

Pojęcia kluczowe: *orzecznictwo, Naczelny Sąd Administracyjny, uchwały, wyroki, postanowienia*

Najnowsze orzecznictwo

Jan Chmielewski

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY – PRZEGLĄD ORZECZNICTWA (LIPIEC 2021–CZERWIEC 2022)

Niniejszy przegląd orzecznictwa obejmuje wybraną judykaturę z drugiego półrocza 2021 r. oraz z pierwszego półrocza 2022 r. Przegląd tworzą (prawomocne) postanowienia, wyroki oraz uchwały zapadłe w tym okresie. Dotyczą one zarówno procesowych, jak i materialnych zagadnień z zakresu szeroko rozumianego prawa administracyjnego, w tym podatkowego, objętego kognicją wszystkich izb Naczelnego Sądu Administracyjnego.

I. IZBA OGÓLNOADMINISTRACYJNA

1. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dominuje pogląd, wyrażany na tle rozpoznawanych sporów o właściwość odnoszących się do stanów faktycznych, w których pomiędzy wydaniem decyzji przyznającej świadczenie rodzinne a decyzją orzekającą o nienależnie pobranym świadczeniu następuje zmiana miejsca zamieszkania tej samej strony, że jeżeli organ właściwy w postępowaniu w sprawie świadczeń rodzinnych (w postępowaniu w przedmiocie zwrotu nienależnie pobranych świadczeń) staje się w toku postępowania niewłaściwy miejscowo do rozpatrzenia sprawy, to powinien przekazać sprawę organowi właściwemu dla aktualnego miejsca zamieszkania strony.

Postanowienie NSA z 27.08.2021 r. (I OW 26/21).

2. Gmina, której organ wydał decyzję w sprawie w pierwszej instancji, nie ma legitymacji skargowej do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu odwoławczego, wydaną w tejże sprawie. Z tego powodu jej

skarga podlega odrzuceniu jako niedopuszczalna na zasadzie art. 58 § 1 pkt 6 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 1855, dalej p.p.s.a.). Organ orzekający w sprawie jako organ administracji nie jest uprawniony do wnoszenia skargi, rozstrzygnięcie wydane przez organ wyższego stopnia nie dotyczy bowiem sfery uprawnień organu niższej instancji, nie stanowi władcze wkroczenia w jego sferę uprawnień, lecz w ramach podziału kompetencji jest aktem skierowanym do podmiotu zewnątrzinstancyjnego, pozostającego poza strukturą organów administracji publicznej. Dopuszczenie możliwości wniesienia skargi przez organ administracji publicznej, który orzekał w sprawie, nadawałoby temu organowi dwojakie uprawnienia: z jednej strony uprawnienia władcze w zakresie rozstrzygnięcia, z drugiej uprawnienia strony, która kwestionuje poprzez skargę takie rozstrzygnięcie. Żaden przepis nie przyznaje uprawnienia do przekształcenia się w określonej fazie postępowania z organu podejmującego władcze rozstrzygnięcia w podmiot kwestionujący takie rozstrzygnięcia w drodze skargi.

Postanowienie NSA z 16.11.2021 r. (III OSK 6590/21).

3. Przepis art. 1 ust. 1 ustawy z 1.04.2016 r. o zakazie propagowania komunizmu lub innego ustroju totalitarnego przez nazwy jednostek organizacyjnych, jednostek pomocniczych gminy, budowli, obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz pomniki (Dz.U. z 2018 r. poz. 1103) nakazuje eliminowanie takich nazw, które upamiętniają osoby, organizacje, wydarzenia i daty symbolizujące komunizm lub inny ustrój totalitarny, lub w inny sposób propagujący ten ustrój. Spełnienie hipotezy normy prawnej zawartej w tym przepisie ma miejsce wówczas, gdyby dana osoba była symbolem komunizmu lub ustroju totalitarnego albo propagatorem takiego ustroju. Symbolizowanie wiąże się, zdaniem ustawodawcy, zawsze z propagowaniem, propagowanie zaś może następować także w inny sposób (niż przez symbolizowanie). Symbol to przedmiot albo znak zastępujący, reprezentujący, oznaczający, przywołujący na myśl jakiegoś pojęcia, czynność, przedmiot, wiadomy znak czegoś niewidzialnego. Z kolei propagowanie to rozpowszechnianie, szerzenie, wyjaśnianie idei, poglądów, argumentów albo pogłosek w celu dopomożenia lub zaszkodzenia instytucji, idei, doktrynie, sprawie. Dana nazwa symbolizuje komunizm, jeżeli jest jednoznacznie kojarzona z tą ideologią czy ustrojem totalitarnym. Propagowanie komunizmu nie wymaga zaś symbolicznego związku nazwy z komunizmem. Prowadzi to do wniosku, że osoba, która propaguje komunizm, nie musi być powszechnie znanym znakiem i uosobieniem idei i praktyki komunizmu. Osoba ta musiała jednak w aspekcie publicznym swojego życia zajmować się rozpowszechnianiem czy szerzeniem komunizmu lub innego ustroju totalitarnego. Kierując się *ratio legis* ustawy, należy przyjąć, że symbolizowanie i propagowanie w odniesieniu do osób wiążać należy z osobami publicznymi, odgrywającymi naczelną rolę w państwie komunistycznym w przypadku przesłanki symbolizowania lub istotną rolę w trwaniu, upowszechnianiu i funkcjonowaniu idei tego pań-

stwa czy ustroju totalitarnego – w przypadku przesłanki propagowania. Osoby, organizacje, wydarzenia lub daty symboliczne wymagają ze swej istoty dosyć powszechnej znajomości w społeczeństwie, gdyż tylko dzięki temu mogą być uznane za symboliczne. Z kolei propagowanie oderwane jest od świadomości społecznej związku nazwy z komunizmem lub innym ustrojem totalitarnym i odwołuje się do prawdy historycznej, która była w Polsce w latach 1944–1989 w sposób systemowy i trwały fałszowana przez państwo w celu propagowania i utrwalania idei socjalizmu i komunizmu.

Wyrok NSA z 7.09.2021 r. (III OSK 1906/21).

4. Przepis art. 27 ust. 12 ustawy z 13.10.1995 r. – Prawo łowieckie (Dz.U. z 2021 r. poz. 2112) stanowi, że przy rozpatrywaniu uwag do projektu uchwały dotyczących wyłączenia nieruchomości z obwodu łowieckiego uwzględnia się szczególne właściwości nieruchomości lub prowadzonej na niej działalności, które istotnie utrudnią prowadzenie na niej gospodarki łowieckiej, albo – w przypadku objęcia nieruchomości obwodem łowieckim – spowodują konieczność zaprzestania lub istotnego ograniczenia prowadzenia na niej dotychczasowej działalności. Regulację tę uznać należy za dostatecznie realizującą funkcję ochrony uprawnień właściciela nieruchomości. Skoro właściciel nie został wyposażony w żądanie wyłączenia jego nieruchomości z granic obwodu łowieckiego, to za skuteczny instrument umożliwiający uwzględnienie jego interesu prawnego wypada uznać możliwość domagania się wyłączenia nieruchomości z obwodu łowieckiego z uwagi na jej szczególne właściwości lub prowadzoną na niej działalność, które istotnie utrudnią prowadzenie na niej gospodarki łowieckiej albo spowodują konieczność zaprzestania lub istotnego ograniczenia prowadzenia na niej dotychczasowej działalności. Regulacja taka wypełnia dyspozycję art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, umożliwiając w warunkach konkretnej sprawy należyte rozważenie racji pomiędzy ochroną środowiska a ochroną własności. Kwestia ta będzie zatem podlegać ocenie w toku procedury podejmowania uchwały, a później prawidłowość dokonanego rozważenia powyższych wartości w okolicznościach konkretnej sprawy może być weryfikowana w postępowaniu nadzorczym lub sądownoadministracyjnym.

Wyrok NSA z 15.09.2021 r. (I OSK 607/21).

5. Przyznanie na mocy art. 53 ust. 5 ustawy z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2021 r. poz. 922) wyłącznie inwestorowi prawa do wniesienia zażalenia na postanowienie o uzgodnieniu nie pozbawia innych stron postępowania w sprawie o ustalenie warunków zabudowy możliwości żądania wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności postanowienia wydanego na podstawie art. 53 ust. 4 pkt 2 w związku z art. 60 ust. 1 u.p.z.p.

Wyrok NSA z 21.09.2021 r. (II OSK 3229/18).

6. Ustrój każdej jednostki pomocniczej gminy zależy od samodzielnej decyzji organu stanowiącego danej gminy. O ile brak jest wątpliwości co do potrzeby regulacji w statucie jednostki pomocniczej zakresu i form nadzoru nad organami jednostek pomocniczych przez organy gminy, gdyż przepisy ustawy z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1834) nie zawierają w tym przedmiocie żadnych rozwiązań prawnych, o tyle nie wydaje się, aby konieczne było regulowanie w każdym statucie zagadnienia zakresu i form kontroli. Za tym wnioskiem przemawiają następujące argumenty. Po pierwsze, przepisy ustawy zawierają w tym zakresie pewne uregulowania. Mianowicie zgodnie z art. 18 a ust. 1 u.s.g. rada gminy kontroluje działalność wójta, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych; w tym celu powołuje komisję rewizyjną. Z kolei w świetle art. 22 ust. 1 u.s.g. organizację wewnętrzną oraz tryb pracy organów gminy określa statut gminy. Podstawowym organem wewnętrznym i pomocniczym rady gminy są komisje. Wszystkie zatem podstawowe zagadnienia odnoszące się do zakresu i form kontroli sprawowanej przez komisję rewizyjną, w tym kontroli nad jednostkami pomocniczymi, powinny być uregulowane w statucie gminy. Regulacja ta, zgodnie z zasadą samodzielności gminy, może mieć charakter kompleksowy, jeśli tak zadecyduje rada gminy. Po drugie, każdy statut jednostki pomocniczej reguluje ustrój konkretnej jednostki pomocniczej. Do kwestii regulacji zakresu i form kontroli nie można tym samym podchodzić abstrakcyjnie i szablonowo. Zakres przekazanych danej jednostce przez gminę zadań może nie uzasadniać wprowadzania szczególnych regulacji w zakresie kontroli w statucie jednostki pomocniczej. Wystarczająca może być kontrola komisji rewizyjnej oraz nadzór. Tym samym odkodowanie znaczenia przepisu art. 35 ust. 3 pkt 5 u.s.g. nie może ograniczać się tylko do jego wykładni językowej, która może prowadzić do błędnych wniosków. Konieczne jest szersze spojrzenie na ten przepis i uwzględnienie innych przepisów ustawy o samorządzie gminnym, jak również rozwiązań statutu danej gminy oraz treści innych uregulowań statutu danej jednostki pomocniczej, z których będzie można wyprowadzić wnioski co do konieczności uregulowania w nim form i zakresu kontroli samoistnej.

Wyrok NSA z 6.10.2021 r. (III OSK 3980/21).

7. Artykuł 52 ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 1986) dotyczący obowiązków nakładanych w formie nakazów i zakazów, określonych w postanowieniach i decyzjach wydawanych w postępowaniu w sprawie rozpoczęcia i prowadzenia robót budowlanych z naruszeniem ustawy, wyraźnie wskazuje, do kogo powinien być kierowany określony nakaz – inwestora, właściciela lub zarządcy obiektu budowlanego. Wybór adresata aktu uzależniony jest nie tylko od kolejności podmiotów tam wymienionych, ale przede wszystkim od możliwości realizacji nałożonych obowiązków, a więc wykonalności. W pierwszej kolejności nakaz powinien być adresowany do inwestora, lecz dotyczy to takiego inwestora, który legitymuje się tytułem prawnym do obiektu.

Nie powinno orzekać się jednak nakazu, adresując go wyłącznie do inwestora, jeśli w dacie orzekania nie posiada on uprawnień do władania obiektem budowlanym, które pozwoliłyby mu na wykonanie nakazu. Okoliczności kierowania nakazów powinny być w każdej sprawie rozpatrywane indywidualnie. Nieracjonalne jest orzekanie nakazu wykonania robót zaadresowanego do inwestora, jeżeli nie posiada on uprawnień do władania lokalem, które pozwoliłyby mu na wykonanie nakazu.

Wyrok NSA z 14.10.2021 r. (II OSK 379/21).

8. Uchwała o nieudzieleniu wójtowi wotum zaufania, na podstawie art. 28aa ust. 9 ustawy z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1561 ze zm.), dalej u.s.g., ma charakter intencyjny, będąc wyłącznie deklaracją organu stanowiącego tej jednostki samorządu terytorialnego w sprawie oceny działalności organu wykonawczego gminy w roku poprzednim, w zakresie określonym w raporcie o stanie gminy, tj. realizacji polityk, programów i strategii, uchwał rady gminy i budżetu obywatelskiego (zob. art. 28aa ust. 2 u.s.g.). Co za tym idzie, nie sposób uznać, aby podjęcie uchwały w przedmiocie nieudzielenia organowi wykonawczemu gminy wotum zaufania naruszało interes prawny lub uprawnienie skarżącego pełniącego taką funkcję, stosownie do treści art. 101 ust. 1 u.s.g.

Postanowienie NSA z 14.01.2022 r. (III OSK 4896/21).

9. Zarządzenie właściwego organu w przedmiocie powołania komisji konkursowych w celu przeprowadzenia konkursów na stanowisko dyrektora zespołu szkół i placówki nie jest aktem, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 6 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 1855 ze zm.), dalej p.p.s.a. Zarządzenie o powołaniu komisji konkursowej na etapie jego wydania nie narusza żadnego interesu prawnego lub uprawnienia, o którym mowa w art. 101 ust. 1 u.s.g., a uczestnicy konkursu nie posiadają legitymacji do zaskarżenia tego zarządzenia do sądu administracyjnego.

Postanowienie NSA z 3.02.2022 r. (III OSK 68/22).

10. Dla prawidłowości doręczenia organowi pisma sądowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie ma znaczenia organizacja wewnętrznego obiegu dokumentów w tym organie. Z art. 74a § 11 p.p.s.a. wynika, że datą doręczenia pism, o których mowa w § 10 tego artykułu, jest data określona w urzędowym poświadczeniu odbioru. W orzecznictwie jednolicie przyjmuje się, że spełnienie hipotezy art. 74a § 10 p.p.s.a. wyklucza zastosowanie § 1 powołanego artykułu, a co za tym idzie organowi, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania zaskarżono, nie przysługuje prawo wyboru trybu doręczania korespondencji sądowej. Podmiot publiczny, z uwagi na treść art. 16 ust. 1 ustawy z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1087 ze zm.), nie może

odmówić przyjęcia korespondencji elektronicznej, jeżeli ta mieści się w zakresie jego działalności. Nie ma zatem uprawnienia do decydowania o postaci (papierowej czy elektronicznej) korespondencji, którą otrzymuje. Obowiązkiem sądu, w świetle powyższej regulacji, jest zatem przesyłanie tym podmiotom pism procesowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nawet tych pism, które zostały sporządzone w formie tradycyjnej. Powołane wyżej przepisy nie wskazują bowiem, że przesyłanie pism organom drogą elektroniczną ma dotyczyć wyłącznie pism wniesionych w tej formie. Skoro elektroniczna forma korespondencji z organem została wskazana przez prawodawcę jako wiedząca, to oczywiste jest, że w przypadku nadesłania przez stronę korespondencji w formie tradycyjnej konieczne jest przekształcenie tego dokumentu przez sąd w formę elektroniczną.

Postanowienie NSA z 11.05.2022 r. (II OZ 266/22).

11. Nie można, na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a., odrzucić skargi wniesionej przed dniem doręczenia decyzji pełnomocnikowi strony, jeżeli uprzednio, przed wniesieniem skargi do sądu, decyzję tę w sposób wadliwy doręczono bezpośrednio skarżącej, która nie kwestionuje prawidłowości doręczenia za skarżonego aktu. W takim przypadku skarga jest wniesiona w terminie określonym w art. 53 § 1 p.p.s.a.

Postanowienie NSA z 28.06.2022 r. (II OSK 1079/22.).

12. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego paszport zagraniczny, o ile stanowi uznany dokument podróży i nie nosi śladów sfałszowania lub podrobienia ani nie został zidentyfikowany jako dokument skradziony, przywłaszczony, utracony w inny sposób czy unieważniony, powinien korzystać ze szczególnej mocy dowodowej, na równi z polskimi dokumentami urzędowymi stosownie do art. 76 Kodeksu postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.), dalej k.p.a. Paszport zagraniczny stanowi nie tylko dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone, ale też korzysta z domniemania, że został wydany zgodnie z przepisami prawa, przez powołany do tego organ w przewidzianej prawem procedurze. Nie wyklucza to oczywiście możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko autentyczności i treści takiego dokumentu – również w zakresie trybu jego wydania, za pomocą wszelkich dostępnych środków dowodowych.

Wyrok NSA z 11.01.2022 r. (II OSK 1754/21).

13. Zgodnie z przepisami ustawy z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2022 r. poz. 840) jedyną materialnoprawną przesłanką wpisu do rejestru zabytków jest uznanie danego obiektu (zespołu) za zabytek w rozumieniu art. 3 pkt 1 tej ustawy. W myśl tego przepisu zabytek to nieruchomość lub rzecz ruchoma, ich części lub zespoły, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki

bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową. Brak jest przy tym negatywnej przesłanki dopuszczalności wpisania nieruchomości do rejestru z uwagi na ustalenia planu miejscowego. Organ konserwatorski, wpisując nieruchomość do rejestru zabytków nieruchomych, nie jest związany ustaleniami planu miejscowego i nie ocenia, czy dany wpis pozostaje w zgodności z przeznaczeniem terenu w planie co do możliwości jego zagospodarowania. W tym zakresie plan miejscowy ma charakter wtórny i powinien być dostosowany do wymogów wynikających z ochrony zabytków (art. 15 ust. 2 pkt 4 ustawy z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Dz.U. z 2022 r. poz. 1846, dalej u.p.z.z.). Zgodnie bowiem z art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.z.z. w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy oraz w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego uwzględnia się w szczególności ochronę: zabytków nieruchomych wpisanych do rejestru i ich otoczenia.

Wyrok NSA z 25.01.2022 r. (II OSK 734/19).

14. W orzecznictwie sądowym dominuje pogląd, że odmowa realizacji prawa wstępu na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów kreuje sprawę administracyjną, w ramach której organ dokonuje czynności z zakresu administracji publicznej polegające na odmowie realizacji ww. prawa chronionego konstytucyjnie. Sama czynność odmowy dotyczy konkretnej osoby, której odmawia się realizacji jej uprawnienia. Odmowa udziału w posiedzeniu kolegialnego organu władzy publicznej, o którym mowa w art. 61 ust. 2 Konstytucji RP, jest czynnością dotyczącą uprawnienia wynikającego z przepisów prawa i podlega kognicji sądów administracyjnych na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Artykuł 61 Konstytucji RP nie reguluje trybu lub trybów dostępu na posiedzenia organów kolegialnych władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, ale samą treść tej zasady, zgodnie z którą każdy obywatel ma prawo wstępu na posiedzenia takich organów, a ograniczenie tego prawa może nastąpić tylko ze względu na określone w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa. Prokonstytucyjna wykładnia ww. przepisu wskazuje, że jakiegokolwiek ograniczenie co do treści tego prawa podlega wykładni ścieśniającej i tylko w przypadku zaistnienia takich okoliczności, które wypełniają desygnaty objęte art. 61 ust. 3 Konstytucji RP. W związku z powyższym nie wystarczy samo powołanie się na ochronę wolności i ustawowo gwarantowanych praw innych osób lub przedsiębiorców bądź ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa, ale obowiązkiem organu, który ogranicza prawo wstępu na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, jest szczegółowe uzasadnienie, z jakich powodów i przy zaistnieniu jakich okoliczności prawo to zostaje wobec

danej osoby ograniczone. Nie można bowiem nie brać pod uwagę okoliczności, że jest to prawo konstytucyjnie gwarantowane, a odrębne przepisy regulują jedynie tryb wstępu, a nie przesłanki wykonywania tego prawa.

Wyrok NSA z 23.02.2022 r. (III OSK 1238/21).

15. Przesłuchanie świadka w trybie pomocy prawnej przewidzianej w art. 52 k.p.a. musi odbyć się w ramach procedury właściwej dla tej czynności dowodowej opisanej w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego, a więc również z zachowaniem wymogu wcześniejszego poinformowania strony o takim dowodzie w celu umożliwienia jej wzięcia udziału w jego przeprowadzeniu (art. 79 k.p.a.). Dla przyjęcia przeciwnego stanowiska, w myśl którego do czynności postępowania dokonywanych w ramach pomocy prawnej, nie stosuje się regulacji opisanej w art. 79 k.p.a., konieczne byłoby wyraźne uregulowanie tego wyłączenia w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego, jako że stanowiłoby to wówczas wyjątek od zasady czynnego udziału strony w postępowaniu.

Wyrok NSA z 24.03.2022 r. (II OSK 553/21).

16. W judykaturze wskazuje się, że przepis art. 28 ust. 2 ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2022 r. poz. 88) nie ma zastosowania do zdefiniowania strony w postępowaniu naprawczym prowadzonym na podstawie art. 50 i art. 51 tej ustawy. Krąg stron w postępowaniu naprawczym powinien być określony zgodnie z treścią art. 28 k.p.a., który stanowi, że stroną jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek. Powyższe stanowisko orzecznicze znajduje także zastosowanie przy określaniu kręgu podmiotów mających przymiot strony w postępowaniu mającym za przedmiot uproszczone postępowanie legalizacyjne.

Wyrok NSA z 20.04.2022 r. (II OSK 682/22).

17. Organ właściwy do wydania zaświadczenia na podstawie art. 217 § 2 pkt 1 k.p.a. w zw. z art. 48 ust. 3 pkt 1 ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane przed wydaniem zaświadczenia albo postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia lub zaświadczenia o żądanej treści jest zobowiązany przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w art. 218 § 2 k.p.a., w celu ustalenia istotnych z uwagi na ustalenia obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu parametrów i funkcji samowolnie wybudowanego obiektu budowlanego.

Wyrok NSA z 5.05.2022 r. (II OSK 1358/19).

II. IZBA FINANSOWA

1. Byt podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w art. 1a ust. 1 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r.

poz. 1800) ustaje po upływie okresu, na jaki została zawarta umowa o jej utworzeniu lub w przypadku zajścia zdarzeń, które powodują utratę statusu podatnika – w dacie określonej w art. 1a ust. 10 i ust. 12 u.p.d.o.p. Tylko w tych dwóch ostatnich przypadkach naczelnik urzędu skarbowego obowiązany jest wydać decyzję o wygaśnięciu decyzji o rejestracji umowy (art.1a ust. 12a u.p.d.o.p.). W przypadku gdy utrata bytu grupy kapitałowej następuje z mocy prawa, w wyniku upływu okresu, na jaki została zawarta, ustawodawca nie przewiduje wydania decyzji o wygaśnięciu decyzji o rejestracji umowy. Utworzenie podatkowej grupy kapitałowej powoduje, że w okresie jej trwania spółki wchodzące w jej skład nie mają statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Status ten przysługuje wyłącznie grupie (art. 1a ust. 7 w zw. z art. 7a i art. 8 pkt 7 u.p.d.o.f.). Spółki tworzące grupę odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za okres obowiązywania umowy. Jest to solidarna odpowiedzialność za cudzy dług. Jest ona zatem ściśle zależna od powstania i istnienia zobowiązania grupy. Spółka dominująca i pozostałe spółki tworzące grupę nie są jednak, po jej ustaniu, następcami prawnymi grupy, nie zostały bowiem wymienione w art. 93 i art. 94 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2180); następstwa prawnego nie przewiduje także ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Od 1.01.2016 r. przyznano jedynie spółkom tworzącym podatkową grupę kapitałową uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty po ustaniu bytu grupy w zakresie jej zobowiązań (art. 75 § 2a Ordynacji podatkowej) i otrzymania zwrotu nadpłaty (art. 77b § 5 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Uprawnienie to przysługuje jednak spółkom tworzącym uprzednio grupę wyłącznie w sytuacji, gdy grupa utraciła status podatnika. Utrata bytu podatkowej grupy kapitałowej, w świetle powołanych przepisów, powoduje zatem, że przestaje ona być podmiotem obowiązków podatkowych. Tym samym traci ona zdolność sądową i zdolność procesową w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, w rozumieniu art. 25 § 3 p.p.s.a. Zdolności tej nie ma także w sprawach grupy (poza postępowaniem dotyczącym nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych) spółka reprezentująca grupę w okresie jej trwania.

Postanowienie NSA z 30.09.2021 r. (II FSK 428/20).

2. Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstaje na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej z mocy prawa, tj. z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Z zasadą powstawania zobowiązań z mocy prawa wiąże się obowiązek dokonania przez podatnika samoobliczenia podatku, co następuje przez złożenie deklaracji podatkowej. Jednak na podstawie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ po-

datkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Natomiast jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że w złożonej deklaracji wykazano nieprawidłową kwotę zwrotu podatku lub kwotę podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia lub kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, w deklaracji nie wykazano tych kwot albo podatnik nie złożył deklaracji, mimo ciążyącego na nim obowiązku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej). Prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy obejmuje kwoty zadeklarowane przez podatnika lub określone przez organ podatkowy w decyzji wymiarowej (decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych). Wydana decyzja ma charakter deklaratoryjny i z chwilą jej doręczenia „eliminuje” rozliczenie wykazane przez podatnika w deklaracji podatkowej. Strona może kwestionować prawidłowość rozliczenia dokonanego przez organ podatkowy w trybie instancyjnym (odwołanie) lub nadzwyczajnym.

Wyrok NSA z 18.08.2021 r. (I FSK 1031/21).

3. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1558) stawki podatku od nieruchomości w przypadku przedmiotu opodatkowania w postaci budynków są zróżnicowane w zależności od pełnionej przezeń funkcji, która zaś pozostaje relewantna dla określenia wysokości podatku, albowiem podatek stanowi iloczyn stawki i powierzchni użytkowej budynku. Jednocześnie w myśl art. 20 ust. 1 pkt 2 ustawy z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2101 ze zm.) ewidencja w odniesieniu do budynków obejmuje informacje dotyczące m.in. ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych. Dane tam zawarte co do zasady mogą stanowić podstawę określenia wymiaru podatku od nieruchomości należnego od przedmiotu opodatkowania w postaci budynku w przypadku powiązania stawki podatku z funkcją przedmiotu opodatkowania. Z tego względu zawarte w art. 21 ust. 1 p.g.k. pojęcie „wymiar podatku” powinno odnosić się nie tylko do czynnika powierzchni budynku, ale również jego funkcji i przeznaczenia. Innymi słowy, organ podatkowy zobowiązany jest odwoływać się do danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków, ilekroć są one prawnie relewantne dla prawidłowego określenia zobowiązania podatkowego.

Wyrok NSA z 25.08.2021 r. (III FSK 4001/21).

4. Przepis art. 113 Ordynacji podatkowej określa odpowiedzialność pomocnika (firmującego), jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowa-

dzienia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności. Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że firmantem jest osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, a zataja to, posługując się „tożsamością” innej osoby. Zatem podatnikiem jest ten, kto rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą (firmant) i umyślnie działa w zamiarze bezpośrednim zatajenia własnej działalności gospodarczej lub jej rozmiarów, a przez to działanie naraża podatek na uszczuplenie. Wprawdzie przepis art. 113 Ordynacji podatkowej nie wskazuje wprost, że skutkiem „firmanstwa” ma być dążenie do uszczuplenia należności podatkowych, to jednak taki jest cel tej regulacji. Również w piśmiennictwie akcentuje się, że *ratio legis* analizowanej regulacji sprowadza się do sankcyjnego potraktowania podmiotu, który, użyczając swojego imienia i nazwiska (osoby fizyczne) lub firmy (osoby prawne i jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej), współdziałał z podatnikiem w uchylaniu się od opodatkowania.

Wyrok NSA z 2.09.2021 r. (I FSK 1176/21).

5. Organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji funkcji nieruchomości, lecz powinien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że co do zasady o sposobie kwalifikacji gruntu (budynku) do celów podatkowych w podatku od nieruchomości decyduje nie tyle sposób rzeczywistego wykorzystania nieruchomości, ile jej funkcje (przeznaczenie) ujawnione w ewidencji gruntów i budynków. Zawarte w tej ewidencji dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (ich zmiana może mieć miejsce tylko w stosownym trybie administracyjnym, a organy podatkowe nie mają możliwości ich samodzielnego korygowania). Do kategorii tej zaliczyć można dane ewidencyjne dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków. Drugą kategorię stanowią dane o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być w pewnych – niejako wyjątkowych – sytuacjach przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów proceduralnych. Może to mieć miejsce m.in. w sytuacji, gdy dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (np. możliwe do zastosowania symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmio-

tów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej). W takiej sytuacji organ podatkowy zobligowany jest do pominięcia informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków, sprzecznych z prawnie wiążącymi danymi innego rejestru publicznego lub tych danych ewidencyjnych, które wykluczają zastosowanie regulacji zawartych w ustawie podatkowej, mających znaczenie dla wymiaru podatku.

Wyrok NSA z 6.10.2021 r. (III FSK 166/21).

6. Według Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia systemowa wewnętrzna art. 81b § 1 pkt 1 w związku z art. 81b § 2 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) przesądza o tym, że przepisy te dotyczą postępowania podatkowego, które jest prowadzone na podstawie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, a więc postępowania, w którym organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Zakresem obu tych przepisów nie jest natomiast objęte postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, prowadzone na podstawie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej.

Wyrok NSA z 11.01.2022 r. (I FSK 1320/21).

7. Zawarty w art. 5 ust. 2 ustawy z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych zwrot normatywny „zgodnie z przepisami ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości lub standardami rachunkowości stosowanymi przez podatnika na podstawie art. 2 ust. 3 tej ustawy” należy odczytywać ściśle, co oznacza, że zamiarem ustawodawcy było odesłanie do przepisów prawa bilansowego tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do ustalenia znaczenia pojęć bilansowych w tym przepisie zawartych i ustalenia z ich uwzględnieniem prawidłowej podstawy opodatkowania, a nie do ustawy o rachunkowości lub standardów rachunkowości stosowanych przez podatnika jako całości. Inaczej rzecz ujmując, skoro art. 5 ust. 2 u.p.n.i.f. wprost odnosi się do wartości aktywów podatnika wynikającej z zestawienia obrotów i sald, to zasadne jest odwołanie się wyłącznie do tych regulacji rachunkowych, które dotyczą też wartości. Nie znajduje natomiast uzasadnienia stosowanie, w drodze analogii, unormowań kształtujących sposób prezentacji aktywów w sprawozdaniu finansowym bądź w sprawozdawczości regulacyjnej. Tak więc zestawienie obrotów i sald, w oparciu o które ustalana jest podstawa opodatkowania podatkiem od niektórych instytucji finansowych, będzie zawierało obroty i salda poszczególnych kont składników aktywów oraz kont je korygujących powstałych z pionowego podziału tych kont aktywów, np. środki trwałe i umorzenie środków trwałych, należności i odpisy aktualizujące wartość należności/rezerwy.

Wyrok NSA z 13.01.2022 r. (III FSK 235/21).

8. Odesłanie w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1512) do pojęcia obiektu budowlanego w rozu-

mieniu ustawy – Prawo budowlane oznacza, że sformułowanie normatywne „całość techniczno-użytkowa” staje się wyznacznikiem obiektu budowlanego będącego budowlą wraz z instalacjami i urządzeniami. Wprowadzenie tego normatywnego wyrażenia w ramach definicji legalnej obiektu budowlanego wiąże się z koniecznością wskazania sposobu jego rozumienia z zachowaniem reguł wymaganych przy ustalaniu zakresu tego środka normatywnego. Stąd też należy unikać wskazywania takiego sposobu jego rozumienia, który doprowadzi do wyjścia poza obszar przewidziany dla wprowadzonej definicji legalnej obiektu budowlanego z konsekwencjami dla podatkowego ujęcia budowlany. Wyrażenie „całość techniczno-użytkowa” powinno być w taki sposób rozumiane, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą.

Wyrok NSA z 26.04.2022 r. (III FSK 3797/21).

9. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego występujące w dwóch wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego różnice co do poszczególnych elementów oraz co do szczegółowości tego wniosku – w sytuacji gdy organ podatkowy wskazuje na określony i widoczny w obu wnioskach schemat działania wnioskodawcy, mogący doprowadzić do ewentualnego nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy z 11.03. 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 1561) – nie stanowią przeszkody do odmowy wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego z zastosowaniem art. 14b § 5b pkt 3 w związku z art. 14b § Ordynacji podatkowej.

Wyrok NSA z 16.05.2022 r. (I FSK 206/19).

III. IZBA GOSPODARCZA

1. W myśl art. 139 ust. 1 ustawy z 9.06.2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 2021 r. poz. 1420) działalność wykonywana z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji lub zatwierdzonym projekcie robót geologicznych podlega opłacie dodatkowej. Z przepisu art. 139 ust. 3 pkt 3 p.g.g. wynika z kolei, że opłatę dodatkową za wydobywanie kopaliny ustala się w wysokości pięciokrotnej stawki opłaty eksploatacyjnej dla danego rodzaju kopaliny, pomnożonej przez ilość wydobytej w ten sposób kopaliny. Zgodnie z art. 139 ust. 4 ustawy opłaty dodatkowe ustala się, stosując stawki obowiązujące w dniu wszczęcia postępowania. Opłata określona w art. 139 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g. ma niewątpliwie charakter sankcji majątkowej. Opłata podwyższona pobierana jest bowiem w przypadku, gdy zachowanie oznaczonego podmiotu ma charakter naganny i polega na prowadzeniu oznaczonej działalności z rażącym naruszeniem warunków koncesji. Przedmiotowa opłata ma przede wszystkim charakter represyjny, a częściowo także prewencyjny. Jest samodzielną sankcją o charakterze administracyjnoprawnym. Przekroczenie granic ilości wydobytej kopaliny określoną w koncesji w sytuacji, gdy nie mają miejsca okoliczności

niezależne od przedsiębiorcy, zawsze musi być traktowane jako rażące naruszenie warunków koncesji. Samo wydobycie kopaliny poza obszarem górniczym stanowi rażące naruszenie warunków koncesji, gdyż następuje z ewidentnym naruszeniem prawa bezwzględnie obowiązującego w zakresie koncesjonowanej działalności. Stwierdzenie wystąpienia przesłanki wydobywania kopaliny z rażącym naruszeniem warunków koncesji określonej w art. 139 ust. 1 p.g.g. zobowiązuje organ koncesyjny do ustalenia opłat, o których mowa w tym przepisie. Ustawa nie przewiduje żadnych okoliczności dopuszczających możliwość odstąpienia od ich ustalania.

Wyrok NSA z 23.07.2021 r. (II GSK 1383/18).

2. Sankcja z art. 89 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 89 ust. 2 pkt 2 ustawy z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 815) może zostać nałożona na więcej niż jeden podmiot, w sytuacji gdy każdemu z nich można przypisać cechę „urządzającego gry” na tym samym automacie w tym samym miejscu i czasie. Wynika to z szerokiego zakresu definicji podmiotu „urządzającego gry na automatach”, jaką należy przyjąć na potrzeby tego rodzaju postępowań. Wykładnia tego pojęcia, umożliwiająca nakładanie kar administracyjnych na więcej niż jeden podmiot, jest niezbędna, jeżeli system kontroli i skuteczność przewidzianych przez ustawodawcę sankcji ma mieć realny charakter, zwłaszcza zaś jeżeli spojrzy się na to zagadnienie z perspektywy eliminowania sytuacji obejścia bądź nadużycia prawa przez podmioty uczestniczące w działalności hazardowej. Nie do pogodzenia bowiem z zasadą skuteczności stanowionego prawa byłaby taka wykładnia przepisów ustawy hazardowej, która w istocie pozostawiałaby bez kontroli i sankcji np. sytuacje tworzenia pozorów urządzania gier na automatach przez jeden podmiot, a więc też jego nominalnej odpowiedzialności, podczas gdy w rzeczywistości gry na automacie urządzane byłyby również na rachunek innego podmiotu, jako element wspólnego przedsięwzięcia. Przy ocenie, czy podmiot nie powinien zostać uznany za urządzającego gry na automacie, niezbędne jest więc odwołanie się do wszystkich elementów stanu faktycznego.

Wyrok NSA z 27.08.2021 (II GSK 1735/18).

3. Zgodnie z art. 129¹ ust. 1 pkt 7 ustawy z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 324) nie udziela się prawa ochronnego na oznaczenie, które jest sprzeczne z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami; przepis ten może stanowić podstawę odmowy udzielenia prawa ochronnego na zgłoszony znak towarowy. Pojęcia „porządek publiczny” i „dobre obyczaje” są klauzulami generalnymi. Znak towarowy jest sprzeczny z porządkiem publicznym, jeśli narusza szeroko pojęte normy obowiązującego prawa. Pojęcie dobrych obyczajów odwołuje się do wartości powszechnie akceptowanych w danym społeczeństwie. Za znak towarowy sprzeczny z dobrymi obyczajami należy uznać znak, który narusza ogólnie przyjęte i społecznie akceptowane reguły postępowania, w tym wyznawaną hierarchię wartości, normy moralne,

etyczne, poczucie godności, jest dyskryminujący, obraźliwy czy wulgarny. Dla odmowy udzielenia prawa ochronnego wystarczy, aby spełniona była jedna z przesłanek wymienionych w powyższym przepisie. 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. Zakazem rejestracji są objęte znaki, których sama treść jest sprzeczna z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami, co oznacza, że kwestia ewentualnego sposobu używania znaku ma znaczenie wtórne. Ocena przesłanki dobrych obyczajów powinna być przeprowadzona w sposób zbiektywizowany, z uwzględnieniem odbioru rozsądnego konsumenta o przeciętnej wrażliwości i progach tolerancji.

Wyrok NSA z 28.09.2021 r. (II GSK 829/21).

4. Treść zdania drugiego art. 15 § 1 ustawy z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 1967), dalej u.p.e.a., wskazuje, że postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia. Wprost zatem z tego przepisu wynika, że upomnienie, czy raczej doręczenie upomnienia przez wierzyciela zobowiązanemu, jest czynnością realizowaną poza postępowaniem egzekucyjnym; przed jego wszczęciem, gdyż dopiero po upływie 7 dni od doręczenia upomnienia możliwe jest wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Przez pierwszą czynność zmierzającą do wyegzekwowania należności z tytułu składek, o której mowa w art. 24 ust. 5b ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1933), należy rozumieć czynność zmierzającą bezpośrednio do wyegzekwowania zobowiązania, realizowaną w toku egzekucji, a zatem może to być wystawienie tytułu wykonawczego, dokonanie zajęcia, np. rachunku bankowego, czyli dokonanie *stricte* czynności egzekucyjnych. Wystawienia i doręczenia upomnienia (art. 15 u.p.e.a.) nie można zatem uznać za pierwszą czynność egzekucyjną skutkującą zawieszeniem biegu terminu przedawnienia należności składkowych.

Wyrok NSA z 9.02.2022 r. (I GSK 1210/21).

5. Istotne znaczenie podczas interpretacji art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1967) ma spójnik „oraz”, który wyraża w tym przepisie koniunkcję (złączenie dwóch lub więcej zdań za pomocą spójnika „i” lub „oraz”), zatem zwrot dotyczący „spełnienia wymagań jakościowych” odnosi się do pierwszego, jak i drugiego członu, a więc do olejów napędowych o kodzie CN 2710 19 41, a także do mieszanin tych olejów napędowych z biokomponentami.

Wyrok NSA z 24.02.2022 (I GSK 2247/18).

6. Pomiedzy przyznaniem promesy premii technologicznej a zawarciem umowy o wypłatę premii technologicznej mija pewien okres, w czasie którego może dojść do zaistnienia choćby jednej z przesłanek, o których mowa w art. 21d ust. 1 pkt 1–4 ustawy z 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 1079), które uniemożliwiają zawarcie umowy. Zaistnienie jednego ze wskazanych warunków, np. powstanie jakiegokolwiek zaległości z tytułu należności publicznoprawnych, uniemożliwia przyznanie pomocy finansowej. Nie można zatem przyjąć, że przyznanie promesy premii technologicznych przekraczających kwotowo ustalony limit tej pomocy może być uznane za wyczerpanie kwoty przeznaczonej na dofinansowanie projektów w rozumieniu art. 66 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z 11.07.2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz.U. z 2020 r. poz. 818).

Wyrok NSA z 27.04.2022 r. (I GSK 722/22).

7. Z art. 26 ust. 1 ustawy z 27.10.2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2089) wynika uprawnienie niepublicznych szkół do otrzymywania na każdego ucznia dotacji oświatowej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego będącej dla tych szkół organem rejestrującym, o ile w takich niepublicznych podmiotach realizowany jest obowiązek szkolny lub obowiązek nauki. Uprawnienie to jest jednak podmiotowo uwarunkowane posiadaniem statusu szkoły niepublicznej. Jego uzyskanie następuje po założeniu takiej szkoły, co w myśl art. 168 ust. 1 i 4 ustawy z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 2089) może nastąpić dopiero po złożeniu stosownego zgłoszenia oraz wpisie do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Inaczej mówiąc – nabycie statusu szkoły niepublicznej następuje po dokonaniu wpisu do stosownego rejestru, co wskazuje na konstytutywność takiego wpisu. Istotne jest przy tym, że wpis uzależniony jest od spełniania przez zgłaszającego wskazanych przez ustawodawcę warunków, które podstawowo wyliczone zostały w art. 168 ust. 4 Prawa oświatowego (a doprecyzowane w kolejnych ustępach) i które powinny być zawarte w zgłoszeniu.

Wyrok NSA z 24.05.2022 r. (I GSK 1557/21).

UCHWAŁY NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

1. W uchwale z 29.09.2021 r. (III FPS 1/21), wywołanej postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego o przedstawieniu do rozpoznania składowi siedmiu sędziów NSA zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przesądzone, że obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. nr 243 poz. 1623 ze zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. nr 63, poz. 613 ze zm.), 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.

U podstaw postępowania sądownoadministracyjnego w tej sprawie legł spór skarżącej spółki z o.o. z organami podatkowymi o nadpłatę w kwestii opodatkowania obiektów magazynowych (silosów), znajdujących się pod nimi tuneli oraz urządzeń technicznych znajdujących się na dachu silosów oraz w tunelach.

Zdaniem NSA sformułowany przez sąd odsyłający w ww. postanowieniu problem prawny wiązał się w pierwszej kolejności z koniecznością identyfikacji budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. O ile ustawodawca w ustawie – Prawo budowlane w sposób precyzyjny zdefiniował pojęcie budynku (art. 3 pkt 2) oraz obiektu małej architektury (art. 3 pkt 4), o tyle termin budowli skonstruowano w art. 3 pkt 3 na zasadach definicji negatywnej (budowlę stanowi każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury), uzupełniając ją przykładowym wyliczeniem typowych przykładów takich obiektów. To, co łączy pojęcia budynku, budowli i obiektu małej architektury, to zaliczenie tych trzech konstrukcji do kategorii obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.p.b. Czy jednak na gruncie prawa podatkowego wystarczającym kryterium, pozwalającym na rozpoznanie obiektu budowlanego jako budynku, jest wykazanie przezeń cech, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.?

Punktem wyjścia w procesie ustalania, do której z kategorii należy zaliczyć określony obiekt (budynek, budowla albo obiekt małej architektury), jest jego test, czy stanowi obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.p.b. Wynika to wprost z art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz pkt 2 u.p.o.l., w świetle których to regulacji użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;

2) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury.

Przepisy te nie były nowelizowane od początku ich wprowadzenia do ustawy podatkowej, tj. od 1.01.2003 r. Ewoluuowały natomiast przepisy Prawa budowlanego i miało to wpływ na trudności w zbudowaniu normy prawnej (jej odtworzenie wymaga sięgnięcia do dwóch, a czasem nawet trzech ustaw, z których tylko jedna mieści się w systemie prawa podatkowego), i to w sposób pozwalający na jednoznacznie ustalenie, jak zdefiniować budynek oraz budowlę, gdzie przebiega granica między tymi pojęciami.

Brak określonych w art. 3 pkt 1 pr. bud. cech obiektu budowlanego wyklucza możliwość identyfikowania takiego obiektu do którejkolwiek z kategorii wymienionych w tym przepisie i czyni bezprzedmiotowym prowadzenie dalszej weryfikacji, czy jest on budynkiem, czy też budowlą.

W literaturze prezentowany jest pogląd, w świetle którego ustalenie, że dany obiekt jest budowlą, wymaga potwierdzenia, iż jest obiektem budowlanym zgodnie z art. 3 pkt 1 pr. bud. oraz wykluczenia możliwości jego identyfikowania jako budynku (brak którejkolwiek z cech budynku wyszczególnionej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) albo obiektu małej architektury.

Zapatorywania te pozostają jednak w kolizji ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w wyroku z 13.09.2011 r. (P 33/09), który uznał, że za budowle dla celów podatkowych mogą zostać uznane jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 pr. bud., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową, mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące Prawo budowlane. Trybunał Konstytucyjny przyjął zatem, 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. Tym samym jedynie obiekty wyraźnie wymienione w art. 3 pkt 3 pr. bud., załączniku do tej ustawy oraz innych przepisach rangi ustawowej mogą być uznane za budowle stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wynika stąd, że do kategorii budowli objętych opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, jako przedmiot opodatkowania, mogą zostać zaliczone tylko te obiekty, które zostały wyszczególnione w ustawie, w tym przede wszystkim w art. 3 pkt 3 pr. bud.

Nie budzi wątpliwości identyfikowanie obiektu budowlanego jako budowli w przypadku, gdy jest ona wprost wymieniona w art. 3 pkt 3 pr. bud., a jednocześnie nie posiada którejkolwiek z cech budynku określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Zgodnie z art. 3 pkt 3 pr. bud., w brzmieniu odnoszącym się do realiów rozpoznawanej sprawy, przez budowlę należało rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z kolei w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. ustawodawca zawarł definicję budynku, zgodnie z którą przez budynek należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu

przepisów Prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Tej samej treści definicja budynku została zawarta w art. 3 pkt 2 pr. bud. Z art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 3 pkt 1 pr. bud. wynika, że za budynek może zostać uznany jedynie obiekt spełniający łącznie następujące kryteria:

- 1) jest obiektem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud.,
- 2) jest trwale związany z gruntem,
- 3) jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- 4) posiada fundamenty i dach.

Brak którejkolwiek z opisanych wyżej cech eliminuje możliwość kwalifikowania obiektu budowlanego do kategorii budynków. W konsekwencji taki obiekt budowlany, jeżeli został wymieniony wprost w katalogu zawartym w art. 3 pkt 3 pr. bud. (bądź w innych przepisach tej ustawy, załączniku do niej albo w przepisach rangi ustawowej), należy zaliczyć do budowli.

Zasadniczy wobec tego – z perspektywy sformułowanego pytania – problem sporny dotyczył rozstrzygnięcia, czy i w jakich przypadkach obiekt budowlany, wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud., a jednocześnie posiadający cechy budynku w rozumieniu art. 3 pkt 2 pr. bud., a także art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., powinien być kwalifikowany do budowli.

W ocenie składu orzekającego, skoro ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.:

1) odwołuje się do przepisów Prawa budowlanego jedynie w odniesieniu po pojęcia obiektu budowlanego (w istocie chodzi zatem o definicję z art. 3 pkt 1 pr. bud.);

2) Trybunał Konstytucyjny w wyroku P 33/09 nakazuje – przy identyfikowaniu budowli dla celów podatkowych – stosowanie art. 3 pkt 3 pr. bud., innych przepisów tej ustawy i załącznika do niej, lecz w „zmodyfikowanej” (zamkniętej) formule, to wyjątkowa specyfika m.in. takich budowli jak zbiorniki, których podstawowym parametrem technicznym jest przestrzeń (pojemność), a nie powierzchnia użytkowa, może determinować ich traktowanie, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., nawet jeżeli posiadają cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy. W przypadku budynków element powierzchni użytkowej – jako podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – uzupełnia dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości katalog cech budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Kolejna kwestia problemowa dotyczyła tego, jak należy postrzegać obiekty (budowle) wymienione w kategorii XIX załącznika do ustawy – Prawo budowlane. W pozycji tej ustawodawca posłużył się określeniem: „zbiorniki przemysłowe, jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów technicznych”. Powstają tu dwa pytania:

– po pierwsze, czy pojęcie „zbiornik” z art. 3 pkt 3 pr. bud. oznacza to samo co „zbiornik przemysłowy” z kategorii XIX załącznika, a jeśli tak, to

– po drugie, czy rodzaje zbiorników wymienione w ww. pozycji załącznika tworzą katalog zamknięty, jak mogłoby wynikać z wyroku TK P 33/09, czy też wyjaśniają jedynie, jak rozumieć pojęcie „zbiornik” z art. 3 pkt 3 pr. bud., poprzez wskazanie charakteru i ogólnych cech takich obiektów.

Należy zauważyć, że właściwe znaczenie takiego pojęcia nie jest możliwe bez wykorzystania wiedzy interpretatora o otoczeniu społecznym i gospodarczym prawa oraz o skutkach, jakie w tym otoczeniu powodują określone regulacje. W tym kontekście reguły wykładni funkcjonalnej pełnią rolę dookreślającą, uzupełniającą lub korygującą rezultat wykładni językowej.

Ustawodawca w art. 3 pkt 3 pr. bud. jako budowlę wymienił m.in. „zbiorniki”, nie definiując tego pojęcia. Wprawdzie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13.12.2017 r. (SK 48/15) stwierdził, że „argumentacja celowościowa, w tym funkcjonalna, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki”, to jednak z samej istoty konstrukcji „zbiornik” wynika, że jego podstawową cechą techniczną, przekładającą się na funkcje gospodarcze, jest pojemność, a nie powierzchnia użytkowa. Kategoria ta w języku potocznym może być postrzegana dość szeroko. Może to być zarówno „naczynie, urządzenie do zbierania i przechowywania lub transportu cieczy, gazów, pojemnik”, jak i zbiornik retencyjny, sztuczne jezioro itp. (por. *Uniwersalny słownik języka polskiego* pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003). Jednakowoż w kategorii XIX załącznika do ustawy – Prawo budowlane prawodawca skonkretyzował pojęcie „zbiornik”, posługując się określeniem „zbiorniki przemysłowe, jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów technicznych”. Zrozumienie znaczenia, czym jest zbiornik, jako wyrażenie normatywne nie jest możliwe bez dookreślenia poprzez zastosowanie argumentów funkcjonalnych odwołujących się do aspektu życiowego, a mianowicie stwierdzenie, że podstawową funkcją użytkową zbiornika jest zbieranie czegoś, a więc zgromadzenie jakiejś substancji w większej ilości, skupienie czegoś w większej liczbie. Dlatego też istotną cechą wyróżniającą jest jego pojemność, a więc objętość wnętrza, a nie powierzchnia użytkowa. Pojemność oznacza bowiem wielkość charakteryzującą zdolność do zgromadzenia pewnej ilości określonej substancji.

Jeżeli natomiast chodzi o znaczenie powierzchni użytkowej, to wiąże się ona z powierzchnią, z której korzysta się w sposób przynoszący jak najwyższy pożytek czy też eksploatację, czerpaniem z niej korzyści i jednocześnie z obowiązkiem zachowania jej substancji i dotychczasowego przeznaczenia.

Zauważyć należy, że w praktyce gospodarczej mamy do czynienia z innymi niż wymienione w kategorii XIX załącznika do ustawy – Prawo budowlane rodzajami zbiorników, jak np. komory fermentacyjne, zbiorniki biogazu rolniczego, które określane są jako „budowle rolnicze”. Zdaniem składu orzekającego należy przyjąć, że ustawodawca w kategorii XIX załącznika do ustawy – Prawo budowlane konkretyzuje w sposób ogólny pojęcie zbiorników, jakim posłużył się w art. 3 pkt 3 tej ustawy. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych obo-

wiązek podatkowy rozciągnięty został natomiast na budowle (a więc również zbiorniki) związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3). Zbiornik związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. to pojęcie szersze niż „zbiornik przemysłowy”, o którym mowa w kategorii XIX załącznika do Prawa budowlanego. Niemniej jednak skład orzekający jest zdania, że załącznik wskazuje pewne cechy charakterystyczne „zbiornika”, jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud., wyłączając z tego zakresu pewne kategorie, które w języku potocznym mogą być również postrzegane jako zbiornik (np. beczka na wodę deszczową, zbiornik retencyjny, sztuczne jezioro itp.). Za zbiornik w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. należy uznać zatem obiekt budowlany przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich (np. ziarno, cement), występujących w kawałkach (np. węgiel, rudy, kompostowane fragmenty organiczne) albo w postaci ciekłej (np. paliwa) lub gazowej, związany z prowadzeniem działalności gospodarczej podatnika, który nadto (z uwagi na jego cechy techniczne) nie jest przeznaczony realizacji innych celów.

Warto również przypomnieć, że stosownie do art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Innymi słowy, sentencja wyroku TK uznająca przepis za konstytucyjny pod warunkiem jego określonego rozumienia ma w całości walor powszechnego obowiązywania. Oznacza to w konsekwencji, że niedopuszczalne (niezgodne z Konstytucją RP) jest stosowanie w praktyce normy wywiedzionej z przepisu będącego przedmiotem kontroli przy rozumieniu przeciwnym do wskazanego w takiej sentencji (por. wyrok TK z 8.05. 2000 r., SK 22/99, OTK 2000/4, poz. 107). W rezultacie wiążący charakter ma tylko sentencja i możliwe jest takie jej doprecyzowanie poprzez uszczegółowienie i skontekstualizowanie, które doprowadzi do wykładni zgodnej z Konstytucją RP, co uczynił Naczelny Sąd Administracyjny w rozpoznawanej sprawie.

Skoro już z samej nazwy „zbiornik” wynika jego funkcja użytkowa, za zasadny uznać należy wniosek, że obiekt budowlany, posiadający cechy budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest zbiornikiem w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud., jeżeli został wytworzony (wzniesiony) dla realizacji takich celów gospodarczych i jednocześnie jego zasadnicze parametry techniczne od samego początku są wyznaczone przez pojemność (przestrzeń), a nie powierzchnię użytkową.

2. Mocą uchwały z 8.11.2021 r. (I OPS 2/21) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że alimenty, o których mowa w art. 8 ust. 3 pkt 3 ustawy z 12.03.2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.), nie stanowią należności uiszczanych przez dłużnika alimentacyjnego, czy to dobrowolnie, czy też podlegających ściągnięciu w drodze egzekucji sądowej, na rzecz funduszu alimentacyjnego.

Uchwała została wywołana wnioskiem Prokuratora Generalnego, który zwró-

cił uwagę na dwa przeciwstawne stanowiska orzecznicze sądów administracyjnych. Mianowicie według pierwszego z nich kwoty potrącone w prowadzonym względem dłużnika postępowaniu egzekucyjnym na poczet zaległości wobec funduszu alimentacyjnego mają charakter kwot alimentów świadczonych na rzecz „innych osób” w rozumieniu art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. Z kolei zgodnie z drugim, odmiennym poglądem, nie jest dopuszczalne pomniejszenie przychodu wnioskodawcy o zwrot świadczeń wypłaconych z funduszu alimentacyjnego.

Odnosząc się do ww. spornej kwestii, NSA podkreślił, że przepis art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. nie precyzuje, co należy rozumieć pod pojęciem alimenty, nie konkretyzuje też, czy chodzi o alimenty świadczone na bieżąco na rzecz osoby uprawnionej, czy też alimenty zaległe, a nadto czy zachodzą podstawy do pomniejszenia przychodu o kwoty uiszczane (czy to w wyniku egzekucji, czy dobrowolnie) na rzecz funduszu alimentacyjnego, o którym mowa w ustawie z 7.09.2007 r. o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz.U. z 2021 r. poz. 877 ze zm.). W ocenie NSA, jakkolwiek dostrzegalna jest merytoryczna relacja między art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. a art. 27 ust. 1 ustawy alimentacyjnej, to oba akty normatywne nie zawierają definicji określenia „alimenty”, podczas gdy dla rozstrzygnięcia ujawnionego problemu prawnego kluczowe jest rozumienie tego pojęcia.

Analiza piśmiennictwa oraz ustaw, w których unormowano kategorię „alimentów” – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodziny i opiekuńczy (Dz.U. z 2022 r. poz. 2140), ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2180), ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1855), ustawa alimentacyjna – prowadzi do ogólnego wniosku, zgodnie z którym we wszystkich tych przepisach chodzi o należność nazwaną „alimentami”, świadczoną wyłącznie na rzecz osoby uprawnionej, powstałą z mocy ustawy między osobami połączonymi węzłem rodzinnym oraz między innymi osobami, określonymi przez Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Już ta okoliczność powoduje, że nie sposób podzielić poglądu, że należności świadczone przez dłużnika na rzecz funduszu alimentacyjnego są alimentami pomniejszającymi przychód ustalany zgodnie z art. 8 ust. 3 u.p.s.

Kolejnym argumentem przemawiającym za tym, że regulacja art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. nie obejmuje zarówno alimentów świadczonych na rzecz osoby uprawnionej, jak i należności wyegzekwowanych od dłużnika na rzecz funduszu alimentacyjnego, jest to, że sam termin „alimenty” wiąże się z ukształtowaną w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym instytucją obowiązku alimentacyjnego. Celem tego obowiązku na płaszczyźnie moralnej jest uczynienie zadość wynikającemu z więzów rodzinnych obowiązkowi świadczenia pomocy tym członkom rodziny, którzy własnymi siłami i środkami nie mogą zaspokoić swych potrzeb bytowych. Zgodnie z art. 128 k.r.o. istota alimentacji polega na dostarczaniu środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania. Świadczenie dłużnika ma polegać na dostarczaniu środków utrzymania w pieniądzu albo naturze, a także na spełnianiu określonych usług lub czynności (art. 135

§ 2 k.r.o.). Treść obowiązku wynikającego ze stosunku alimentacyjnego określa również Kodeks rodzinny i opiekuńczy, stanowiąc, że zakres świadczeń alimentacyjnych zależy od usprawiedliwionych potrzeb uprawnionego oraz od zarobkowych i majątkowych możliwości zobowiązanego (art. 135 § 1). Treścią tego obowiązku jest dostarczanie środków utrzymania wyłącznie osobie uprawnionej, a więc zaspokojenie jej bieżących, usprawiedliwionych potrzeb, nie zaś spłacanie zadłużenia powstałego wobec funduszu alimentacyjnego.

Przeciwko przyjęciu, że alimenty w rozumieniu art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. to także należności uiszczane na rzecz funduszu alimentacyjnego, przemawia fakt, iż obowiązek alimentacyjny – obok realizacji celu ekonomicznego, jakim jest zapewnienie uprawnionemu niezbędnych środków materialnych pozwalających zaspokoić jego potrzeby – służy kształtowaniu właściwych wzorców postępowania w rodzinie, wpływa na umocnienie więzi i kształtuje wzajemne relacje między jej członkami. Realizacja tych celów jest możliwa jedynie w relacji między osobami uprawnionymi i zobowiązanymi do alimentacji, określonymi w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym. Skoro zatem obowiązek alimentacyjny realizowany jest w ramach nawiązanego stosunku alimentacyjnego, powstałego z mocy prawa, niezależnie od woli stron, wskutek istnienia określonych relacji rodzinnych, takich jak pokrewieństwo, powinowactwo czy przysposobienie, to zapłaty alimentów świadczonych przez zobowiązanego na rzecz tych osób uprawnionych nie można utożsamiać z kwotami należności wyegzekwowanych lub zwróconych przez dłużnika na rzecz funduszu alimentacyjnego w ramach nie prywatnoprawnego, lecz przecież, co istotne, publicznoprawnego zobowiązania.

NSA w składzie podejmującym uchwałę zauważył również, że przepis art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. zawiera regulację szczególną, która umożliwi pomniejszenie przychodu wyłącznie o enumeratywnie wymienione należności. Z art. 8 ust. 3 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. Przepisy art. 8 ust. 3 i 4 u.p.s. muszą być wykładane ściśle, a zatem rozszerzająca ich wykładnia nie jest dopuszczalna.

Wyjątek z art. 8 ust. 3 pkt 3 u.p.s. ma szczególnie silne uzasadnienie aksjologiczne wyłącznie z uwagi na interes uprawnionego do alimentacji i powinien być interpretowany ściśle. Skoro istota alimentów polega na ich regularnym świadczeniu, z pomniejszenia przychodu nie może korzystać ten zobowiązany, który popada w zadłużenie, doprowadzając do konieczności uruchomienia procedury, o której stanowi art. 27 ust. 1 i 3 ustawy alimentacyjnej. 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 (popelniając 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.

Potwierdzeniem zasadności tego stanowiska jest także regulacja art. 28 ust. 1 ustawy alimentacyjnej, w którym w wyraźny sposób odróżnia się należności wierzyciela alimentacyjnego od należności z tytułu zaliczki alimentacyjnej i świadczeń z funduszu alimentacyjnego. Podważenie powyższej argumentacji wymagałoby dokonania wykładni *contra legem*, zakwestionowania fundamentalnych zasad interpretacji prawa (nakaz ścisłej wykładni przepisów wprowadzających wyjątki od zasady), a także odejścia od dominującej w orzecznictwie linii, opartej na tych regułach wykładni.

3. Dnia 6.12.2021 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę o sygn. IFPS 2/21, w której przesądził, że 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 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) 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.

Podejmując przedmiotową uchwałę, NSA wyjaśnił, że w orzecznictwie sądowym wykształciły się dwa przeciwstawne poglądy. Wedle pierwszego z nich podpisanie formularza pisma ogólnego odnosi się do całości pisma i załączonych do niego plików. W orzeczeniach tych wywodzi się, że załączniki stanowią integralną część pisma, które zostało podpisane podpisem elektronicznym. Inaczej mówiąc, pismo ogólne, podpisane podpisem elektronicznym, zawiera załączniki do tego pisma, a tak ujęta całość jest jednym dokumentem elektronicznym. Na potwierdzenie stanowiska zawartego w tych orzeczeniach powołano się na oficjalne zasady funkcjonowania platformy ePUAP, w tym instrukcje i podręczniki dla tej platformy.

Natomiast w orzecznictwie reprezentującym przeciwny pogląd przyjmuje się, że literalne brzmienie art. 46 § 2a p.p.s.a. nie pozwala uznać, że podpisanie podpisem elektronicznym formularza pisma ogólnego skutkuje podpisaniem

także załączonej do tego pisma skargi. Jak wywodzi się w tych orzeczeniach, to strona postępowania decyduje, czy wpisze treść skargi do tego formularza i pismo to podpisze, czy też dołączy skargę jako załącznik do niego. W tym drugim przypadku strona ma obowiązek podpisania skargi.

Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności zwrócił uwagę na aspekty techniczne dotyczące spornego problemu prawnego i podkreślił, że ze względu na zasady wnoszenia pism za pośrednictwem platformy ePUAP zarówno pismo ogólne, jak i załączoną do niego skargę można uznać za podpisane podpisem zaufanym jedynie w znaczeniu technicznym, co potwierdza instrukcja do tej platformy. Nie oznacza to jednak, że mamy do czynienia z dokumentami elektronicznymi zawierającymi prawnie skuteczny podpis. Ponadto nie ulega wątpliwości, że wyodrębnienie pliku załącznika z dokumentu XML pozbawia ten załącznik waloru podpisanego dokumentu elektronicznego.

W ocenie składu orzekającego istotnym argumentem przemawiającym za przyjęciem tego, że wniesienie skargi za pomocą środków komunikacji elektronicznej wymaga odrębnego podpisania, jest to, że w sytuacji rozłączenia jej od formularza pisma ogólnego traci ona walor dokumentu elektronicznego podpisanego. Byłoby to niezgodne z obowiązującym rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L z 2014 r. nr 257, s. 73). Z punktu 61 preambuły do tego rozporządzenia wynika, że musi zostać zapewniona długoterminowa konserwacja informacji w celu zapewnienia prawnej ważności podpisów elektronicznych i pieczęci elektronicznych przez wydłużone okresy oraz zagwarantowana możliwość ich walidacji bez względu na przyszłe zmiany technologiczne. Zgodnie z powyższym niedopuszczalna jest sytuacja, by po rozłączeniu załącznika od pisma ogólnego nie zachował on żadnej ważności. Tak by się stało, gdyby załącznik do pisma ogólnego nie posiadał odrębnego podpisu.

Wykładnia art. 46 § 2a i 2b p.p.s.a. musi uwzględniać zasady komunikacji elektronicznej określone w przepisach powołanej ustawy. I tak zgodnie z art. 12b § 1 p.p.s.a. określony w ustawie warunek formy pisemnej uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny został podpisany w sposób, o którym mowa w art. 46 § 2a. W świetle ustawy o informatyzacji dokumentem elektronicznym jest stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na materiale lub urządzeniu służącym do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej (art. 3 pkt 2 w zw. z art. 3 pkt 1). Przez treść tego dokumentu należy rozumieć stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej. Tym samym treść, jako zbiór danych, musi spełniać wymagania ustawowe, tj. stanowić odrębną całość znaczeniową oraz być uporządkowana w określonej strukturze wewnętrznej. Ponadto ten zbiór danych powinien zostać zapisany na materiale lub urządzeniu służącym

do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej, czyli informatycznym nośniku danych. Pismo ogólne zawierające wyłącznie informację o załączonej do tego pisma niepodpisanej skardze nie jest odrębnym zbiorem danych zawierającym całość znaczeniową komunikatu kierowanego do sądu administracyjnego. Komunikat o merytorycznej treści zawiera natomiast, stanowiąca załącznik do tego pisma, skarga. W omawianym przypadku zasadnicza część znaczeniowa tego komunikatu zawarta jest bowiem poza dokumentem elektronicznym – pismem przewodnim – podpisanym podpisem elektronicznym i w ten sposób usankcjonowanym przez stronę. W sytuacji zatem, gdy formularz pisma ogólnego nie stanowi pisma strony w rozumieniu art. 45 p.p.s.a., jest swego rodzaju „kopertą”, do której zapakowane mogą być: pismo strony, np. skarga, i załączniki, np. pełnomocnictwo, wnioski o przyznanie prawa pomocy itd.

Artykuł 46 § 2a i § 2b p.p.s.a. reguluje materię odrębną od przedmiotu regulowanego instrukcją i zasadami wysyłania pism platformy ePUAP. W szczególności art. 46 § 2b p.p.s.a. nie odnosi się do załączników do pisma ogólnego wnoszonego za pośrednictwem platformy ePUAP. Przepis ten odnosi się do załączników w znaczeniu procesowym, jakim rozumie je art. 46 § 1 pkt 5 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem każde pismo strony powinno zawierać wymienienie załączników. Należy zwrócić uwagę w szczególności na art. 45 p.p.s.a., który stanowi, że pismo w postępowaniu sądowym (pismo strony) obejmuje wnioski i oświadczenia stron składane poza rozprawą. Pismo strony powinno zawierać określone elementy, o których mowa w art. 46 § 1 p.p.s.a., tj.: oznaczenie sądu, do którego jest skierowane, imię i nazwisko lub nazwę stron, ich przedstawicieli ustawowych i pełnomocników; oznaczenie rodzaju pisma; osnovę wniosku lub oświadczenia. Ponadto ustawodawca w art. 46 § 2 p.p.s.a. posługuje się również pojęciem „pierwszego pisma w sprawie” i formułuje wobec niego szczególne wymogi. W szczególności takie pismo powinno zawierać:

- oznaczenie miejsca zamieszkania, a w razie jego braku – adresu do doręczeń, lub siedziby i adresów stron, ich przedstawicieli ustawowych i pełnomocników,

- numer PESEL strony wnoszącej pismo, będącej osobą fizyczną, oraz numer PESEL jej przedstawiciela ustawowego, jeżeli są obowiązani do jego posiadania albo posiadają go, nie mając takiego obowiązku, lub

- numer w Krajowym Rejestrze Sądowym, a w przypadku jego braku – numer identyfikacyjny REGON albo numer w innym właściwym rejestrze lub ewidencji, albo numer identyfikacji podatkowej strony wnoszącej pismo, niebędącej osobą fizyczną, która nie ma obowiązku wpisu we właściwym rejestrze lub ewidencji, jeżeli jest ona obowiązana do jego posiadania,

- oznaczenie przedmiotu sprawy.

W praktyce pismo ogólne wnoszone za pośrednictwem platformy ePUAP nie spełnia warunków „pierwszego pisma w sprawie” (o ile nie zawiera wniosków i oświadczeń woli). Takie warunki spełnia natomiast skarga.

Należy wziąć pod uwagę także charakter samej skargi, która z zasady jest pismem strony, a nie załącznikiem do innego pisma. Skoro sąd orzeka o formalnej poprawności skargi, stosując przepisy Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, to w myśl tych przepisów pismem strony jest to pismo, które obejmuje wnioski i oświadczenia stron składane poza rozprawą. I właśnie to pismo powinno zostać uwierzytelnione przez stronę podpisem.

Z powyższego wynika, że skarga powinna być samodzielny dokumentem elektronicznym opatrzonym wymaganym podpisem. Oznacza to, że w przypadku odłączenia od formularza pisma ogólnego będzie dokumentem podpisanym podpisem zaufanym, podpisem kwalifikowanym lub podpisem osobistym. Jednocześnie dokument ten będzie mógł być przekazany pozostałym uczestnikom postępowania zgodnie art. 12b § 2 p.p.s.a. Ustanawia on bowiem wymóg przesłania dokumentów elektronicznych wniesionych do sądu uczestnikom, którzy komunikują się elektronicznie w sposób wskazany w art. 74a p.p.s.a.

Z tego względu uznanie, że skarga jest załącznikiem do formularza pisma ogólnego niewymagającym odrębnego podpisu, stanowi odwrócenie zasad obowiązujących w postępowaniu przed sądem administracyjnym i interpretowanie ich przez pryzmat warunków technicznych platformy ePUAP, co jest zabiegiem nieuprawnionym w świetle powołanych norm prawnych.

Należy również zwrócić uwagę na cel formalnego wymogu podpisania pisma strony w procesie sądownoadministracyjnym, a w szczególności pisma, jakim jest skarga. Funkcją podpisu pod skargą jest legitymizacja jej treści przez stronę postępowania, co tyczy się wszystkich elementów tego pisma, takich jak zakres zaskarżenia czy wnioski procesowe. Wymóg podpisania skargi stanowi jej element konstrukcyjny, o którym mowa w art. 57 § 1 p.p.s.a. Wymóg podpisania skargi ma zatem na celu legitymizację jej treści przez skarżącego albo przez osobę działającą w jego imieniu. Podpisanie pisma procesowego, a w szczególności skargi, potwierdza wolę skierowania do sądu administracyjnego środka prawnego o określonej treści. Jak trafnie podkreślono w literaturze przedmiotu, taka interpretacja zmierza do tego, aby nie było wątpliwości, czy w istocie strona załączyła do pisma ogólnego w platformie ePUAP zamierzoną treść skargi. Pewności tej brakuje, gdy podpisane zostało tylko pismo ogólne, które w swojej treści nie zawiera żadnych elementów skargi, ograniczając się do poinformowania o przesłaniu skargi jako załącznika do niego. Zatem interpretację przemawiającą za koniecznością odrębnego podpisania załącznika, a w szczególności skargi, wspiera wykładnia celowościowa.

Interpretacja dopuszczająca wnoszenie skargi w formie niepodpisanego załącznika do formularza pisma ogólnego jest sprzeczna nie tylko z celowościową wykładnią przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ale przede wszystkim z wykładnią językową tych przepisów. Z powołanych przepisów wynika, że podpisane powinno zostać pismo strony, a więc jej wnioski i oświadczenia składane poza rozprawą (art. 45 p.p.s.a.).

Zwrócić należy uwagę również na wykładnię systemową, która nakazuje

odwołać się do definicji dokumentu elektronicznego, skoro sformułowaniem tym posłużył się ustawodawca w art. 12b § 1 w zw. z art. 46 § 2a p.p.s.a. Jak wyżej wskazano, pismo ogólne zawierające wyłącznie informację o załączonej do tego pisma niepodpisanej skardze nie jest odrębnym zbiorem danych zawierającym całość znaczeniową komunikatu kierowanego do sądu administracyjnego.

Jako dodatkowy argument przemawiający za koniecznością odrębnego podpisywania podpisem elektronicznym załączników do formularza pisma ogólnego przesyłanego przez profil zaufany ePUAP podnieść należy także, że w przypadku sądu zasadniczo musi on załącznik (np. skargę) odłączyć od pisma ogólnego i przekazać stronie przeciwnej. Stąd celowym i przemyślanym zabiegiem było wprowadzenie obowiązku podpisywania załączników (z tego względu zawarto ww. przepis w Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, żeby realizować te zadania). Przykładowo załącznikami do pisma ogólnego mogą być skarga i wniosek o przyznanie prawa pomocy zawierający tzw. dane wrażliwe. W takiej sytuacji nie ulega wątpliwości, że konieczne jest odłączenie skargi od pozostałych plików. Powszechną praktyką pełnomocników jest też przysyłanie kilku skarg dołączonych do jednego pisma ogólnego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w tej sprawie, w której do pisma ogólnego dołączono trzy skargi. Nie ulega zatem wątpliwości, że skarga załączona do pisma ogólnego musi zostać samodzielnie podpisana podpisem zaufanym, podpisem kwalifikowanym lub podpisem osobistym.

4. W uchwale z 21.02.2022 r. (III FPS 2/21), wywołanej postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego o przedstawieniu do rozpoznania składowi 7 sędziów NSA zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przesądzono, że dodatnia wartość firmy (tzw. *goodwill*), rozumiana jako nadwyżka ceny nabycia nad wartością rynkową składników majątkowych przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nie stanowi prawa majątkowego w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.), dalej u.p.c.c.

W przedmiotowym postępowaniu wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego wzbudziła prawnopodatkowa kwalifikacja stanowiącej element ceny sprzedaży przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) dodatniej wartości firmy rozumianej jako nadwyżka ceny zakupu nad wartością rynkową jego składników majątkowych – w nawiązaniu do art. 16g ust. 2 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2014), dalej u.p.d.o.p., oraz art. 22g ust. 2 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1967), dalej u.p.d.o.f. – lub jako dodatnia różnica między ceną nabycia a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto (w nawiązaniu do art. 33 ust. 4 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2022 r. poz. 1488). Wartość ta, określana też terminem *goodwill*, stanowi mające znaczenie ekonomiczne niematerialne aktywo przedsiębiorstwa, określające jego reputację i pozycję rynkową, przejawiającą

się w zdolności do generowania zysków w przyszłości. Można ją także określić jako cenę zakupu oczekiwanych korzyści ekonomicznych nabywanych wraz z aktywami.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wątpliwości te ogniskują się wokół uznania dodatknej wartości firmy za prawo majątkowe, którego sprzedaż podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, albo zaniegowania takiej kwalifikacji prawnej i uznania *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. W niektórych orzeczeniach Naczelny Sąd Administracyjny uznał dodatknią wartość firmy za prawo majątkowe. Jednakże w orzecznictwie tego sądu został wyrażony pogląd przeciwny, zgodnie z którym *goodwill* jest pewną wartością ekonomiczną (sytuacją faktyczną), a nie prawem majątkowym.

Odnosząc się do kwestii określenia wartości firmy w ujęciu ściśle podatkowym, NSA zauważył, że wartość firmy została zdefiniowana w ustawach o podatkach dochodowych (art. 22g ust. 2–3 u.p.d.o.f., art. 16g ust. 2–3 u.p.d.o.p.). Przywołane regulacje wskazują na to, że podobnie jak w przypadku przepisów z zakresu rachunkowości, regulacje z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych mają na celu rozliczenie ceny nabycia przedsiębiorstwa w relacji do wartości środków trwałych oraz pozostałych składników majątku zbywcy. Oznacza to, że na wartość firmy składa się również podatek od czynności cywilnoprawnych. Definicja podatkowa wartości firmy nie została jednak skonstruowana dla celów opodatkowania jej podatkiem od czynności cywilnoprawnych, o czym nie należy zapominać, analizując możliwość jej potraktowania jako przedmiotu opodatkowania tym podatkiem. Wskazują na to przepisy, według których wartość liczbowa kalkulowana jako wartość firmy powinna obejmować związane z nią opłaty i inne wydatki, w tym podatek od czynności cywilnoprawnych. Tego podatku nie można natomiast obliczyć, nie znając podstawy opodatkowania, a więc wartości firmy.

W rozpatrywanym zagadnieniu na wykładnię przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych miały również wpływ regulacje prawa cywilnego. Niewyszczególnienie w tej ustawie sprzedaży przedsiębiorstwa oraz jego definicji powoduje, że podstawową kwestią, jaką należy rozstrzygnąć, jest to, czy analizowany problem powinien być rozważany wyłącznie na gruncie przepisów prawa podatkowego, czy też uprawnione jest przeniesienie analizy na grunt prawa cywilnego. Zasada spójności systemu prawa przy uwzględnieniu identyczności powyższych pojęć prawa podatkowego z pojęciami utrwalonymi w prawie cywilnym wymaga, obok wykładni językowej, także zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej, sięgającej właśnie do prawa cywilnego. Dokonując wykładni pojęcia „przedsiębiorstwo”, nie można pomijać regulacji Kodeksu cywilnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360), dalej k.c. Również w piśmiennic-

twie przyjmuje się, że pomimo niezawarcia *expressis verbis* odesłania do Kodeksu cywilnego przedsiębiorstwo rozumieć należy w kontekście uregulowań tego kodeksu.

Pojęcie przedsiębiorstwa funkcjonuje w ujęciu przedmiotowym, podmiotowym i funkcjonalnym. W art. 55¹ k.c. prawodawca zdefiniował przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym. Nie nawiązuje do podmiotu prowadzącego przedsiębiorstwo, lecz definiuje przedsiębiorstwo w sposób przedmiotowy przez wskazanie zespołu składników, które je tworzą. Składniki te są przy tym zorganizowane w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Wylczenie składników przedsiębiorstwa ma charakter otwarty, a prawodawca wskazał te składniki, które należą do ważniejszych składników przedsiębiorstwa rozumianego przedmiotowo. Składniki przedsiębiorstwa dzieli na niematerialne i materialne, wymieniając w pierwszej kolejności składniki niematerialne. Składniki niematerialne, pomimo że nie mają postaci fizycznej lub nie są w sposób wyraźny wykazane w bilansie albo też nie można podać ich wartości w pieniądzu, istotnie bowiem wpływają na wartość przedsiębiorstwa.

Składnikiem przedsiębiorstwa jest także *goodwill*. Pojęcie to, ukształtowane najpierw w krajach anglosaskich, oznacza nie tylko klientelę, która rozumiana jest jako utrwalone kontakty czy też współpraca z klientami, ale także renomę przedsiębiorstwa, fizyczną lokalizację jego działalności, wysokość udziału w rynku danych towarów czy usług. W literaturze polskiej do *goodwill* zalicza się m.in.: warunki rozwojowe przedsiębiorstwa, jego pozycję na rynku, stałość klienteli, zorganizowanie personelu, dobrą renomę, przygotowanie fachowe załogi, organizację, stałość systemu kooperacji. Jest charakterystyczne, że prawodawca w wykazie składników przedsiębiorstwa w art. 55¹ k.c. nie wymienia żadnych składników niematerialnych, które nie mają wyraźnej regulacji prawnej i nie występują w języku prawnym (nawet jeżeli pojawiają się w języku prawniczym). Pominięto zatem nie tylko takie składniki, jak jakość organizacji, potencjał ludzki itp., ale również takie jak *goodwill*. Niemniej składniki te należy traktować jako część przedsiębiorstwa, ponieważ prawodawca wyraźnie wskazuje, że w skład przedsiębiorstwa wchodzi zarówno elementy niematerialne, jak i materialne. Składniki niematerialne i materialne przedsiębiorstwa są bowiem względem siebie komplementarne i łącznie przesądzają o dochodach generowanych przez przedsiębiorstwo oraz o jego wartości rynkowej jako dobru o charakterze inwestycyjnym.

Sprzedaż przedsiębiorstwa oznacza zatem zbycie na podstawie umowy sprzedaży zbioru rzeczy oraz praw majątkowych wchodzących w jego skład oraz takiego ich zestawienia, które zawiera wartość ekonomiczną. Przy sprzedaży przedsiębiorstwa dokonuje się sprzedaży szeregu rzeczy i praw majątkowych oraz takich okoliczności faktycznych i prawnych, które składają się na wyższą jego wartość niż wartość zbioru pojedynczych rzeczy i praw. Okoliczność, że wartość firmy jest elementem zrelatywizowanym do samego pojęcia przedsiębiorstwa, nie oznacza, że automatycznie stanowi ona prawo mająt-

kowe. *Goodwill* nie jest ani rzeczą, ani prawem majątkowym, nie jest bowiem związany z żadnym uprawnieniem mającym swe źródło w przepisach prawa, jak również nie odpowiada mu żaden obowiązek świadczenia lub powstrzymywania się od określonych działań przez inne podmioty. Pomimo wymiaru finansowego wartość firmy nie jest zatem prawem majątkowym, a w rezultacie nie powinna zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Wynika to z tego, że skoro nie może być przedmiotem obrotu (sprzedaży), to nie ma również cechy zbywalności. Przyjmuje się, że prawa majątkowe stanowiące mienie muszą mieć charakter majątkowy, czyli mieć wartość majątkową w obrocie bez względu na to, czy są zbywalne (mogą stanowić przedmiot obrotu), czy też są niezbywalne jako ściśle związane z określoną osobą, a także niezależnie od tego, czy mają za przedmiot rzecz. Pojęcie prawa majątkowego jest rozumiane w doktrynie prawa cywilnego szeroko, obejmuje ono również pewne stany faktyczne, z których wynikają konkretne uprawnienia lub roszczenia mające wartość majątkową i traktowane w obrocie jak prawa majątkowe.

Oznacza to, że wartość firmy (*goodwill*), a zwłaszcza wartość majątkowa, którą ona reprezentuje, nie może być przedmiotem sprzedaży jako czynności opodatkowanej na podstawie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Nabyciem translatywnym rzeczy lub prawa, tj. jej przedmiotem, może być tylko to, co istnieje przed jej dokonaniem (zawarciem umowy sprzedaży) i co podlega sprzedaży. Przedmiot sprzedaży nie może być nabywany konstytutywnie, a mianowicie w ten sposób, że powstaje on dopiero z momentem dokonania czynności. Wartość zaś nie istnieje przed sprzedażą przedsiębiorstwa. Zwraca się uwagę, że nawet gdyby w księgach podatkowych zbywcy występowała pozycja pod nazwą „wartość firmy”, to nie mogłaby ona zostać nabyta, ponieważ nie reprezentuje składnika mienia o charakterze zbywalnym.

De lege lata prawodawca nie czyni przedmiotem podatku od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, lecz sprzedaż poszczególnych jego składników, i to tylko tych, które są rzeczami lub prawami majątkowymi (może to być jedynie postulat *de lege ferenda* pod adresem prawodawcy). Rozpatrując wartość firmy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, należy zatem pamiętać o tym, że w przypadku przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części opodatkowaniu będą podlegać wyłącznie jego poszczególne elementy. Będą to poza tym wyłącznie takie elementy, które będą jedynie stanowić identyfikowalne rzeczy i prawa. Skoro przedsiębiorstwo stanowi zbiór składników majątkowych, to tak też należy traktować jego sprzedaż – jako sprzedaż rzeczy oraz praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa. Jako następstwo uznania przedsiębiorstwa za zbiór składników majątkowych należy zatem przyjąć, że sprzedaż przedsiębiorstwa to nie sprzedaż całości, a poszczególnych jego składników, opodatkowanych właściwą dla nich stawką podatku od czynności cywilnoprawnych zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a i b u.p.c.c. W konsekwencji

w praktyce gospodarczej może dojść do sytuacji, w której w zależności od wartości firmy, tj. istniejącego stanu faktycznego, ostateczna cena przedsiębiorstwa będzie mniejsza, większa lub równa wartości rynkowej poszczególnych składników majątkowych wchodzących w jego skład. Dlatego m.in. na potrzeby opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych prawodawca w art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. (przepis ten został zmieniony ustawą z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2006 r. nr 222 poz. 1629) odstąpił od kryterium ceny sprzedaży ze względu na subiektywny charakter tego miernika. Podstawą opodatkowania jest zatem suma wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych składających się na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

Jeśli wartość firmy powstaje jako wartość majątkowa dopiero w momencie nabycia oraz co do zasady nie powinna składać się z praw majątkowych, trudno ją jako taką traktować. Przedstawiona powyżej analiza „wartości firmy” dowodzi, że nie sposób na gruncie prawa podatkowego, a w szczególności ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, przyjąć, że podlega ona opodatkowaniu jako prawo majątkowe. Sprzeciwia się temu definicja tego pojęcia na gruncie prawa zarówno bilansowego, jak i cywilnego. Nie można więc konstruować możliwości opodatkowania, bazując jedynie na związku „wartości firmy” z przedsiębiorstwem jako zbiorem składników majątkowych. Nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za prawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie – zgodnie z art. 217 Konstytucji RP – należą do sfery wyłącznej kompetencji organów władzy prawodawczej. To władza publiczna, a nie podległe jej podmioty, musi ponosić konsekwencje niedoskonałego ukształtowania regulacji podatkowej.

5. Mocą uchwały z 7.03.2022 r. (I FPS 4/21) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności doręczone stronie, która miała ustanowionego pełnomocnika, z naruszeniem art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej, należy uznać za niewiążące w rozumieniu art. 212 w zw. z art. 239 tej ustawy także wtedy, gdy strona lub jej pełnomocnik wnieśli od niego zażalenie.

Powyższe zagadnienie prawne wyłoniło się w toku rozpoznawania przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając zarzuty skargi kasacyjnej, uznał, że w sprawie występują wątpliwości interpretacyjne dotyczące skutków, jakie należy przypisać dokonaniu z naruszeniem art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej doręczeniu postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, którego wydanie przewidziane zostało w art. 239b Ordynacji podatkowej. W tym zakresie orzecznictwo jest bez wątpliwości rozbieżne. Z jednej bowiem strony uznaje się, że gwarancyjna funkcja przepisów o doręczeniu decyzji w ogóle nie pozwala na akceptację sytuacji, w której pełnomocnik jest pomijany, a w rezultacie do-

ręczenie decyzji z pominięciem pełnomocnika jest bezskuteczne, wniesione zaś od niej odwołanie – niedopuszczalne (art. 228 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Z drugiej zaś strony, z powołaniem się na tę samą funkcję gwarancyjną, przyjmuje się, że taka wadliwość doręczenia decyzji powinna być pominięta, jeżeli nie wywoła ujemnych dla strony skutków procesowych, a należy ją uwzględnić w przypadku, gdy powoduje skutki materialnoprawne. Natomiast ze względu na okoliczność, że działanie przez pełnomocnika zasadniczo jest wyborem strony, dopuszcza się możliwość, aby to strona zdecydowała, jakie skutki należy przypisać pominięciu pełnomocnika przy doręczaniu decyzji.

Rozstrzygając tę kwestię, NSA wskazał, że zasadą jest doręczanie pism stronie lub jej przedstawicielowi (art. 145 § 1 Ordynacji podatkowej). Wyjątek od powyższej zasady przewidziano w art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. Przy czym ten przepis ma charakter *lex specialis* w stosunku do art. 145 § 1 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że ustanowienie pełnomocnika wyłącza zasadę doręczania bezpośrednio stronie. Zatem w przypadku gdy strona ma ustanowionego pełnomocnika, jedynie doręczenie tego pisma pełnomocnikowi jest prawnie skuteczne. Pominięcie pełnomocnika i doręczenie pisma bezpośrednio stronie nie wywołuje skutków prawnych. Czynność doręczenia w takiej sytuacji jest wadliwa, a zatem bezskuteczna.

Przepisy postępowania pełnią funkcję gwarancyjną przede wszystkim w stosunku do strony postępowania. Dotyczy to unormowań nakładających określone obowiązki na organ administracji publicznej prowadzący postępowanie. Owa funkcja gwarancyjna jest szczególnie widoczna w zakresie przepisów regulujących doręczenia. Te normy prawne nakładają na organ podatkowy obowiązek dokonywania doręczeń pism w określonej formie i w określonym trybie. Ma to stanowić gwarancję, że strona postępowania będzie powiadomiona o wszystkich istotnych czynnościach toczącego się postępowania, w konsekwencji czego będzie mogła chronić swoje prawa. W ten sposób realizowane są dyrektywy zasady czynnego udziału stron w postępowaniu.

Z uwagi na ochronny charakter przepisów o doręczeniach nie jest dopuszczalne, aby skutki błędu organu podatkowego w zakresie realizacji tych norm prawnych były przerzucane na stronę postępowania.

Charakter gwarancyjny mają także przepisy umożliwiające działanie strony za pośrednictwem pełnomocnika. Strona nie ma bowiem prawnego obowiązku samodzielnego działania w toku postępowania podatkowego. Może dokonywać czynności za pośrednictwem ustanowionego przez siebie pełnomocnika. Tym pełnomocnikiem może być osoba profesjonalna, czy też niemająca takich przymiotów, ale wspierająca stronę w postępowaniu podatkowym. Chodzi tu o szeroko pojmowaną pomoc stronie. Celem ustanowienia przez stronę pełnomocnika jest to, aby ten prowadził jej sprawę. Stanowi to wyraz staranności w zakresie prowadzenia swych spraw. To pełnomocnik procesowy ma w sposób profesjonalny pilnować w toku postępowania interesów podatnika.

Przepis art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej łączy w sobie funkcje gwarancyjne wynikające z unormowań dotyczących doręczeń oraz przepisów odnoszących się do działań strony za pośrednictwem pełnomocników. Zgodnie z treścią tej normy prawnej jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie. Jak bowiem wspomniano powyżej, pełnomocnik ma w sposób profesjonalny pilnować interesów strony. Strona może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanego pisma organu podatkowego. Stąd też nałożony na ten organ obowiązek komunikowania się bezpośrednio z pełnomocnikiem, z pominięciem samej strony. Strona postępowania administracyjnego, ustanawiając pełnomocnika, chroni się przed skutkami niezajomości prawa, a jeżeli organ administracji pomija pełnomocnika w toku czynności postępowania administracyjnego, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa.

Szczególnie widoczne jest to przy doręczeniach postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Doręczenie takiego postanowienia organu podatkowego pierwszej instancji nie tylko rozpoczyna bieg terminu do wniesienia zażalenia (skutek procesowy). Przy czym warto podkreślić, że wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji. Oznacza to, że po doręczeniu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wierzyciel od razu może zainicjować postępowanie egzekucyjne w celu wyegzekwowania obowiązku wynikającego z nieostatecznej decyzji, co z kolei wywołać może również daleko idące skutki materialnoprawne. Zastosowanie środków egzekucyjnych może bowiem doprowadzić do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej). Strona zaś nie zawsze musi zdawać sobie sprawę z tak daleko idących skutków w zakresie prawa materialnego. W treści postanowienia zawarte jest przecież tylko pouczenie, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego (art. 217 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej).

Uwzględnienie powyższych uwag powoduje, że należy uznać za bezskuteczne doręczenie postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności bezpośrednio stronie, z pominięciem ustanowionego pełnomocnika. Przyjęcie odmiennej tezy, tj. że mimo naruszenia art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej doręczenie jest skuteczne, albowiem stronie zakomunikowano treść postanowienia, a organ podatkowy uzewnętrznił swoją wolę, niweczyłoby funkcje gwarancyjne tego przepisu. Czyniłoby tę regulację wręcz zbędną. Organ podatkowy, doręczając takie postanowienie bezpośrednio stronie, łamie w sposób oczywisty obowiązek doręczenia tego aktu pełnomocnikowi strony.

Skoro czynność procesowa doręczenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności stronie, która miała ustanowionego pełnomocnika, była wadliwa, albowiem naruszała art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej, to doręczenie nie miało miejsca. W konsekwencji doręczenie aktu jest bezskutecz-

ne. Brak skutecznego doręczenia powoduje, że nie powstają żadne skutki materialnoprawne ani procesowe będące następstwem prawidłowego doręczenia. W szczególności postanowienie nie wchodzi do obrotu prawnego w rozumieniu art. 212 w zw. z art. 219 Ordynacji podatkowej. Nie rozpoczyna swojego biegu termin do wniesienia środka zaskarżenia. Organ podatkowy nie może konwalidować tej wadliwej czynności. Zobowiązany jest jedynie do ponowienia czynności doręczenia postanowienia ustanowionemu pełnomocnikowi.

W istocie więc postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności doręczone stronie, która miała ustanowionego pełnomocnika, z naruszeniem art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej, nie jest wiążące dla organu podatkowego w rozumieniu art. 212 w zw. z art. 219 Ordynacji podatkowej. Akt ten nie został skutecznie wprowadzony do obrotu prawnego.

Wadliwość doręczenia decyzji czy postanowienia nie może stanowić podstawy wniosku o wznowienie postępowania opartej na przesłance określonej w art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Ustawodawca jednoznacznie bowiem określił, że wznowienie postępowania dotyczy wyłącznie decyzji i postanowień ostatecznych. W przypadku zaś wadliwego doręczenia stronie z pominięciem ustanowionego pełnomocnika akt nie wchodzi do obrotu prawnego i nie rozpoczyna się bieg terminu do jego zaskarżenia.

W wielu orzeczeniach składy orzekające sądów administracyjnych wskazywały, że fakt terminowego złożenia odwołania od decyzji doręczonej w sposób wadliwy świadczy o dotarciu decyzji do osoby, która złożyła odwołanie. Złożenie zatem odwołania od decyzji organu pierwszej instancji oznacza, że decyzja ta weszła do obrotu prawnego – w rozumieniu art. 212 Ordynacji podatkowej. Podkreśla się, że określony w art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej obowiązek doręczenia decyzji pełnomocnikowi i liczenie terminu do wniesienia odwołania od daty doręczenia pełnomocnikowi został ustalony w interesie stron postępowania. Jeżeli zatem wadliwe doręczenie decyzji bezpośrednio stronie, a nie pełnomocnikowi, nie wywołało finalnie braku takiego rodzaju reakcji procesowych, które mogłaby ona normalnie realizować, gdyby doręczenie nastąpiło do rąk pełnomocnika, to naruszenie to może nie mieć istotnego wpływu na wynik sprawy, plasowany wyłącznie w sferze procesowej.

Powyższego stanowiska nie sposób zaakceptować z dwóch powodów.

Po pierwsze, według tego poglądu ocena skuteczności doręczenia uzależniona byłaby od aktywności procesowej strony. Jeśli bowiem podmiot ten złożyłby w terminie środek zaskarżenia pomimo naruszenia przez organ podatkowy art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej, to faktycznie dokonałby konwalidacji wadliwej czynności organu. Nie można zatem różnicować sytuacji w zależności od tego, czy został wniesiony w terminie środek zaskarżenia, czy też tej czynności procesowej zaniechano.

Po drugie, w wielu wypadkach środek zaskarżenia składany jest celowo. Stronie bowiem zależy na usunięciu stanu niepewności wynikającego z braku wprowadzenia do obrotu prawnego aktu wadliwie doręczonego. Dąży ona zatem

do uzyskania wypowiedzi procesowej organu podatkowego, w której zostanie potwierdzona bezskuteczność doręczenia.

Z uwagi na bezpieczeństwo obrotu adresat postanowienia, które nie weszło do obrotu prawnego, powinien mieć pewność co do bezskuteczności doręczenia. Można wyróżnić kilka sposobów stwierdzenia tego stanu.

Po pierwsze, przez złożenie zażalenia – w konsekwencji czego organ wyda postanowienie o niedopuszczalności zażalenia. Po drugie, w drodze odmowy wszczęcia postępowania nadzwyczajnego, gdy złożono wniosek o jego przeprowadzenie. To usunięcie stanu niepewności co do wadliwości doręczenia jest niezwykle istotne w przypadku postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Decyzja nieostateczna, której postanowieniem nadano rygor natychmiastowej wykonalności, może podlegać przymusowemu wykonaniu już po doręczeniu tego postanowienia. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje jego wykonania. Zastosowanie środka egzekucyjnego może doprowadzić do przerwania biegu terminu przedawnienia. Strona w postępowaniu egzekucyjnym, w stanie prawnym obowiązującym po 30.07.2020 r., będzie mogła jedynie doprowadzić do zawieszenia postępowania egzekucyjnego, wnosząc zarzut w sprawie egzekucji administracyjnej, oparty na podstawie z art. 33 § 2 pkt 5 ustawy z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Oznacza to, że wniesienie zażalenia na postanowienie wadliwie doręczone nie konwaliduje tej czynności.

6. Naczelny Sąd Administracyjny podjął 25.04.2022 r. uchwałę II FPS 1/22, w której przesądził, że „1. Użyty w art. 138e § 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa zwrot «we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego» należy rozumieć w ten sposób, że odwołuje się on do wynikającego ze stosunku podstawowego materialnego zakresu pełnomocnictwa szczególnego, co oznacza, że może ono obejmować każdą sprawę należącą do właściwości organu podatkowego, do której stosuje się przepisy tej ustawy. 2. Jednakże do wywołania skutku procesowego konieczne jest złożenie pełnomocnictwa szczególnego do akt sprawy w konkretnym postępowaniu prowadzonym przed organem podatkowym, stosownie do art. 138e § 3 Ordynacji podatkowej”.

Powyższe zagadnienie prawne wyłoniło się w toku rozpoznawania przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej. Dotyczyło ono wątpliwości odnoszących się do wykładni użytego w art. 138e § 1 Ordynacji podatkowej zwrotu „we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego”. W przedstawionych w postanowieniu NSA dwóch liniach orzeczniczych sądy odmiennie interpretują ten zwrot. Świadczy to o istnieniu poważnego zagadnienia prawnego, wymagającego jednoznacznego rozstrzygnięcia w uchwale w celu ujednoczenia zapatrywań prawnych w ważkiej kwestii mającej wpływ na działanie administracji skarbowej i sytuację podatników, w tym na realizację zasad: pewności obrotu prawnego, powszech-

ności opodatkowania oraz zasadę równości wobec prawa. Konsekwencją wykładni powołanego przepisu jest przesądzenie przez skład poszerzony skutku procesowego złożenia do „akt sprawy” pełnomocnictwa szczególnego, o czym jest mowa w art. 138e § 3 Ordynacji podatkowej.

W pierwszej kolejności skład podejmujący uchwałę zauważył, że w Ordynacji podatkowej przepisy dotyczące pełnomocnictwa zawarte są w rozdziale 3a Działu IV Postępowanie podatkowe. Nie ulega zatem wątpliwości, że mają one zastosowanie do postępowania podatkowego. To natomiast może zostać wszczęte na żądanie strony lub z urzędu (art. 165 § 2 Ordynacji podatkowej). Jednocześnie wybrane przepisy ww. Działu IV, w tym dotyczące pełnomocnictwa, mają na mocy odesłań odpowiednie zastosowanie do innych niż postępowanie podatkowe procedur uregulowanych w Ordynacji podatkowej, o czym poniżej.

Z przepisu regulującego wszczęcie postępowania podatkowego można wyprowadzić wniosek, że następuje ono zasadniczo w formie postanowienia (art. 165 § 2 Ordynacji podatkowej). Jednak wyjątkowo nie wydaje się i nie doręcza postanowienia w postępowaniach w sprawach wymienionych w art. 165 § 5 Ordynacji podatkowej. Wymienione w tym przepisie postępowania są zatem postępowaniami podatkowymi. Część z nich, tj. postępowanie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji, nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji czy zabezpieczenia, mają charakter incydentalny (wpadkowy) i związane są z tzw. postępowaniem głównym. Konsekwencją ich przedmiotu i immanentnego związku z postępowaniem głównym jest to, że pełnomocnictwo złożone w sprawie głównej obejmuje automatycznie występowanie także w tych tzw. sprawach wypadkowych, o charakterze akcesoryjnym względem tzw. postępowania głównego. Wskazany powyżej przepis nie wymienia – co wymaga podkreślenia – postępowań prowadzonych w tzw. trybach nadzwyczajnych, które kwalifikować należy jako sprawy główne.

Tym samym oddzielnymi sprawami w znaczeniu procesowym są czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, zwykłe postępowanie podatkowe, tryby nadzwyczajne postępowania podatkowego, egzekucja administracyjna.

Kontrola podatkowa uregulowana jest w Ordynacji podatkowej w Dziale VI, a czynności sprawdzające – w Dziale V. Przepisy o kontroli podatkowej przewidują jej podjęcie z urzędu (art. 282 Ordynacji podatkowej), a także stanowią, że poza wyjątkami wskazanymi w ustawie, o zamiarze jej przeprowadzenia zawiadamia się kontrolowanego (art. 282b § 1 Ordynacji podatkowej). Ustawodawca używa pojęcia „kontrolowany”, nie posługuje się natomiast takimi pojęciami jak: „strona”, „akta sprawy” czy też „postępowanie podatkowe”. Przepisy tych działów (V i VI) Ordynacji podatkowej zawierają także odrębne regulacje dotyczące udziału pełnomocnika w tych sprawach (zob. np. art. 285 czy 291d § 1 Ordynacji podatkowej). Relacje pomiędzy postępowaniem podatkowym a wskazanymi powyżej innymi procedurami z Ordynacji podatkowej zostaną omówione na przykładzie kontroli podatkowej.

Artykuł 292 Ordynacji podatkowej zamieszczony w Dziale VI dotyczącym kontroli podatkowej zawiera odesłanie, zgodnie z którym w sprawach nieuregulowanych stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 3a Działu IV Ordynacji podatkowej. Na podstawie przepisu odsyłającego należy wyprowadzić trzy podstawowe wnioski, tj. po pierwsze – w kontroli podatkowej można ustanowić pełnomocnika, po drugie – w przypadku pełnomocnictwa szczególnego pełnomocnik przystępuje do kontroli od chwili złożenia pełnomocnictwa; wreszcie po trzecie – złożenie takiego pełnomocnictwa możliwe jest po skutecznym zawiadomieniu kontrolowanego o zamiarze przeprowadzenia kontroli bądź po wszczęciu kontroli podatkowej, o której się nie zawiadamia, gdyż wcześniej byłoby to niedopuszczalne. Nie ma zatem możliwości złożenia w organie podatkowym pełnomocnictwa szczególnego „na wypadek” wszczęcia kontroli bądź postępowania podatkowego. Zabezpieczeniu interesów strony w tak szerokim zakresie służy bowiem inna instytucja – pełnomocnictwo ogólne. Temu celowi nie może służyć samo w sobie pełnomocnictwo szczególne złożone podczas kontroli podatkowej, nawet jeśli sposób jego zredagowania jest w tym zakresie odpowiednio szeroki (pełnomocnictwo obejmujące np. sprawę dotyczącą danego podatku w ramach kontroli podatkowej i postępowania podatkowego).

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 (art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej). W tym przypadku konieczne jest zatem doręczenie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego. Dopiero z tą chwilą możliwe jest dokonywanie przez stronę tego postępowania jakichkolwiek czynności procesowych, na przykład udzielenia pełnomocnictwa i złożenia stosownego dokumentu w tym zakresie do akt sprawy. Wyjątek dotyczy jedynie pełnomocnictwa ogólnego, które – jak już wyjaśniono – ma charakter „generalny”. Pełnomocnik co do zasady przystępuje do postępowania, które musi się już toczyć. Twierdzenie przeciwne zaprzecza regułem logiki. Byłoby dopuszczalne tylko w sytuacji wyraźnej regulacji ustawowej (o czym poniżej). Nawet jeżeli postępowanie jest inicjowane wnioskiem strony, to dokument pełnomocnictwa można złożyć skutecznie najwcześniej wraz z tym wnioskiem.

W kontekście powyższego należało dodatkowo zauważyć, że kontrola podatkowa i wszczęte w jej wyniku postępowanie podatkowe mogą toczyć się przed różnymi organami, co wynika wprost z art. 18c oraz art. 18ca Ordynacji podatkowej. Regulacje te zostały wprowadzone do Ordynacji podatkowej od 1.01.2016 r., a zatem w tym samym czasie, w którym dokonano zmian przepisów odnoszących się do instytucji pełnomocnictwa. Zmiany we wskazanych obszarach można oceniać jako ze sobą spójne, przy czym obrazują one wyraźnie

zamiar ustawodawcy co do doprecyzowania instytucji pełnomocnictwa, w tym skutków procesowych jego złożenia.

Argumentację o konieczności przedłożenia pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym pomimo złożenia go wcześniej podczas kontroli podatkowej wspierają przepisy dotyczące kontroli celno-skarbowej. Mają one bowiem charakter wyjątkowy. Kontrola celno-skarbowa może bowiem automatycznie przekształcić się w postępowanie podatkowe. W takim przypadku, zgodnie z art. 83 ust. 1b ustawy z 16.11. 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 422), pełnomocnictwo szczególne złożone podczas kontroli celno-skarbowej zachowuje skuteczność także w toku postępowania podatkowego, przekształconego z kontroli celno-skarbowej. Przepis ten byłby zbędny, jeżeli obowiązywałaby zasada ogólna, w myśl której raz złożone pełnomocnictwo szczególne obejmujące swoim zakresem inne niż postępowanie podatkowe procedury, np. kontrolną czy czynności sprawdzające, automatycznie skutkowałoby umocowaniem pełnomocnika w postępowaniu podatkowym.

Specyfika kontroli celno-skarbowej spowodowała zatem wprowadzenie elementu procedury automatycznej. Pełnomocnictwo procesowe, niezależnie od tego, czy swoim zakresem obejmuje postępowanie podatkowe, nie musi być złożone ponownie w tym postępowaniu. Ustawodawca ingeruje zatem również w sferę materialnoprawną stosunku podstawowego, który mógł przecież obejmować tylko fazę kontrolną. Automatyzm tej procedury polega na tym, że do zaniechania skutku reprezentowania strony w postępowaniu podatkowym konieczna jest ingerencja stron stosunku podstawowego pełnomocnictwa. Wynika to jednak wprost z uregulowania ustawowego i stanowi wyjątek od zasady, jakim jest obowiązek złożenia pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, czyli do akt sprawy.

W Ordynacji podatkowej brak jest sformułowanej wprost definicji pojęcia „akta sprawy”. Jednak ustalenie zakresu znaczenia tego zwrotu jest możliwe w drodze wykładni art. 171a § 1 Ordynacji podatkowej. W tym celu nie jest zatem konieczne odwoływanie się do języka potocznego. Na podstawie zamieszczonego w art. 292 Ordynacji podatkowej wyłączenia odnośnie do stosowania w kontroli podatkowej art. 171a § 1 Ordynacji podatkowej, z punktu widzenia analizowanego problemu będącego przedmiotem postawionego pytania prawnego, przyjąć należało, że termin „akta sprawy” zastrzeżony jest wyłącznie do postępowania podatkowego. Wobec tego nie można przyjąć, by w kontroli podatkowej zakładano akta sprawy w rozumieniu tego ostatniego przepisu. Został on usytuowany w Dziale IV Ordynacji podatkowej, a więc tym samym dziale, który zawiera przepisy o pełnomocnictwie.

Przepisy o pełnomocnictwie stosuje się odpowiednio do kontroli podatkowej. Jednakże zwrot „akta sprawy” użyty w art. 138e § 3 Ordynacji podatkowej, zważywszy na podaną już argumentację, wskazuje, że konieczne jest złożenie pełnomocnictwa do akt sprawy w postępowaniu podatkowym, niezależnie od tego, czy zostało ono złożone wcześniej do akt kontroli podatkowej.

Ustosunkowując się do wyrażonego w orzecznictwie poglądu, zgodnie z którym użyte w art. 138e § 1 Ordynacji podatkowej pojęcie „sprawa podatkowa” ma charakter materialny, to rzeczywiście w każdej materialnie rozumianej sprawie można ustanowić pełnomocnika i treść pełnomocnictwa może być niemal nieograniczona. Może ono obejmować, tak jak pełnomocnictwo ogólne, wszystkie sprawy należące do właściwości organu podatkowego, a nawet inne sprawy. Okoliczność ta nie uchyla jednak obowiązku przedłożenia dokumentu pełnomocnictwa do akt sprawy w jej procesowym rozumieniu. Ponownie podkreślić należy, że zakres pełnomocnictwa jest konsekwencją stosunku podstawowego, jednak skutek procesowy następuje dopiero po jego złożeniu do akt konkretnej sprawy. Zasada ta obowiązuje we wszystkich procedurach prowadzonych na podstawie ustawy, nie tylko w postępowaniu podatkowym. Wyjątkiem jest pełnomocnictwo ogólne, stworzone wyłącznie na potrzeby procedur uregulowanych przepisami Ordynacji podatkowej. Dodać należy, że poglądu przeciwnego nie wspiera treść art. 181 Ordynacji podatkowej, bo zakres kontroli i postępowania podatkowego nie musi być tożsamy. Z przepisów prawa nie wynika natomiast obowiązek organu poszukiwania pełnomocnictwa i badania jego zakresu złożonego w innych procedurach bądź czynnościach uregulowanych w Ordynacji podatkowej.

Ustawodawca, poczynawszy od 1.01.2016 r., zrealizował podnoszony od lat postulat pełnomocników i wprowadził do Ordynacji podatkowej instytucję pozwalającą na kompleksowe reprezentowanie jednostki we wszelkich sprawach należących do właściwości organu podatkowego, w postaci pełnomocnictwa ogólnego. Zmiany te miały na celu uporządkowanie tej materii i zabezpieczenie interesów zarówno pełnomocników, jak i mocodawców.

Przepisy o pełnomocnictwie zawarte w Ordynacji podatkowej mają charakter obiektywny w tym znaczeniu, że ich zasadniczym celem jest zabezpieczenie pewności obrotu prawnego w relacjach z organami podatkowymi. Wadliwość w zakresie reprezentacji strony rodzi bowiem doniosłe skutki procesowe i materialnoprawne. Prawidłowa interpretacja tych przepisów jest zatem gwarancją zgodnego z prawem funkcjonowania administracji skarbowej, co pozostaje w bezpośrednim związku z poszanowaniem praw jednostki. W takim też ujęciu interpretacja wspomnianych przepisów nie może być postrzegana jako bardziej lub mniej przyjazna dla któregośkolwiek z podmiotów uczestniczących w obrocie prawnym z udziałem administracji skarbowej.

Na tle powyższych konstatacji zauważenia wymagało również i to, że obowiązek złożenia pełnomocnictwa szczególnego do akt danej sprawy podatkowej toczącej się w ramach konkretnej procedury podatkowej uregulowanej w Ordynacji podatkowej nie może być traktowany jako wyraz nadmiernego formalizmu, tym bardziej że istnieje możliwość skorzystania z instytucji pełnomocnictwa ogólnego. Dwie odrębne instytucje, tj. pełnomocnictwo ogólne i szczególne, nie mogą w założeniu wywoływać tego samego skutku procesowego. Odmienne zapatrywanie oznaczałoby bowiem w istocie, że przynajmniej jedna z nich byłaby zbędna.

Na podstawie zatem wykładni systemowej art. 138e § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej stwierdzić należało, że w pierwszym z paragrafów ustawodawca dał wyraz materialnoprawnemu charakterowi pełnomocnictwa szczególnego; w drugim zaś prawodawca uwypuklił aspekt proceduralny związany z posługiwaniem się tego rodzaju pełnomocnictwem.

Uwzględniając powyższe oraz art. 138a Ordynacji podatkowej dotyczący pełnomocnictwa ogólnego, przyjęć należało, że materialna treść pełnomocnictwa szczególnego ogranicza w zasadzie wyłącznie definicja pełnomocnictwa ogólnego. Pełnomocnictwo szczególne może dotyczyć szerokiego zakresu działania i rozumienia sprawy, ale nie może to zmieniać zasadniczej reguły przyjętej przez ustawodawcę, że istnieje obowiązek legitymowania się takim pełnomocnictwem odrębnie dla każdej z procedur przewidzianych w Ordynacji podatkowej.

ABSTRACT

dr hab. Jan Chmielewski

The author is a professor at the Kozminski University in Warsaw, an employee of the General Administrative Chamber of the Supreme Administrative Court.

Supreme Administrative Court – case law review (July 2021–June 2022)

This review of the case law covers selected judicature from the second half of 2021 and the first half of 2022. The review consists of (final) decisions, judgments and resolutions passed in the indicated period. They concern both procedural and substantive issues in the field of broadly understood administrative law, including tax law, covered by the jurisdiction of all chambers of the Supreme Administrative Court.

Keywords: *jurisprudence, the Supreme Administrative Court, resolutions, judgments, decisions*

dr hab. Jan Chmielewski

ORCID: 0000-0001-5818-7339; e-mail: jchmielewski@nsa.gov.pl

Autor jest profesorem Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, pracownikiem Izby Ogólnoadministracyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego.