowego z mocy prawa przez gminę	96	90	0	31	31	0	0	0	0	0	0	0	0	0	31	3	2	2	0	0	25	0	1	0	155
67	6 101	Przekazanie gminie z urzędu lub na wniosek mienia państwowego związanego z realizacją zadań gminy	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
68	6 102	Nabycie mienia Skarbu Państwa z mocy prawa z dniem 1 stycznia 1999 r. przez jednostki samorzadu terytorialnego	37	24	0	12	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	0	1	1	0	0	11	0	0	0	49
69	6 103	Przekazanie powiatom mienia Skarbu Państwa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
70	6 109	Inne o symbolu podstawowym 610	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
71	**611**	**Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych**	8 938	9 194	3 116	4 739	4 691	995	99	203	138	62	3	686	1	6	3 696	301	474	221	243	10	2 733	8	180	48	13 393
		w tym o symbolach: 6110 - 6119																									
72	6 110	Podatek od towarów i usług	5 244	2 185	0	1 573	1 558	381	48	79	56	21	2	250	1	3	1 177	112	148	87	56	5	857	4	56	15	5 856
73	6 111	Podatek akcyzowy	1 015	436	0	251	250	4	0	1	0	1	0	3	0	0	246	3	40	22	18	0	167	0	36	1	1 200
74	6 112	Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania	1 758	1 037	0	964	960	243	9	60	37	23	0	173	0	1	717	35	122	59	63	0	513	0	47	4	1 831
75	6 113	Podatek dochodowy od osób prawnych	906	449	4	398	397	106	7	27	21	6	0	71	0	1	291	22	47	23	24	0	209	0	13	1	957
76	6 114	Podatek od spadków i darowizn	0	175	98	28	28	3	0	0	0	0	0	2	0	1	25	2	2	1	1	0	21	0	0	0	147

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
77	6 115	Podatki od nieruchomości, w tym podatek rolny, podatek leśny oraz łączne zobowiązanie pieniężne	1	2 002	1 159	808	808	118	18	13	7	6	0	87	0	0	690	54	65	13	52	0	555	1	15	0	1 195
78	6 116	Podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata skarbowa oraz inne podatki i opłaty	0	402	275	131	130	26	1	11	8	2	1	14	0	0	104	12	12	4	4	4	79	1	0	1	271
79	6 117	Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, ulgi płatnicze (umorzenie, odroczenie, rozłożenie na raty itp.)	0	618	165	138	138	7	0	0	0	0	0	7	0	0	131	21	11	2	9	0	98	0	1	0	480
80	6 118	Egzekucja świadczeń pieniężnych, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych	2	1 001	662	275	269	62	16	11	9	2	0	35	0	0	207	28	20	8	12	0	150	2	7	6	728
81	6 119	Inne o symbolu podstawowym 611	12	889	753	173	153	45	0	1	0	1	0	44	0	0	108	12	7	2	4	1	84	0	5	20	728
82	**612**	**Sprawy geodezji i kartografii**	160	97	0	70	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	70	5	8	5	2	1	56	1	0	0	187
		w tym o symbolach: 6120 - 6124, 6129																									
83	6 120	Ewidencja gruntów i budynków	89	44	0	34	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	34	3	2	1	1	0	28	1	0	0	99
84	6 121	Klasyfikacja gruntów	8	9	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	1	0	1	0	2	0	0	0	14
85	6 122	Rozgraniczenia nieruchomości	47	25	0	21	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	21	0	2	1	0	1	19	0	0	0	51
86	6 123	Zasób geodezyjny i kartograficzny	5	9	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	1	0	0	0	0	3	0	0	0	10
87	6 124	Uprawnienia zawodowe w dziedzinie geodezji i kartografii	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
88	6 129	Inne o symbolu podstawowym 612	11	10	0	8	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	1	3	3	0	0	4	0	0	0	13
89	**613**	**Ochrona środowiska i ochrona przyrody**	621	1 161	624	886	261	0	0	0	0	0	0	0	0	0	261	17	36	23	13	0	203	1	4	625	896
		w tym o symbolach: 6130 - 6139																									
90	6 130	Pozwolenie na wprowadzenie do środowiska substancji lub energii	25	44	25	29	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	1	0	1	0	3	0	0	25	40
91	6 131	Opłaty za korzystanie ze środowiska	19	25	19	25	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0	1	1	0	0	5	0	0	19	19
92	6 132	Kary pieniężne za naruszenie wymagań ochrony srodowiska	22	88	22	41	17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	17	1	1	0	1	0	15	0	0	24	69
93	6 133	Informacja o środowisku	14	29	14	26	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	0	2	1	1	0	10	0	0	14	17
94	6 134	Obszary ograniczonego użytkowania	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
95	6 135	Odpady	166	301	167	229	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	62	2	12	7	5	0	45	1	2	167	238
96	6 136	Ochrona przyrody	75	144	75	104	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	29	2	4	2	2	0	22	0	1	75	115
97	6 137	Ochrona środowiska morskiego	9	16	9	10	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	9	15
98	6 138	Utrzymanie czystości i porządku na terenie gminy	41	88	43	63	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	22	2	2	2	0	0	18	0	0	41	66
99	6 139	Inne o symbolu podstawowym 613	250	426	250	359	108	0	0	0	0	0	0	0	0	0	108	10	13	10	3	0	84	0	1	251	317
100	**614**	**Oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczo-rozwojowa i archiwa**	245	457	245	381	136	0	0	0	0	0	0	0	0	0	136	10	21	10	9	2	102	1	2	245	321
		w tym o symbolach: 6140 - 6149																									
101	6 140	Nadanie stopnia i tytułu naukowego oraz potwierdzenie równoznaczności dyplomów, świadectw i tytułów	21	41	21	28	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	2	1	1	0	0	3	1	0	21	34
102	6 141	Państwowe szkoły wyższe	4	8	4	6	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	4	6
103	6 142	Szkoły wyższe niepaństwowe, w tym zawodowe	10	16	10	11	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	10	15
104	6 143	Sprawy kandydatów na studia i studentów	73	151	73	112	39	0	0	0	0	0	0	0	0	0	39	1	9	4	4	1	28	0	1	73	112
105	6 144	Szkoły i placówki oświatowo-wychowawcze	51	87	51	90	39	0	0	0	0	0	0	0	0	0	39	5	6	2	3	1	28	0	0	51	48
106	6 145	Sprawy dyrektorów szkół	53	89	53	72	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19	1	1	1	0	0	16	0	1	53	70
107	6 146	Sprawy uczniów	14	30	14	28	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	0	0	0	0	0	14	0	0	14	16
108	6 147	Archiwa	3	5	3	7	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	0	4	0	0	3	1
109	6 148	Działalność badawczorozwojowa	1	5	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5
110	6 149	Inne o symbolu podstawowym 614	15	25	15	26	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	1	4	2	2	0	6	0	0	15	14

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
111	**615**	**Sprawy zagospodarowania przestrzennego**	1 035	700	4	525	524	22	5	1	0	0	1	16	0	0	502	47	62	42	15	5	361	1	31	1	1 210
		w tym o symbolach: 6150 - 6157, 6159																									
112	6 150	Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego	263	226	0	144	144	11	3	0	0	0	0	8	0	0	133	27	10	7	3	0	90	0	6	0	345
113	6 151	Lokalizacja dróg i autostrad	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
114	6 152	Lokalizacja innej inwestycji celu publicznego	107	70	0	63	63	4	0	0	0	0	0	4	0	0	59	2	7	7	0	0	48	0	2	0	114
115	6 153	Warunki zabudowy terenu	467	305	1	220	219	2	0	1	0	0	1	1	0	0	217	13	31	16	10	5	156	1	16	1	552
116	6 154	Dostęp do informacji o środowisku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
117	6 155	Uzgodnienia w sprawach z zakresu zagospodarowania przestrzennego	85	50	3	38	38	2	1	0	0	0	0	1	0	0	36	1	11	9	2	0	23	0	1	0	97
118	6 156	Dopuszczenie do udziału w postępowaniu organizacji ekologicznej	8	0	0	8	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	0	0	0	0	0	2	0	6	0	0
119	6 157	Opłaty związane ze wzrostem wartości nieruchomości	54	21	0	36	36	1	1	0	0	0	0	0	0	0	35	1	1	1	0	0	33	0	0	0	39
120	6 159	Inne o symbolu podstawowym 615	50	28	0	15	15	2	0	0	0	0	0	2	0	0	13	3	2	2	0	0	8	0	0	0	63
121	**616**	**Rolnictwo i leśnictwo, w tym gospodarowanie nieruchomościami rolnymi i leśnymi, ochrona gruntów rolnych i leśnych, gospodarka łowiecka, rybołówstwo oraz weterynaria, ochrona zwierząt**	185	305	185	232	44	0	0	0	0	0	0	0	0	0	44	3	2	1	1	0	38	0	1	188	258
		w tym o symbolach : 6160 - 6169																									
122	6 160	Ochrona gruntów rolnych i leśnych	47	80	47	64	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	1	1	1	0	0	12	0	0	50	63
123	6 161	Lasy oraz zalesianie gruntów rolnych	10	21	10	13	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	3	0	0	10	18
124	6 162	Scalanie i wymiana gruntów	8	13	8	9	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	8	12
125	6 163	Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa	8	11	8	10	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	8	9
126	6 164	Wspólnoty gruntowe	6	8	6	7	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	6	7
127	6 165	Nasiennictwo i ochrona roślin uprawnych	14	35	14	15	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	14	34
128	6 166	Łowiectwo	4	9	4	8	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	0	4	0	0	4	5
129	6 167	Rybołówstwo morskie i rybactwo śródlądowe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
130	6 168	Weterynaria i ochrona zwierząt	54	82	54	63	9	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	2	1	0	1	0	6	0	0	54	73
131	6 169	Inne o symbolu podstawowym 616	34	46	34	43	9	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	0	0	0	0	0	8	0	1	34	37
132	**617**	**Uprawnienia do wykonywania określonych czynności i zajęć**	144	72	0	76	76	7	2	0	0	0	0	5	0	0	69	0	7	4	3	0	59	0	3	0	140
		w tym sprawy o symbolach: 6170 - 6179																									
133	6 170	Adwokaci i aplikanci adwokaccy	32	16	0	18	18	2	2	0	0	0	0	0	0	0	16	0	2	1	1	0	12	0	2	0	30
134	6 171	Radcowie prawni i aplikanci radcowscy	48	6	0	19	19	4	0	0	0	0	0	4	0	0	15	0	1	1	0	0	14	0	0	0	35
135	6 172	Notariusze i aplikanci notarialni	18	10	0	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	0	0	0	0	0	6	0	1	0	21
136	6 173	Biegli sądowi i tłumacze przysięgli	7	4	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	1	0	1	0	2	0	0	0	8
137	6 174	Sędziowie i asesorzy sądowi	3	5	0	3	3	1	0	0	0	0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	5
138	6 175	Rzecznicy patentowi	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
139	6 176	Komornicy i syndycy upadłości	11	17	0	19	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19	0	2	2	0	0	17	0	0	0	9
140	6 177	Doradcy podatkowi i biegli rewidenci	7	3	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	8
141	6 178	Uprawnienia do prowadzenia usługowego ksiąg rachunkowych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
142	6 179	Inne o symbolu podstawowym 617	17	11	0	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	0	1	0	1	0	4	0	0	0	23
143	**618**	**Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości**	800	549	0	417	417	0	0	0	0	0	0	0	0	0	417	23	85	71	7	7	302	2	5	0	932
		w tym o symbolach : 6180 - 6182, 6189																									

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
144	6 180	Wywłaszczenie nieruchomości i odszkodowanie, w tym wywłaszczenie gruntów pod autostradę	447	308	0	221	221	0	0	0	0	0	0	0	0	0	221	11	29	18	4	7	178	0	3	0	534
145	6 181	Zajęcie nieruchomości i wejście na nieruchomość, w tym pod autostradę	161	105	0	105	105	0	0	0	0	0	0	0	0	0	105	6	46	43	3	0	52	1	0	0	161
146	6 182	Zwrot wywłaszczonej nieruchomości i rozliczenia z tym związane	189	135	0	91	91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91	6	10	10	0	0	72	1	2	0	233
147	6 189	Inne o symbolu podstawowym 618	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4
148	**619**	**Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy**	1 414	3 071	1 414	2 080	666	1	0	0	0	0	0	1	0	0	665	35	161	26	13	122	450	1	18	1 414	2 405
		w tym o symbolach : 6190 - 6199																									
149	6 190	Służba Cywilna, pracownicy mianowani, nauczyciele	8	13	8	13	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	1	0	0	0	0	4	0	0	8	8
150	6 191	Żołnierze zawodowi	69	107	69	89	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20	2	1	0	1	0	17	0	0	69	87
151	6 192	Funkcjonariusze Policji	782	2 286	782	1 104	322	0	0	0	0	0	0	0	0	0	322	15	29	19	8	2	269	0	9	782	1 964
152	6 193	Funkcjonariusze Straży Granicznej	47	67	47	61	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	2	1	1	0	0	11	0	0	47	53
153	6 194	Funkcjonariusze Służby Więziennej	13	29	13	23	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	3	2	1	0	7	0	0	13	19
154	6 195	Funkcjonariusze Straży Pożarnej	28	42	28	39	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	2	0	0	0	0	8	0	1	28	31
155	6 196	Funkcjonariusze Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu i Biura Ochrony Rządu	70	90	70	90	20	1	0	0	0	0	0	1	0	0	19	1	3	1	2	0	13	0	2	70	70
156	6 197	Służba Celno - Skarbowa	364	390	364	618	254	0	0	0	0	0	0	0	0	0	254	9	122	2	0	120	117	0	6	364	136
157	6 198	Inspekcja pracy	26	33	26	32	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	1	1	1	0	0	4	0	0	26	27
158	6 199	Inne o symbolu podstawowym 619	7	14	7	11	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	2	1	0	1	0	0	1	0	7	10
159	**620**	**Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego**	733	426	0	295	295	13	0	1	1	0	0	12	0	0	282	5	21	14	6	1	248	2	6	0	864
		w tym o symbolach: 6200 - 6205, 6209																									
160	6 200	Choroby zawodowe	61	35	0	31	31	0	0	0	0	0	0	0	0	0	31	1	1	1	0	0	28	1	0	0	65
161	6 201	Prawo wykonywania zawodu lekarza , aptekarza pielęgniarki,położnej	38	3	0	40	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	40	1	0	0	0	0	39	0	0	0	1
162	6 202	Zakłady opieki zdrowotnej	10	7	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	16
163	6 203	Prowadzenie aptek i hurtowni farmaceutycznych	154	149	0	81	81	1	0	1	1	0	0	0	0	0	80	1	7	7	0	0	72	0	0	0	222
164	6 204	Środki farmaceutyczne i materiały medyczne oraz nadzór farmaceutyczny	15	7	0	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	0	0	0	0	0	6	0	1	0	15
165	6 205	Nadzór sanitarny	54	137	0	69	69	0	0	0	0	0	0	0	0	0	69	1	10	6	4	0	58	0	0	0	122
166	6 209	Inne o symbolu podstawowym 620	401	88	0	66	66	12	0	0	0	0	0	12	0	0	54	1	3	0	2	1	44	1	5	0	423
167	**621**	**Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe**	143	264	144	222	78	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78	2	10	10	0	0	66	0	0	144	185
		w tym o symbolach: 6210 - 6214, 6219																									
168	6 210	Dodatek mieszkaniowy	11	22	11	18	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	0	1	1	0	0	6	0	0	11	15
169	6 211	Przydział i opróżnienie lokalu mieszkalnego oraz kwatery tymczasowej w służbach mundurowych	47	77	47	72	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25	1	3	3	0	0	21	0	0	47	52
170	6 212	Równoważnik za brak lokalu mieszkalnego i za remont lokalu mieszkalnego	24	38	24	39	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15	0	0	0	0	0	15	0	0	24	23
171	6 213	Inne świadczenia finansowe związane z lokalem mieszkalnym	24	63	24	36	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	0	4	4	0	0	8	0	0	24	51
172	6 214	Czynsze regulowane	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
173	6 219	Inne o symbolu podstawowym 621	37	64	38	57	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19	1	2	2	0	0	16	0	0	38	44

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
174	**622**	**Instytucje ubezpieczeniowe i działalność ubezpieczeniowa**	11	3	0	3	3	2	0	0	0	0	0	2	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	11
		w tym o symbolach: 6220 - 6221, 6229																									
175	6 220	Zezwolenie na działalność ubezpieczeniową	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
176	6 221	Kary pieniężne z zakresu nadzoru ubezpieczeniowego	9	3	0	2	2	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10
177	6 229	Inne o symbolu podstawowym 622	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
178	**623**	**Dozór techniczny, miary i wagi, badania i certyfikacje, normalizacja, sprawy jakości**	68	48	0	35	35	1	0	0	0	0	0	1	0	0	34	3	4	0	4	0	26	0	1	0	81
		w tym o symbolach: 6230 - 6233, 6239																									
179	6 230	System oceny zgodności, certyfikacja	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
180	6 231	Dozór techniczny	1	4	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	3
181	6 232	Miary i wagi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
182	6 233	Normalizacja	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
183	6 239	Inne o symbolu podstawowym 623	66	44	0	32	32	1	0	0	0	0	0	1	0	0	31	3	4	0	4	0	23	0	1	0	78
184	**624**	**Powszechny obowiązek obrony kraju**	19	33	19	29	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	1	0	1	0	9	0	0	19	23
		w tym o symbolach: 6240 - 6246, 6249																									
185	6 240	Zmiana kategorii zdolności do służby wojskowej	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
186	6 241	Zwolnienie z odbycia zasadniczej służby wojskowej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
187	6 242	Odroczenie terminu odbycia zasadniczej służby wojskowej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
188	6 243	Skierowanie do służby zastępczej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
189	6 244	Uznanie za jedynego żywiciela rodziny	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
190	6 245	Zwolnienie z ćwiczeń	2	3	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	3
191	6 246	Orzeczenia Centralnej Wojskowej Komisji Lekarskiej	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
192	6 249	Inne o symbolu podstawowym 624	17	28	17	27	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	1	0	1	0	9	0	0	17	18
193	**625**	**Poczta, telekomunikacja, radio i telewizja**	77	48	0	25	25	3	1	1	0	1	0	1	0	0	22	5	3	2	1	0	14	0	0	0	100
		w tym o symbolach: 6250 - 6259																									
194	6 250	Rozpowszechnianie programów telewizyjnych i radiowych	2	4	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	1	0	0	1	0	0	0	4
195	6 251	Warunki techniczne nadawania programów radiowych i telewizyjnych (częstotliwość)	2	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2
196	6 252	Rozpowszechnianie programów w sieciach kablowych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
197	6 253	Nadawanie statusu nadawcy społecznego	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
198	6 254	Usługi telekomunikacyjne i eksploatacja sieci telekomunikacyjnych	48	25	0	7	7	3	1	1	0	1	0	1	0	0	4	1	0	0	0	0	3	0	0	0	66
199	6 255	Pozwolenia i urządzenia radiowe	9	7	0	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	3	0	0	0	0	4	0	0	0	9
200	6 256	Uprawnienia do wykonywania działalności pocztowej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
201	6 257	Powszechne usługi pocztowe	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
202	6 258	Kontrola działalności pocztowej	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
203	6 259	Inne o symbolu podstawowym 625	13	10	0	8	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	0	2	1	1	0	6	0	0	0	15
204	**626**	**Ustrój samorządu terytorialnego, w tym referendum gminne**	84	217	84	148	62	0	0	0	0	0	0	0	0	0	62	4	6	3	3	0	52	0	0	86	153
		w tym o symbolach: 6260 - 6267, 6269																									
205	6 260	Statut	21	52	21	40	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19	1	2	0	2	0	16	0	0	21	33
206	6 261	Regulamin organizacyjny	1	2	1	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
207	6 262	Radni	15	46	15	20	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	0	1	1	0	0	4	0	0	15	41
208	6 263	Stałe komisje	1	1	1	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0
209	6 264	Zarząd gminy (powiatu, województwa)	6	23	6	9	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	1	1	0	0	2	0	0	6	20
210	6 265	Zawieszenie organów, zarząd komisaryczny	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
211	6 266	Jednostki pomocnicze	22	44	22	40	18	0	0	0	0	0	0	0	0	0	18	0	0	0	0	0	18	0	0	22	26
212	6 267	Referendum lokalne	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
213	6 269	Inne o symbolu podstawowym 626	18	48	18	35	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15	3	2	1	1	0	10	0	0	20	31
214	**627**	**Cudzoziemcy, repatrianci, nabycie nieruchomości przez cudzoziemców**	158	331	0	238	238	4	0	1	1	0	0	3	0	0	234	19	37	29	5	3	178	0	0	0	251
		w tym o symbolach: 6270 - 6274, 6279																									
215	6 270	Repatriacja	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
216	6 271	Ochrona cudzoziemca, w tym nadawanie statusu uchodźcy, azyl, zezwolenie na pobyt tolerowany i ochrona czasowa	31	105	0	42	42	2	0	1	1	0	0	1	0	0	40	1	5	4	1	0	34	0	0	0	94
217	6 272	Wizy, zezwolenie na zamieszkanie na czas oznaczony, na osiedlenie się, wydalenie z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	124	198	0	182	182	2	0	0	0	0	0	2	0	0	180	18	27	22	2	3	135	0	0	0	140
218	6 273	Świadczenia udzielane cudzoziemcom	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
219	6 274	Nabywanie nieruchomości przez cudzoziemca	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
220	6 279	Inne o symbolu podstawowym 627	3	26	0	14	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	0	5	3	2	0	9	0	0	0	15
221	**628**	**Status Kościołów i związków wyznaniowych**	4	2	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	3	0	0	0	3
		w tym o symbolach: 6280 - 6281, 6289																									
222	6 280	Utworzenie Kościoła lub innego związku wyznaniowego, wykreślenie z rejestru	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
223	6 281	Regulacje spraw majątkowych	2	1	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	1
224	6 289	Inne o symbolu podstawowym 628	2	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	2
225	**629**	**Sprawy mienia przejętego z naruszeniem prawa**	162	69	0	48	48	0	0	0	0	0	0	0	0	0	48	4	11	8	3	0	31	0	2	0	183
		w tym o symbolach: 6290 - 6294, 6299																									
226	6 290	Reforma rolna	77	20	0	27	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	27	2	8	5	3	0	16	0	1	0	70
227	6 291	Nacjonalizacja przemysłu	12	8	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	1	0	0	0	0	2	0	0	0	17
228	6 292	Przymusowy zarząd państwowy	3	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	3
229	6 293	Przejęcie gospodarstw rolnych	51	20	0	14	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	1	1	1	0	0	11	0	1	0	57
230	6 294	Przejęcie mienia na podstawie umów międzynarodowych	15	17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	32
231	6 299	Inne o symbolu podstawowym 629	4	3	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	1	1	0	0	2	0	0	0	4
232	**630**	**Obrót towarami z zagranicą, należności celne i ochrona przed nadmiernym przywozem towaru na obszar celny Unii Europejskiej**	1 180	310	0	83	83 **)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	83	1	17	17	0	0	60	0	5	0	1 407
		w tym o symbolach: 6300 - 6305, 6309																									
233	6 300	Weryfikacja zgłoszeń celnych co do wartości celnej towaru, pochodzenia, klasyfikacji taryfowej; wymiar należności celnych	958	236	0	67	67	0	0	0	0	0	0	0	0	0	67	1	17	17	0	0	49	0	0	0	1 127
234	6 301	Wiążąca informacja taryfowa (WIT); wiążąca informacja o pochodzeniu (WIP)	10	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15
235	6 302	Kontyngenty taryfowe, pozwolenia, cła antydumpingowe i inne ograniczenia w obrocie towarowym z zagranicą	64	7	0	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	0	5	0	66
236	6 303	Tranzyt unijny i tranzyt zgodnie z konwencjami TIR i ATA	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
237	6 304	Zwolnienia celne	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
238	6 305	Zwrot należności celnych	115	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	115
239	6 309	Inne o symbolu podstawowym 630	30	61	0	11	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	0	0	0	0	0	11	0	0	0	80
240	**631**	**Wytwarzanie i obrót bronią i materiałami wybuchowymi**	51	40	0	23	23	1	0	0	0	0	0	1	0	0	22	0	2	2	0	0	19	0	1	0	68
		w tym o symbolach: 6310 - 6313, 6319																									
241	6 310	Wytwarzanie i obrót bronią i amunicją	6	4	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	0	8
242	6 311	Materiały wybuchowe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
243	6 312	Odmowa wydania pozwolenia na broń	16	17	0	8	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	0	0	0	0	0	8	0	0	0	25
244	6 313	Cofnięcie zezwolenia na broń	18	13	0	7	7	1	0	0	0	0	0	1	0	0	6	0	0	0	0	0	5	0	1	0	24
245	6 319	Inne o symbolu podstawowym 631	11	6	0	6	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0	2	2	0	0	4	0	0	0	11
246	**632**	**Pomoc społeczna**	300	762	0	383	383	0	0	0	0	0	0	0	0	0	383	20	71	43	26	2	284	1	7	0	679
		w tym o symbolach: 6320 - 6324, 6329																									
247	6 320	Zasiłki celowe i okresowe	33	108	0	59	59	0	0	0	0	0	0	0	0	0	59	2	2	2	0	0	54	0	1	0	82
248	6 321	Zasiłki stałe	7	17	0	10	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	1	0	1	0	9	0	0	0	14
249	6 322	Usługi opiekuńcze, w tym skierowane do domu pomocy społecznej	33	41	0	32	32	0	0	0	0	0	0	0	0	0	32	1	3	2	1	0	26	0	2	0	42
250	6 323	Zezwolenie i cofnięcie zezwolenia na prowadzenie domu pomocy społecznej	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
251	6 324	Rodzina zastępcza, pomoc na usamodzielnienie dla wychowanka rodziny zastępczej	18	21	0	10	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	2	2	0	0	8	0	0	0	29
252	6 329	Inne o symbolu podstawowym 632	209	575	0	272	272	0	0	0	0	0	0	0	0	0	272	17	63	37	24	2	187	1	4	0	512
253	**633**	**Zatrudnienie i sprawy bezrobocia**	39	49	15	42	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	27	2	4	1	3	0	21	0	0	15	46
		w tym o symbolu: 6330 - 6339																									
254	6 330	Status bezrobotnego	13	15	0	12	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	1	3	1	2	0	8	0	0	0	16
255	6 331	Zasiłek dla bezrobotnych	5	8	0	6	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	1	0	0	0	0	5	0	0	0	7
256	6 332	Należności przedemerytalne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
257	6 333	Dodatki szkoleniowe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
258	6 334	Stypendia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
259	6 335	Zwrot nienależnego świadczenia	3	1	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	3	0	0	0	1
260	6 336	Pożyczki na sfinansowanie kosztów szkolenia, zorganizowanie dodatkowych miejsc pracy oraz podjęcie działalności gospodarczej	2	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
261	6 337	Zatrudnianie cudzoziemców	12	19	12	15	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	3	0	0	12	16
262	6 338	Agencje doradztwa personalnego i agencje zatrudnienia	1	2	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	2
263	6 339	Inne o symbolu podstawowym 633	3	4	3	4	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	3	3
264	**634**	**Sprawy kombatantów, świadczenia z tytułu pracy przymusowej**	64	94	64	84	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20	0	1	0	1	0	17	0	2	64	74
		w tym o sumbolach: 6340 - 6343, 6349																									
265	6 340	Potwierdzenie represji	45	70	45	58	13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	13	0	1	0	1	0	12	0	0	45	57
266	6 341	Pozbawienie uprawnień kombatanckich oraz pozbawienie uprawnień dla wdów /wdowców/ po kombatantach	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
267	6 342	Przyznanie uprawnień kombatanckich oraz przyznanie uprawnień dla wdów /wdowców/ po kombatantach	10	12	10	14	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	0	4	0	0	10	8
268	6 343	Świadczenia pieniężne z tytułu pracy przymusowej	4	4	4	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	4	3

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
269	6 349	Inne o symbolu podstawowym 634	5	8	5	7	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	2	5	6
270	**635**	**Kultura fizyczna, sport i turystyka**	18	7	0	8	8	1	0	0	0	0	0	1	0	0	7	1	0	0	0	0	6	0	0	0	17
		w tym o symbolach: 6350 - 6352, 6359																									
271	6 350	Koncesja na prowadzenie działalności w zakresie sportu profesjonalnego, zezwolenia na utworzenie związku sportowego, licencja na uprawianie określonej dyscypliny sportu oraz licencja na sędziego sportowego	2	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
272	6 351	Zezwolenie na działalność gospodarczą w turystyce, uprawnienia przewodnika turystycznego lub pilota wycieczek	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
273	6 352	Obiekty i usługi hotelarskie	4	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5
274	6 359	Inne o symbolu podstawowym 635	11	6	0	6	6	1	0	0	0	0	0	1	0	0	5	1	0	0	0	0	4	0	0	0	11
275	**636**	**Kultura i sztuka, w tym sprawy działalności kultury i twórczości, biblioteki, ochrona zabytków i muzea, sprawy związane z ochroną praw autorskich i pokrewnych**	168	137	1	55	55	4	1	0	0	0	0	3	0	0	51	4	6	4	1	1	37	0	4	0	250
		w tym o symbolach: 6360 - 6367																									
276	6 360	Biblioteki	0	2	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
277	6 361	Rejestr zabytków	60	42	0	16	16	2	1	0	0	0	0	1	0	0	14	2	3	2	1	0	7	0	2	0	86
278	6 362	Przejęcie zabytku ruchomego na własność Państwa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
279	6 363	Wywóz zabytku za granicę	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
280	6 364	Udostępnianie kolekcji lub innych zabytków ruchomych dla celów badawczych lub wystawienniczych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
281	6 365	Inne zezwolenia, zgody i nakazy z zakresu ochrony zabytków	81	47	0	22	22	1	0	0	0	0	0	1	0	0	21	2	2	2	0	0	16	0	1	0	106
282	6 366	Tabele wynagrodzeń za korzystanie z utworów lub artystycznych wykonań	3	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	3
283	6 369	Inne o symbolu podstawowym 636	24	44	1	15	15	1	0	0	0	0	0	1	0	0	14	0	1	0	0	1	13	0	0	0	53
284	**637**	**Papiery wartościowe i fundusze powiernicze oraz sprawy z nimi związane, bankowość i sprawy dewizowe**	74	29	0	16	16	2	0	0	0	0	0	2	0	0	14	5	0	0	0	0	9	0	0	0	87
		w tym o symbolach: 6370 - 6376, 6379																									
285	6 370	Prowadzenie giełdy papierów wartościowych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
286	6 371	Wprowadzenie papierów wartościowych do publicznego obrotu	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
287	6 372	Prowadzenie przedsiębiorstwa maklerskiego	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
288	6 373	Uprawnienia maklerskie	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
289	6 374	Uprawnienia doradców w zakresie publicznego obrotu papierami wartościowymi	2	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
290	6 375	Zarządzanie funduszami powierniczymi	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
291	6 376	Bankowość, w tym zezwolenia dewizowe i zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych	6	2	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7
292	6 379	Inne o symbolu podstawowym 637	64	25	0	14	14	1	0	0	0	0	0	1	0	0	13	5	0	0	0	0	8	0	0	0	75
293	**645**	**Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655**	47	152	48	111	64	0	0	0	0	0	0	0	0	0	64	19	10	9	0	1	35	0	0	47	88
294	**646**	**Prawo własności przemysłowej**	238	108	0	72	71	3	1	0	0	0	0	2	0	0	68	12	11	6	5	0	44	0	1	1	274
		w tym o symbolach: 6460 - 6465, 6469																									

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
295	6 460	Znaki towarowe	147	89	0	49	49	1	0	0	0	0	0	1	0	0	48	7	10	6	4	0	30	0	1	0	187
296	6 461	Wynalazki	62	15	0	12	11	2	1	0	0	0	0	1	0	0	9	0	0	0	0	0	9	0	0	1	65
297	6 462	Wzory użytkowe	18	2	0	6	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	2	1	0	1	0	3	0	0	0	14
298	6 463	Wzory przemysłowe	11	2	0	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	3	0	0	0	0	2	0	0	0	8
299	6 464	Oznaczenia graficzne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
300	6 465	Topografie układów scalonych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
301	6 469	Inne o symbolu podstawowym 646	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
302	**647**	**Sprawy związane z ochroną danych osobowych**	57	131	57	71	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	0	2	2	0	0	11	0	1	57	117
303	**648**	**Sprawy z zakresu informacji publicznej, prawa prasowego, ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego**	530	1 040	531	815	285	2	0	1	1	0	0	1	0	0	283	45	33	17	10	6	196	0	9	530	755
		w tym o symbolach: 6480 - 6481	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
304	6 480	Sprawy z zakresu informacji publicznej i prawa prasowego	527	1 037	528	810	283	2	0	1	1	0	0	1	0	0	281	44	33	17	10	6	195	0	9	527	754
305	6 481	Sprawy z zakresu ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego	3	3	3	5	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0	0	0	1	0	0	3	1
306	**649**	**Sprawy dotyczące poświadczenia bezpieczeństwa oraz z zakresu ochrony informacji niejawnych**	42	74	42	76	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	34	0	3	3	0	0	31	0	0	42	40
307	**650**	**Sprawy świadczeń społecznych w drodze wyjątku**	26	75	26	61	35	0	0	0	0	0	0	0	0	0	35	2	3	1	2	0	30	0	0	26	40
308	**651**	**Sprawy funduszy emerytalnych**	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
309	**652**	**Sprawy ubezpieczeń zdrowotnych**	429	299	0	338	338	5	0	0	0	0	0	5	0	0	333	17	44	10	28	6	184	0	88	0	390
310	**653**	**Środki publiczne nie objęte innymi symbolami**	835	738	0	419	419	8	0	1	1	0	0	7	0	0	411	63	57	35	20	2	282	4	5	0	1 154
		w tym o symbolach: 6531 - 6537, 6539	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
311	6 531	Dotacje oraz subwencje z budżetu państwa, w tym dla jednostek samorządu terytorialnego	114	42	0	18	18	0	0	0	0	0	0	0	0	0	18	2	5	3	2	0	11	0	0	0	138
312	6 532	Sprawy budżetowe jednostek samorządu terytorialnego	197	134	0	90	90	3	0	1	1	0	0	2	0	0	87	13	10	10	0	0	62	0	2	0	241
313	6 533	Absolutorium dla organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0
314	6 534	Zamówienia publiczne	7	3	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	9
315	6 535	Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	19	4	0	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	2	0	0	0	0	3	0	0	0	18
316	6 536	Ulgi w spłacaniu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej (art. 34 i 34 a ustawy o finansach publicznych)	92	285	0	107	107	1	0	0	0	0	0	1	0	0	106	12	10	2	7	1	80	3	1	0	270

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
317	6 537	Egzekucja należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej (art. 34 ust. 3 ustawy o finansach publicznych)	264	142	0	98	98	1	0	0	0	0	0	1	0	0	97	4	20	14	6	0	72	1	0	0	308
318	6 539	Inne o symbolu podstawowym 653	142	127	0	99	99	3	0	0	0	0	0	3	0	0	96	30	11	6	4	1	53	0	2	0	170
319	**654**	**Ujawnianie przez Instytut Pamięci Narodowej informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944-1990 oraz treści tych dokumentów**	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4
		w tym o symbolu 6540	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
320	6 540	Udostępnianie informacji (odmowa, inne)	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4
321	**655**	**Subwencje unijne, fundusze strukturalne i regulacja rynków branżowych**	1 317	728	0	469	469	13	3	1	1	0	0	9	0	0	456	40	64	43	21	0	324	5	23	0	1 576
		w tym o symbolach 6550 - 6554, 6559	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
322	6550	Płatności obszarowe	696	323	0	210	210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	210	10	49	36	13	0	148	2	1	0	809
323	6551	Renty strukturalne	13	3	0	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	3	0	0	0	13
324	6552	Zalesianie gruntów rolnych	16	7	0	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	0	2	0	2	0	5	0	0	0	16
325	6553	Rynek mleka i przetworów mlecznych	12	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	27
326	6554	Zezwolenia połowowe	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
327	6559	Inne o symbolu podstawowym 655	577	380	0	249	249	13	3	1	1	0	0	9	0	0	236	30	13	7	6	0	168	3	22	0	708
		Ogółem główne symbole 601-637 i 645-655	26 650	26 778	7 203	17 060	12 912	1 135	114	220	151	65	4	794	1	6	11 777	867	1 644	920	544	180	8 495	29	742	4 148	36 368
		z tego o symbolach głównych 638-642, 644, 656, 657	5 002	3 935	1 182	3 676	2 653	298	19	59	30	25	4	219	0	1	2 355	218	413	166	122	125	1 635	2	87	1 023	5 261
328	**638**	**Sprawy egzekucji administracyjnej; egzekucja obowiązków o charakterze niepieniężnym**	507	184	19	114	96	13	0	0	0	0	0	13	0	0	83	0	3	2	1	0	74	0	6	18	577
329	**639**	**Skargi na uchwały organów jednostek samorządowych**	527	682	199	515	346	20	2	2	1	0	1	16	0	0	326	45	46	32	8	6	226	1	8	169	694
		w tym o symbolach 6391 - 6393	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
330	6391	Skargi na uchwały rady gminy w przedmiocie ... (art. 101 i 101a ustawy o samorządzie gminnym)	464	622	176	473	327	20	2	2	1	0	1	16	0	0	307	41	42	30	6	6	216	0	8	146	613
331	6392	Skargi na uchwały rady powiatu w przedmiocie ... (art. 87 i 88 ustawy o samorządzie powiatowym)	50	37	16	34	18	0	0	0	0	0	0	0	0	0	18	4	4	2	2	0	10	0	0	16	53
332	6393	Skargi na uchwały sejmiku województwa, zawierającej przepisy prawa miejscowego w przedmiocie ... (art. 90 i 91 ustawy o samorządzie województwa)	13	23	7	17	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	9	1	0	7	19
333	**640**	**Skargi organów nadzoru na uchwały organów jednostek samorządowych**	121	138	48	99	51	0	0	0	0	0	0	0	0	0	51	9	8	5	2	1	34	0	0	48	160
		w tym o symbolach: 6401 - 6403	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
334	6401	Skargi organów nadzorczych na uchwały rady gminy w przedmiocie ... (art. 93 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym)	113	129	45	92	47	0	0	0	0	0	0	0	0	0	47	9	8	5	2	1	30	0	0	45	150
335	6402	Skargi organów nadzoru na uchwały rady powiatu w przedmiocie ... (art. 81 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym)	7	8	2	6	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	0	4	0	0	2	9
336	6403	Skargi organów nadzoru na uchwały sejmiku województwa w przedmiocie ... (art. 82c ust. 1 ustawy o samorządzie województwa)	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
337	**641**	**Rozstrzygnięcia nadzorcze**	94	214	65	172	109	4	1	0	0	0	0	3	0	0	105	2	13	3	10	0	88	0	2	63	136
		w tym o symbolach: 6411 - 6413	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
338	6411	Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące gminy; skargi organów gminy na czynności nadzorcze	81	197	61	161	102	4	1	0	0	0	0	3	0	0	98	2	12	3	9	0	82	0	2	59	117
339	6412	Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące powiatu; skargi organów powiatu na czynności nadzorcze	8	9	2	8	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0	0	0	0	0	6	0	0	2	9
340	6413	Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące województwa; skargi organów samorządu województwa na czynności nadzorcze	5	8	2	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	2	10
341	**642**	**Skargi na akty prawa miejscowego wojewodów i organów administracji niezespolonej oraz na niewykonywanie przez nich czynności nakazanych prawem wnoszone w trybie art. 44 ust. 1 i art. 45 ust. 1 ustawy o adm. rządowej w województwie**	3	6	2	4	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	0	2	5
342	**644**	**Środki zapewniające wykonanie orzeczeń Sądu**	21	41	4	26	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	22	3	10	10	0	0	9	0	0	4	36
343	**656**	**Interpretacje indywidualne, opinie zabezpieczające i wiążące informacje stawkowe**	2 750	1 112	123	1 154	1 149	238	14	49	24	25	0	174	0	1	911	41	157	72	85	0	656	1	56	5	2 708
		w tym o symbolach: 6560 - 6563	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
344	6560	Interpretacje indywidualne wydawane przez organy krajowej administracji skarbowej	2 750	1 007	59	1 127	1 122	230	13	48	23	25	0	168	0	1	892	36	153	69	84	0	646	1	56	5	2 630
345	6561	Interpretacje indywidualne wydawane przez samorządowe organy podatkowe	0	90	64	25	25	6	0	1	1	0	0	5	0	0	19	5	4	3	1	0	10	0	0	0	65
346	6562	Opinie zabezpieczające	0	4	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
347	6563	Wiążące informacje stawkowe	0	11	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10
348	**657**	**Inne interpretacje**	11	25	2	18	16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	16	0	1	1	0	0	15	0	0	2	18
349	**658**	**Skargi na niewykonanie w określonym terminie czynności wynikających z przepisów odrębnych**	769	1 241	615	1 270	661	20	1	6	5	0	1	13	0	0	641	85	149	32	15	102	392	0	15	609	740
350	**659**	**Skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania przez organy administracji publicznej**	199	292	105	304	201	3	1	2	0	0	2	0	0	0	198	33	26	9	1	16	139	0	0	103	187

*) Należy zakwalifikować do poszczególnych kategorii w ramach symbolu

**) w tym spraw załatwionych
- o symbolu 6110: 10
- o symbolu 6111: 0

***) w tym spraw dotyczących poświadczenia bezpieczeństwa: 34
- uwzględniono: 3
- oddalono: 31

ilość sygnalizacji: 0