

WSPÓŁCZESNE  
PROBLEMY ORZECZNICZE  
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH  
POLSKI I CZECH

---

SOUČASNÉ  
JUDIKATURNÍ PROBLÉMY  
SPRÁVNÍCH SOUDŮ  
POLSKA A ČESKÉ  
REPUBLIKY

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY

ZESZYTY NAUKOWE

Sądownictwa

Administracyjnego

SOUČASNÉ JUDIKATURNÍ PROBLÉMY SPRÁVNÍCH SOUDŮ  
POLSKA A ČESKÉ REPUBLIKY

Materiály z jednání polsko-české pracovní skupiny  
soudců správních soudů

Krakov, 11. až 13. června 2023

speciální číslo

rok XX/2024

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY

ZESZYTY NAUKOWE

Sądownictwa

Administracyjnego

---

WSPÓŁCZESNE PROBLEMY ORZECZNICZE  
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH POLSKI I CZECH

Materiały ze spotkania polsko-czeskiej grupy roboczej  
sędziów sądów administracyjnych

Kraków, 11–13 czerwca 2023 r.

numer specjalny

---

rok XX/2024

WYDAWCA  
Naczelny Sąd Administracyjny

**KOMITET REDAKCYJNY**

**REDAKCJA**

REDAKTOR NACZELNY prof. dr hab. Janusz Trzcziński  
ZASTĘPCY REDAKTORA NACZELNEGO: dr Anna Dumas,  
prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz  
SEKRETARZ REDAKCJI mgr Małgorzata Sawicka-Jezierczuk

**RADA PROGRAMOWA**

**CZŁONKOWIE**

prof. dr hab. Barbara Adamiak, dr Stefan Babiarsz, prof. dr hab. Wojciech Chróścielewski,  
prof. dr hab. Jacek Chlebny, mgr Irena Chojnacka, prof. dr hab. Roman Hauser,  
dr Andrzej Kisielewicz, sędzia NSA Małgorzata Korycińska,  
prof. dr hab. Piotr Korzeniowski, prof. dr hab. Wojciech Piątek,  
sędzia NSA Jan Rudowski, sędzia NSA Jerzy Siegień, prof. dr hab. Andrzej Skoczylas,  
dr hab. Marcin Wiącek, sędzia NSA Maria Wiśniewska, prof. dr hab. Zbigniew Witkowski,  
prof. dr hab. Andrzej Wróbel, prof. dr hab. Marek Zirk-Sadowski

**MIĘDZYNARODOWI CZŁONKOWIE**

Dr., Dr. h.c. mult. Eckart Hien, Univ.-Prof. Dr. Clemens Jabloner,  
Prof. JUDr. Jan Filip, Sędzia Olof Olsson, Prof. Dr. Dr.h.c.mult. Rainer Arnold,  
Prof. dr Georges Ravarani, Prof. dr hab. Virgilijus Valančius

\*

redaktor tematyczny – dr Anna Chmielarz-Grochal  
redaktor językowy – mgr Justyna Woldańska  
redaktor statystyczny – dr Michał Szwast

\*

**NUMER SPECJALNY**

**Recenzenci:**

*prof. dr hab. Hubert Izdebski*  
*Prof. JUDr. Jan Filip*

**Redakcja i korekta:**

*Anna Chmielarz-Grochal*  
*Agnieszka Czaplicka*  
*Przemysław Florjanowicz-Błachut*  
*Małgorzata Szyszkowska (język czeski)*

**Tłumaczenie:**

*PBT Podgórskie Biuro Tłumaczeń Sp. z o.o.*

**Opracowanie graficzne:**

*Jacek Brzozowski*

\*

**ADRES REDAKCJI**

Naczelny Sąd Administracyjny  
00-011 Warszawa, ul. G.P. Boduena 3/5  
tel. 22 551-67-25, e-mail: [msawicka@nsa.gov.pl](mailto:msawicka@nsa.gov.pl); [www.nsa.gov.pl/zeszyty-naukowe.php](http://www.nsa.gov.pl/zeszyty-naukowe.php)

© Copyright by Naczelny Sąd Administracyjny  
Warszawa 2024

ISSN 1734-803X  
Nr indeksu 204358

Wersją podstawową (referencyjną) czasopisma jest wersja papierowa.

Skład i łamanie: ANDYTEX, Warszawa  
Druk i oprawa: Drukarnia PRINT GROUP Sp. z o.o. Szczecin

**WSPÓŁCZESNE  
PROBLEMY ORZECZNICZE  
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH  
POLSKI I CZECH**

# TABLE OF CONTENTS

Preface .....	9
<i>Prof. dr hab. Jacek Chlebny (judge and president of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Challenges for to the refugee procedure in times of crisis at the border</b> .....	13
Summary .....	21
<i>JU Dr. PhDr. Karel Šimka (judge and president of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic)</i>	
<b>How to successfully implement a strategic investment – example of nuclear power plants</b> .....	23
Summary .....	41
<i>Dr hab. Kazimierz Bandarzewski (judge of the Voivodeship Administrative Court in Cracow)</i>	
<b>Creation of a site occasionally used for bathing</b> .....	43
Summary .....	57
<i>Dr Mirosław Gdesz (judge of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw)</i>	
<b>Evolution of the simplified public roads construction rules regulated by the special-purpose Road Act</b> .....	58
Summary .....	72
<i>Dr Mariusz Kotulski (judge at the Voivodeship Administrative Court in Cracow)</i>	
<b>Simplification of procedures vs. restriction of parties' rights in so-called special-purpose acts</b> .....	73
Summary .....	82
<i>Marian Wolanin (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Legal aspects of the construction of critical infrastructure (procedural aspects of construction permits and resolution of conflicts of values)</b> .....	83
Summary .....	96
<i>JUDr. Barbara Pořízková (judge and vice-president of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic)</i>	
<b>Purpose of double taxation agreements</b> .....	97
Summary .....	111
<i>Dr Anna Dumas (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Double taxation agreements concluded between Poland and the Czech Republic in the casa-law of Polish administrative courts</b> .....	112
Summary .....	132
<i>Mgr. Ing. Lenka Bursíková (judge and vice-president of the Voivodship Court in Prague)</i>	
<b>Current case-law of the CJEU in the area of VAT in the practice of Czech administrative courts</b> .....	133
Summary .....	141
<i>Małgorzata Niezgodka-Medek (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Value added tax (VAT) as a European tax</b> .....	142
Summary .....	150
<i>Ryszard Pęk (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Value added tax treatment of activities carried out by public authorities in the light of the case-law of the Court of Justice of the European Union and of the Supreme Administrative Court of Poland</b> .....	151
Summary .....	164

# SPIS TREŚCI

Wstęp .....	9
<i>Prof. dr hab. Jacek Chlebny (sędzia i prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego)</i>	
<b>Wyzwania dla procedury uchodźczej w czasie kryzysu na granicy .....</b>	<b>13</b>
Summary .....	21
<i>JU Dr. PhDr Karel Šimka (sędzia i prezes Najwyższego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej)</i>	
<b>W jaki sposób z sukcesem zrealizować inwestycję strategiczną – przykład elektrowni jądrowych .....</b>	<b>23</b>
Summary .....	41
<i>Dr hab. Kazimierz Bandarzewski (sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie)</i>	
<b>Utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiei .....</b>	<b>43</b>
Summary .....	57
<i>Dr Mirosław Gdesz (sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie)</i>	
<b>Ewolucja uproszczonych zasad realizacji dróg publicznych uregulowanych w specustawie drogowej .....</b>	<b>58</b>
Summary .....	72
<i>Dr Mariusz Kotulski (sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie)</i>	
<b>Uproszczenie procedur a ograniczanie praw stron w tzw. specustawach .....</b>	<b>73</b>
Summary .....	82
<i>Marian Wolanin (sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego)</i>	
<b>Aspekty prawne budowy infrastruktury strategicznej (aspekty proceduralne pozwoleń na budowę i rozwiązywanie konfliktu wartości) .....</b>	<b>83</b>
Summary .....	96
<i>JUDr. Barbara Pořízková (sędzia i wiceprezes Najwyższego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej)</i>	
<b>Cel umów o unikaniu podwójnego opodatkowania .....</b>	<b>97</b>
Summary .....	111
<i>Dr Anna Dumas (sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego)</i>	
<b>Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte pomiędzy Polską a Czechami w orzecznictwie sądów administracyjnych .....</b>	<b>112</b>
Summary .....	132
<i>Mgr. Ing. Lenka Bursíková (sędzia ds. sądownoadministracyjnych i wiceprezes Sądu Wojewódzkiego w Pradze)</i>	
<b>Aktualne orzecznictwo TSUE w obszarze podatku VAT w praktyce czeskich sądów administracyjnych .....</b>	<b>133</b>
Summary .....	141
<i>Małgorzata Niezgódka-Medek (sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego)</i>	
<b>Podatek od towarów i usług (VAT) jako podatek europejski .....</b>	<b>142</b>
Summary .....	150
<i>Ryszard Pęk (sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego)</i>	
<b>Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług działalności prowadzonej przez organy władzy publicznej na tle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego .....</b>	<b>151</b>
Summary .....	154



# WSTĘP

W dniach 11–13 czerwca 2023 r. w Krakowie odbyło się VIII spotkanie polsko-czeskiej grupy roboczej sędziów sądów administracyjnych. Spotkania sędziów stały się tradycją, która ma uzasadnienie historyczne i opiera się na woli merytorycznej i życzliwej współpracy. Sprzyja jej podobne, niejednokrotnie zbieżne, podejście sędziów do aktualnych zagadnień prawnoustrojowych sądownictwa administracyjnego w Europie oraz problemów orzeczniczych. Nawiązana w 2011 r. współpraca pozwoliła na stworzenie platformy dyskursu prawniczego wzbogaconego doświadczeniem sędziowskim. Ma to szczególne znaczenie dla rozwoju ponad 100-letnich tradycji czeskiego i polskiego sądownictwa administracyjnego, nawiązujących historycznie do dorobku austriackiego Trybunału Administracyjnego w Wiedniu, w którym – w tym samym okresie, przed 1918 r. – orzekali późniejsi pierwsi prezesi Najwyższego Sądu Administracyjnego Republiki Czechosłowackiej Ferdinand Pantůček (1863–1925) oraz polskiego Najwyższego Trybunału Administracyjnego Jan Sawicki (1859–1940).

Tematyka dotychczasowych spotkań koncentrowała się na kwestiach ogólnoustrojowych dotyczących pozycji, organizacji oraz funkcjonowania czeskiego i polskiego sądownictwa administracyjnego, a także skuteczności sądowej kontroli administracji publicznej. Sędziowie wymieniali się doświadczeniami w zakresie stosowania prawa europejskiego, omawiali też aktualne, ważne zagadnienia problemowe pojawiające się w orzecznictwie sądowym w obszarze prawa migracyjnego, dostępu do informacji publicznej, ochrony danych osobowych czy informacji niejawnych, prawa podatkowego, szkolnictwa wyższego, zagospodarowania przestrzennego. Dorobek spotkań odbywających się już od ponad dekady został utrwalony w monografiach pokonferencyjnych wydanych przez Naczelny Sąd Administracyjny w roku 2016 oraz 2018.

Numer specjalny czasopisma „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” jest zbiorem opracowań przygotowanych przez uczestników ostatniego spotkania czeskich i polskich sędziów sądów administracyjnych w Krakowie. Było ono okazją do wymiany poglądów i doświadczeń orzeczniczych dotyczących europejskiego prawa azylowego oraz wyzwań dla procedury uchodźczej w sytuacjach kryzysowych (sędzia TSUE Jan Passer, sędzia Sądu Okręgowego w Pradze David Kryska, prezes NSA Jacek Chlebny), umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (wiceprezes Najwyższego Sądu Administracyjnego Czech Barbara Pořízková, prezes WSA w Krakowie sędzia NSA Anna Dumas), podatku od towarów i usług

jako podatku europejskiego (sędzia Sądu Okręgowego w Pradze Lenka Bursíková, sędzia NSA Małgorzata Niezgódka-Medek) oraz prawno-proceduralnych problemów związanych z budową infrastruktury strategicznej (prezes Najwyższego Sądu Administracyjnego Czech Karel Šimka, sędzia NSA Marian Wolanin, sędzia WSA w Krakowie Mariusz Kotulski). Wystąpienia opierały się na formule koreferatu, co pozwoliło na zidentyfikowanie i poddanie pod dyskusję tych spośród analizowanych zagadnień, które potwierdzały zarówno zbieżności, jak i odmienności prawa oraz praktyki sądowej w Czechach i w Polsce. Dopełnieniem dyskusji zapoczątkowanej podczas spotkania w Krakowie są przekazane do publikacji opracowania autorstwa sędziego NSA Ryszarda Pęka, sędziego WSA w Warszawie Mirosława Gdesza oraz sędziego WSA w Krakowie Kazimierza Bandarzewskiego.

Publikacja stanowi kolejny istotny wkład w rozwój polsko-czeskiej współpracy sądowej, jest potwierdzeniem otwartego i przyjacielskiego dialogu sędziów sąsiadujących państw. Zamieszczone w niej opracowania, przygotowane z perspektywy sędziów sądów administracyjnych, którzy często są również przedstawicielami nauki prawa obu krajów, mogą być cennym materiałem poznawczym dla szerszego grona sędziów i innych osób zainteresowanych bieżącymi problemami orzeczniczymi, w tym także sędziów słowackiego sądownictwa administracyjnego. W obradach w Krakowie po raz pierwszy bowiem uczestniczyli, w charakterze obserwatorów, prezes słowackiego Najwyższego Sądu Administracyjnego Pavol Nad' oraz wiceprezes Marián Trenčan.

Dziękuję wszystkim za udział w ostatnim spotkaniu polsko-czeskiej grupy roboczej sędziów sądów administracyjnych oraz za cenny wkład w przygotowanie tej publikacji. Szczególne podziękowania kieruję do Prezesa NSS Karela Šimki, z którym mam przyjemność podtrzymywać tradycję spotkań zapoczątkowaną przez prezesów najwyższych sądów administracyjnych Czech i Polski – Josefa Baxę i Romana Hausera, a kontynuowaną przez ich następców – Prezesa NSS Michala Mazanca i Prezesa NSA Marka Zirk-Sadowskiego. Mam nadzieję, że kolejne konferencje sędziów sądów administracyjnych będą okazją do poszerzania i wzmacniania tej współpracy, także z udziałem sędziów słowackich.

*Prezes NSA Jacek Chlebny*

\*

Europa Środkowa to obszar specyficzny. Wiemy o nim, że istnieje, trudno jednak określić dokładnie, gdzie on się zaczyna, a gdzie kończy. Można postawić pytanie, czy zachodnie Niemcy należą do Europy Środkowej. Podobne wątpliwości dotyczą północno-zachodniej Rumunii, zachodniej Ukrainy oraz niemieckiej części Szwajcarii. Są natomiast kraje, które jednoznacznie zaliczymy do Europy Środkowej. Z pewnością są to Czechy – małe pod względem geograficznym, od zachodu sąsiadujące z terytorium Niemiec. Podobnie jak Polska, choć różniąca się od Czech pod względem zajmowanego obszaru, populacji, historii i znaczenia strategicznego, a jednocześnie – ze względu na swoje położenie geograficzne – będąca również krajem bałtyckim i poniekąd wschodnioeuropejskim.

Geografia to tylko jeden z aspektów, który rozważamy, zaliczając poszczególne kraje do obszaru środkowoeuropejskiego. Drugim jest historia – tutaj z pewnością istotne jest wspólne dziedzictwo monarchii habsburskiej oraz ogólny wpływ niemiecko-austriackiej kultury, polityki i prawa od początku epoki nowożytnej do XX wieku. Choć historia Polski – kraju, który, zanim odzyskał niepodległość w 1918 r., był przez długi czas podzielony pomiędzy Prusy, Austrię i Rosję – jest pod tym względem bardziej skomplikowana niż historia Czech, których ziemie prawie przez cztery stulecia, od XVI w. do 1918 r., nieprzerwanie stanowiły część monarchii habsburskiej, to jednak również w Polsce austriacka i niemiecka kultura prawna i administracyjna miała zasadniczy wpływ na kształtowanie się nowoczesnego narodu polskiego, a następnie na tworzenie nowego polskiego państwa narodowego.

Okres komunistyczny pomiędzy końcem II wojny światowej a rokiem 1989 przyniósł wprawdzie znaczne obniżenie poziomu kultury prawnej i administracyjnej w obu państwach (w Czechach miało to miejsce w większym stopniu niż w Polsce, która – w przeciwieństwie do uległej Czechosłowacji – nawet w czasach komunizmu starała się przeciwstawiać sowieckiej władzy imperialnej). Jednak udało się to później zniwelować w ciągu następnych ponad 30 lat wolności. Obecnie Polska i Czechy to wiarygodne i dobrze funkcjonujące państwa prawa, w których prawa człowieka są szanowane i chronione przez efektywny wymiar sprawiedliwości.

Jako członkowie Unii Europejskiej napotykamy na takie same problemy prawne jak Portugalia, Francja, Szwecja czy też Bułgaria albo Litwa. Jednak nasze korzenie prawne i związana z nimi koncepcja prawa, rola prawa, rola sędziego i orzecznictwa sądów są znacznie bliższe w relacjach czesko-polskich niż np. czesko-portugalskich. Dlatego właśnie podczas debat prawniczych dobrze rozumiemy się nawzajem, podobnie jak rozumiemy Słowaków, Austriaków, Niemców, jak również Węgrów czy Słoweńców. Europa Środkowa pozostaje w naszej świadomości jako specyficzne wspólne dziedzictwo nawet w obrębie wielkiej wspólnoty państw Unii Europejskiej, w której to samo prawo do pewnego stopnia obowiązuje wszystkich – od zachodu po wschód i od północy po południe. Dlatego dobrze jest rozmawiać i rozwiązywać wspólne problemy prawne, czy to w ramach bilateralnej współpracy czesko-polskiej, czy też przy okazji innych spotkań z bliskimi sąsiadami środkowoeuropejskimi. Letnie spotkanie w Krakowie w 2023 r., już ósme z kolei, ponownie pokazało, jak wzbogacające i ciekawe są takie debaty oraz jak dużą mają wartość merytoryczną. Z niecierpliwością oczekuję kolejnego wspólnego spotkania polskich i czeskich sędziów!

*Prezes NSS Karel Šimka*



*Prof. dr hab. Jacek Chlebny*

[Uniwersytet Łódzki;

sędzia i prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego;

OID: <https://orcid.org/0000-0002-4955-478X>]

## Wyzwania dla procedury uchodźczej w czasie kryzysu na granicy<sup>1</sup>

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono znaczenie projektowanego Nowego Paktu o Migracji i Azylu dla kontroli masowej migracji i wojny hybrydowej na granicy. Obowiązek ochrony granicy zewnętrznej Unii należy pogodzić z prawem cudzoziemca do uzyskania ochrony międzynarodowej. Procedury graniczne mogą stanowić właściwą odpowiedź na kryzys na granicy polsko-białoruskiej. Ich podstawowa wartość polega na zagwarantowaniu prawa uchodźcy do indywidualnego postępowania z zachowaniem zasady *non-refoulement*, a z drugiej strony pozwalają minimalizować zagrożenia dla bezpieczeństwa państwa, które niesie niekontrolowana migracja.

**Słowa kluczowe:** wojna hybrydowa, procedury graniczne, dostęp do procedury w sprawie udzielenia ochrony, kontrola przesiewowa, zawrócenie cudzoziemca na granicy, kontrola przesiewowa obywateli państw trzecich na granicach zewnętrznych

### 1. Ograniczenie praw cudzoziemców nielegalnie i zbiorowo przekraczających granicę

**M**asowy napływ imigrantów na granicy polsko-białoruskiej spowodował przyjęcie w polskim porządku prawnym regulacji ograniczających prawa cudzoziemców nielegalnie przekraczających granicę<sup>2</sup>. W rozporządzeniu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 20 sierpnia 2021 r. przyznano Straży Granicznej kompetencje do zawracania cudzoziemców przekraczających granicę polsko-białoruską poza przejściami granicznymi<sup>3</sup>. Kolejnym

<sup>1</sup> Publikacja powstała w związku z realizacją projektu badawczego na podstawie decyzji Dyrektora Narodowego Centrum Nauki nr DEC-2020/37/B/HSS/00975. Tekst artykułu został przygotowany do druku przed przyjęciem Nowego Paktu o Migracji i Azylu.

<sup>2</sup> Szerzej na temat zmian w polskich przepisach wprowadzonych w związku z sytuacją na granicy polsko-białoruskiej, por. J. Chlebny, *Zawrócenie cudzoziemca na granicy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2023, nr 5, s. 9–30.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 20 sierpnia 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie czasowego zawieszenia lub ograniczenia ruchu granicznego na określonych przejściach granicznych, Dz.U. poz. 1536. Na podstawie § 3 ust. 2b zmienionego rozporządzenia z dnia 13 marca 2020 r. (Dz.U. z 2023 r. poz. 1403; dalej: rozporządzenie graniczne) funkcjonariusze Straży Granicznej uzyskali kompetencję do zawracania do linii granicy państwowej cudzoziemców, którzy zostali ujawnieni poza zasięgiem terytorialnym przejścia granicznego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zakwestionował legalność działania Straży Granicznej i uznał, że § 3 ust. 2b rozporządzenia granicznego nie może stanowić podstawy do zawracania cudzoziemców, ponieważ przepis ten został wydany poza granicami upoważnienia ustawowego, np. wyroki WSA w Białymstoku z 15 września 2022 r., II SA/Bk 492/22 (prawomocny; zob. wyrok NSA z 9 stycznia 2024 r., II OSK 2749/22); z 13 kwietnia 2023 r., II SA/Bk 145/23 (prawomocny, nie został zaskarżony

krokiem była nowelizacja przepisów ustaw dotyczących cudzoziemców<sup>4</sup>. Na podstawie art. 303b CudzU komendant placówki Straży Granicznej uzyskał kompetencję do wydania postanowienia nakazującego opuszczenie terytorium Polski cudzoziemcowi zatrzymanemu niezwłocznie po nielegalnym przekroczeniu granicy połączonego z zakazem ponownego wjazdu na terytorium Rzeczypospolitej Polski i innych państw obszaru Schengen. Złożony w takiej sytuacji wniosek o udzielenie ochrony międzynarodowej pozostawia się bez rozpoznania na podstawie art. 33 ust. 1a OchrCudzU, chyba że cudzoziemiec przybył bezpośrednio z terytorium, na którym jego życiu lub wolności zagrażało niebezpieczeństwo prześladowania lub ryzyko wyrządzenia poważnej krzywdy, oraz przedstawił wiarygodne przyczyny nielegalnego wjazdu i złożył wniosek o udzielenie ochrony międzynarodowej niezwłocznie po przekroczeniu granicy. Wykonywanie przyznanych organom nowych kompetencji nie może naruszać zasady *non-refoulement*<sup>5</sup>. Postanowienie wydane na podstawie art. 303b CudzU, zawierające nakaz opuszczenia terytorium Polski, powinno w związku z tym zawierać ustalenia, z których wynika, że nie narusza ono zasady *non-refoulement*. Prowadzone czynności na granicy powinny jednocześnie gwarantować, że zagrażający bezpieczeństwu państwa imigranci nie zostaną wpuszczeni na terytorium Polski<sup>6</sup>.

Próbę kompleksowej regulacji migracji i udzielania ochrony cudzoziemców stanowi projektowany Nowy Pakt o Migracji i Azylu<sup>7</sup>. Z punktu widzenia poruszanych w tekście zagadnień i kryzysu na granicy polsko-białoruskiej najważ-

---

do NSA) i wyrok z 30 maja 2023 r., II SA/Bk 244/23 (prawomocny, nie został zaskarżony do NSA). Składane przez cudzoziemców skargi na czynność zawrócenia do granicy były uwzględniane przez WSA w Białymstoku. Sąd stwierdzał bezskuteczność zaskarżonej czynności i stwierdził naruszenie zasady *non-refoulement* i zakazu zbiorowego wydalania.

<sup>4</sup> Na podstawie ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o cudzoziemcach oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1918) dodano dwa przepisy: art. 303b do ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2024 r. poz. 796 ze zm.; dalej: CudzU) i art. 33 ust. 1a do ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1504; dalej: OchrCudzU).

<sup>5</sup> Przestrzegania zasady *non-refoulement* wymaga art. 33 ust. 1 Konwencji dotyczącej statusu uchodźców, sporządzonej w Genewie w dniu 28 lipca 1951 r. (Dz.U. z 1991 r. Nr 119, poz. 517; dalej: Konwencja genewska) i art. 3 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: EKPC). Na temat źródeł zasady i jej znaczenia dla cudzoziemców znajdujących się na granicy, zwłaszcza w zakresie dostępu do procedury, por. J. Chlebny, *Postępowanie w sprawie nadania statusu uchodźcy*, Warszawa 2011, s. 115–128 i V. Moreno-Lax, *Accessing Asylum in Europe, Extraterritorial Border Controls and Refugee Rights under EU Law*, Oxford University Press 2017, s. 286.

<sup>6</sup> Cudzoziemcy nielegalnie przekraczający granicę od połowy 2021 r. korzystali przy tym z aktywnego wsparcia władz Białorusi. Powyższe znajduje potwierdzenie w licznych doniesieniach prasowych i raportach, w tym organizacji pozarządowych i przedstawicieli Unii Europejskiej, np. wypowiedź z 15 września 2021 r. przewodniczącej Komisji Europejskiej Ursuli von der Leyen: „*Let’s call it what it is: it is a hybrid attack*”, <https://eng.lsm.lv/article/politics/politics/ursula-von-der-leyen-lets-call-it-what-it-is-it-is-a-hybrid-attack.a421427/>.

<sup>7</sup> Por. Komunikat Komisji COM(2020) 609 final z 23 września 2020 r. dotyczący nowego paktu o migracji i azylu, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52020DC0609>. Powołane w tekście projekty rozporządzeń tworzące Pakt są dostępne na stronie <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.

niejsze znaczenie ma możliwość prowadzenia tzw. procedury przesiewowej<sup>8</sup>, która poprzedza postępowanie w sprawie o udzielenie ochrony międzynarodowej<sup>9</sup> wraz z mechanizmem solidarności i ustalania państwa odpowiedzialnego za rozpoznanie wniosku<sup>10</sup>. Forma rozporządzeń proponowanych regulacji oznacza ich bezpośrednie i jednolite stosowanie w państwach członkowskich. Rozporządzenia, w odróżnieniu od dyrektyw unijnych, nie wymagają bowiem transpozycji do prawa krajowego. Bezpośrednim wsparciem dla rozwiązania kryzysu na granicy zewnętrznej Unii w Łotwie, Litwie i Polsce będzie, w razie jego przyjęcia, rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie sytuacji instrumentalizacji w obszarze migracji i azylu (COM (2021) 890 wersja ostateczna), które przewiduje możliwość odstępstw od niektórych zasad procedury uchodźczej wynikających z prawa Unii przez państwa doświadczone instrumentalizacją migrantów<sup>11</sup>.

Prawo cudzoziemca do wystąpienia o udzielenie ochrony międzynarodowej na granicy państwa lub w strefach tranzytowych, nawet jeżeli cudzoziemiec przekroczył granicę nielegalnie, jest powszechnie akceptowane<sup>12</sup>. Cudzoziemcy nie mają jednak nieograniczonego prawa do wyboru miejsca przekraczania

<sup>8</sup> Projekt rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady wprowadzającego kontrolę przesiewową obywateli państw trzecich na granicach zewnętrznych oraz zmieniającego rozporządzenia (WE) nr 767/2008, (UE) 2017/2226, (UE) 2018/1240 i (UE) 2019/817 (COM(2020) 612 wersja ostateczna), dalej: rozporządzenie COM(2020) 612.

<sup>9</sup> Zmieniony wniosek dotyczący rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiającego wspólną procedurę ubiegania się o ochronę międzynarodową w Unii i uchylającego dyrektywę 2013/32/UE (2016/0224(COD)), wersja z 13 czerwca 2023 r., dalej: rozporządzenie ustanawiające wspólną procedurę uchodźczą.

<sup>10</sup> Wniosek dotyczący rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zarządzania azylem i migracją oraz zmieniającego dyrektywę Rady (WE) 2003/109 i proponowane rozporządzenie (UE) XXX/XXX [Fundusz Azylu i Migracji], wersja z 23 czerwca 2023 r., dalej: projekt rozporządzenia w sprawie zarządzania azylem i migracją. W razie jego wejścia w życie zastąpi ono rozporządzenie dublińskie oraz wprowadzi mechanizm solidarności i ustali wspólne ramy w zakresie zarządzania azylem i migracją w Unii, w tym w zakresie relokacji (art. 44a rozporządzenia).

<sup>11</sup> Pozostaje on nadal niezrealizowanym projektem pomimo upływu dwóch lat od powstania kryzysu. Projekt rozporządzenia spotkał się w lipcu 2023 r. z krytyką organizacji pozarządowych, należących do *European Council of Refugees and Exiles*, które uznały, że zaproponowane w projekcie rozwiązania stanowią zbyt daleko idące odstępstwa od obowiązujących przepisów UE i ignorują prawa cudzoziemców wykorzystywanych i pokrzywdzonych przez władze tego państwa, por. oświadczenie na stronie internetowej ECRE: <https://ecre.org/joint-statement-ngos-call-on-member-states-and-european-parliament-go-no-lower-reject-the-use-of-legal-loopholes-in-eu-asylum-law-reforms/>.

<sup>12</sup> Pkt 58 wyroku TSUE z 16 listopada 2021 r., Komisja/Węgry, C-821/19, EU:C:2021:930, pkt 136, wyrok TSUE z 30 czerwca 2022 r., C-72/22 PPU, M.A., EU:C:2022:505. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/32/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wspólnych procedur udzielania i cofania ochrony międzynarodowej (wersja przekształcona) (Dz.Urz. UE L 2013.180.60; dalej: dyrektywa proceduralna 2013/32/UE) obejmuje zakresem stosowania wnioski o udzielenie ochrony międzynarodowej, z którymi wystąpiono na terytorium, w tym na granicy, na wodach terytorialnych lub w strefach tranzytowych państw członkowskich i nie stosuje się jej do wniosków o azyl dyplomatyczny lub terytorialny złożonych w przedstawicielstwach państw członkowskich (art. 3 ust. 1 i 2 dyrektywy proceduralnej 2013/32/UE). Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że przepisy ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie przewidują możliwości zgłoszenia żądania udzielenia ochrony międzynarodowej w polskich przedstawicielstwach dyplomatycznych.

granicy w celu ubiegania się o udzielenie ochrony międzynarodowej, a także do bezwzględnego prawa do indywidualnej decyzji zawierającej zakaz wjazdu albo nakaz opuszczenia terytorium państwa. Takie stanowisko znajduje uzasadnienie w wyroku Wielkiej Izby ETPC w sprawie N.D. i N.T. przeciwko Hiszpanii, w którym Trybunał ustalił warunki wyłączające odpowiedzialność państwa za zawrócenie cudzoziemców na granicy bez przeprowadzenia indywidualnych postępowań w związku z zarzutem naruszenia zakazu zbiorowego wydalania cudzoziemców<sup>13</sup>. W świetle powołanego orzeczenia ocena zarzutu naruszenia art. 4 Protokołu nr 4 do EKPC wymaga przeprowadzenia dwuetapowego testu<sup>14</sup>. Najpierw należy ustalić możliwość skorzystania przez cudzoziemca ze skutecznej i legalnej procedury (*genuine and effective access to means of legal entry*), co w odniesieniu do sytuacji na granicy lądowej wiąże się z dostępnością dla cudzoziemców przejść granicznych, na których możliwe jest ubieganie się o udzielenie ochrony międzynarodowej. W drugim etapie należy ustalić, czy nieskorzystanie przez cudzoziemca z dostępnych legalnych procedur jest obiektywnie uzasadnione (*there were cogent reasons not to do so which were based on objective facts for which the respondent State was responsible*). Władze Hiszpanii nie naruszyły zakazu zbiorowego wydalania cudzoziemców, ponieważ mieli oni możliwość złożenia wniosków o udzielenie ochrony międzynarodowej na wyznaczonych przejściach na granicy albo w przedstawicielstwach dyplomatycznych. Za ewentualne trudności w dotarciu do miejsc legalnego przekroczenia granicy odpowiedzialne mogły być wyłącznie władze Maroka<sup>15</sup>. To ostatnie stwierdzenie może mieć znaczenie dla oceny sytuacji na granicy polsko-białoruskiej, jeżeli przyjąć odpowiedzialność władz Białorusi za uniemożliwienie cudzoziemcom złożenia wniosków na przejściu granicznym i kierowanie ich do miejsc, które nie są przeznaczone do przekraczania granicy. Znaczenie sprawy N.D. i N.T. polega na uznaniu dopusz-

<sup>13</sup> Wyrok Wielkiej Izby ETPC z 13 lutego 2020 r. w sprawie N.D. i N.T. przeciwko Hiszpanii, wnioski 8675/15 i 8697/15; dalej: sprawa N.D. i N.T. Cudzoziemcy podnieśli zarzut łącznego naruszenia art. 3 i art. 13 EKPC, samodzielnego naruszenia art. 4 Protokołu nr 4 do EKPC i naruszenia tego przepisu w związku z art. 13 EKPC, twierdząc, że zawrócenie ich do Maroka naruszyło zakaz zbiorowego wydalania i nie zagwarantowało im skutecznego środka zaskarżenia w rozumieniu art. 13 EKPC w związku z zarzutem naruszenia art. 3 EKPC (§ 3 uzasadnienia). Trybunał, orzekając w składzie Wielkiej Izby, stwierdził, że władze Hiszpanii nie naruszyły art. 4 Protokołu nr 4 do EKPC i art. 13 EKPC przez to, że nielegalni imigranci zostali wydalenii (zawróceni) do Maroka wbrew swojej woli. Budowa muru (zapor) przed nielegalnymi imigrantami nie ogranicza jednak zasady odpowiedzialności terytorialnej państwa (art. 1 EKPC) za naruszenie EKPC (§ 109–110 uzasadnienia). R. Rogala trafnie podkreśla, że w sprawie N.D. i N.T. sformułowano standardy dla zakazu zbiorowego wydalania, które jednak nie gwarantują zgodności z art. 3 EKPC, por. R. Rogala, *Prawo cudzoziemca do ubiegania się na granicy o udzielenie ochrony międzynarodowej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021, nr 11, s. 18. Do sprawy N.D. i N.T. Trybunał nawiązuje w późniejszych sprawach w związku z rozpoznawaniem innych skarg na naruszenie art. 4 Protokołu nr 4 do EKPC, np. pkt 106 wyroku ETPC z 30 marca 2023 r., J.A. i Inni przeciwko Włochom, 21329/18.

<sup>14</sup> § 201, 209–211 uzasadnienia w sprawie N.D. i N.T.

<sup>15</sup> „This does not, however, imply a general duty for a Contracting State under Article 4 of Protocol No. 4 to bring persons who are under the jurisdiction of another State within its own jurisdiction. In the present case, even assuming that difficulties existed in physically approaching this border crossing point on the Moroccan side, no responsibility of the respondent State for this situation has been established before the Court” – § 221 uzasadnienia w sprawie N.D. i N.T.

czalności zawrócenia cudzoziemców bez przeprowadzenia indywidualnego postępowania, jeżeli przekraczają oni granicę w miejscu do tego nieprzeznaczonym, pomimo możliwości skorzystania z legalnych przejść granicznych.

## 2. Kontrola przesiewowa i inne procedury graniczne

Stosowanie procedur granicznych jest dopuszczalne między innymi w razie dużej liczby wniosków składanych na granicy lub w strefie tranzytowej pod warunkiem zapewnienia wnioskodawcom zakwaterowania w miejscach znajdujących się w pobliżu granicy lub strefy tranzytowej (art. 43 ust. 3 dyrektywy proceduralnej 2013/32/UE). Procedura graniczna nie może trwać dłużej niż cztery tygodnie, a w razie przekroczenia tego terminu należy zezwolić wnioskodawcy na wjazd na terytorium państwa członkowskiego w celu rozpatrzenia jego wniosku (art. 43 ust. 2 dyrektywy proceduralnej 2013/32/UE). Polskie przepisy nie przewidują stosowania procedur granicznych. Można mieć więc wątpliwości, czy w razie transpozycji dyrektywy proceduralnej 2013/32/UE przewidziane w niej krótkie terminy do rozpoznania wniosku stanowiłyby skuteczną odpowiedź na kryzys wywołany wojną hybrydową. Bardziej realistyczne w tym względzie rozwiązania przewidują niektóre przepisy Nowego Paktu o Migracji i Azylu. Proponuje się w nich między innymi prowadzenie wobec cudzoziemca znajdującego się na granicy czynności wstępnych nakierowanych na ustalenie właściwej procedury, której wynik pozwoli mu na wjazd na terytorium państwa albo na odmowę wjazdu lub wykonania decyzji o zobowiązaniu cudzoziemca do powrotu. Temu celowi ma służyć tzw. kontrola przesiewowa obywateli państw trzecich, którą przeprowadza się przed zezwoleniem cudzoziemcowi na wjazd na terytorium państwa członkowskiego. Zasady jej prowadzenia zawiera projekt rozporządzenia w sprawie kontroli przesiewowej COM(2020) 612<sup>16</sup>. Procedura przesiewowa będzie dotyczyć między innymi obywateli państw trzecich, którzy przekroczyli granicę zewnętrzną w sposób niedozwolony albo wystąpili o ochronę międzynarodową podczas odprawy granicznej, nie spełniając przy tym warunków wjazdu. Jej celem jest identyfikacja obywateli państw trzecich i ustalenie, czy nie stanowią oni zagrożenia dla bezpieczeństwa wewnętrznego, a w stosownych przypadkach ustalenie ich stanu zdrowia. Kontrola przesiewowa może być również przeprowadzona na terytorium państwa, jeżeli obywatel państwa trzeciego nie został poddany kontroli na granicach zewnętrznych (art. 5, art. 6 rozporządzenia COM(2020) 612). Podczas kontroli przesiewowej na granicach zewnętrznych nie powinno zezwalać się obywatelom państw trzecich na wjazd na terytorium państwa członkowskiego (art. 4 rozporządzenia COM(2020) 612). Po jej przeprowadzeniu w stosunku do obywatela państwa trzeciego stosuje się odpowiednią procedurę, np. w celu nakazania powrotu, relokacji albo rozpo-

<sup>16</sup> W uzasadnieniu projektu wskazano na potrzebę szybkiej identyfikacji cudzoziemców, którzy prawdopodobnie nie otrzymają ochrony na terenie UE, zwracając przy tym uwagę na wzrost z 14% w 2015 r. do 57% w 2018 r. liczby migrantów przybywających z krajów, dla których obywateli wskaźnik przyznawania azylu jest niższy niż 25%.

znania wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej (art. 14 rozporządzenia COM(2020) 612). Prawidłowość stosowania procedury przesiewowej i ochronę praw podstawowych osób, których ona dotyczy, ma zapewnić „niezależny mechanizm monitorowania”, opracowany przez państwa członkowskie (art. 7 ust. 2 rozporządzenia COM(2020) 612). Z projektu rozporządzenia ani jego uzasadnienia nie wynika obowiązek ustanowienia kontroli sądowej w odniesieniu do czynności podejmowanych w trakcie kontroli przesiewowej, zwłaszcza ich wyniku, co już wzbudziło wątpliwości w piśmiennictwie ze względu na standard ochrony wynikający z art. 47 KPP<sup>17</sup>. Odnosząc się do zgłaszanych wątpliwości, trzeba zauważyć, że wprowadzenie sądowej kontroli wyniku procedury przesiewowej będzie niweczyć jej cel – szybkiego ustalenia rodzaju procedury, której powinien zostać poddany cudzoziemiec. Wydaje się, że sądowa kontrola na kolejnym etapie, po zakończeniu procedury przesiewowej, np. w odniesieniu do decyzji w sprawie wniosku o udzielenie ochrony, daje dostateczną ochronę praw cudzoziemca.

Terminy przeprowadzenia kontroli przesiewowej są bardzo krótkie. Na granicy należy ją przeprowadzić niezwłocznie i zakończyć w ciągu 5 dni od zatrzymania w pobliżu granicy zewnętrznej lub stawienia się na przejściu granicznym i w wyjątkowych okolicznościach termin ten może zostać przedłużony o dodatkowe 5 dni, natomiast termin do kontroli na terytorium państwa jest krótszy i wynosi 3 dni (art. 6 ust. 3, 5 rozporządzenia COM(2020) 612). Mogą powstać wątpliwości, czy tak krótkie terminy pozwolą na ustalenie przesłanki zagrożenia dla bezpieczeństwa wewnętrznego, ale wydają się wystarczające dla ustalenia właściwej procedury, której będzie podlegał cudzoziemiec, zwłaszcza czy należy odmówić cudzoziemcowi wjazdu, prowadzić procedurę powrotową albo postępowanie o udzielenie ochrony międzynarodowej lub relokacji w ramach mechanizmu solidarności (art. 14 rozporządzenia COM(2020) 612). Rozporządzenie przesiewowe COM(2020) 612 zakłada pozostawienie przepisom prawa krajowego określenia zasad ograniczenia (pozbawiania) wolności cudzoziemca łącznie z warunkami przetrzymywania wnioskujących o udzielenie ochrony międzynarodowej, co budzi też wątpliwości<sup>18</sup>.

Składnikiem Paktu pozostającym w ścisłym związku z procedurą przesiewową na granicy jest projekt rozporządzenia ustanawiającego wspólną procedurę uchodźczą, który rozszerza podstawy stosowania procedury granicznej w porównaniu do dyrektywy proceduralnej 2013/32/UE i w określonych warunkach nadaje jej charakter obligatoryjny (art. 41b rozporządzenia ustanawiającego wspólną procedurę uchodźczą). Czynności prowadzone na granicy na podstawie rozporządzenia ustanawiającego wspólną procedurę uchodźczą przeprowadza się po kontroli przesiewowej w celu oceny, czy wnioski o udzielenie ochrony są bezzasadne lub niedopuszczalne, albo nakazania powrotu osobom niemającym prawa

<sup>17</sup> M. den Heijer, *The pitfalls of border procedure*, „Common Market Law Review” 2022, vol. 59, s. 658.

<sup>18</sup> M. den Heijer, *The pitfalls...*, s. 656.

do wjazdu lub pozostania na terytorium państwa. Procedury graniczne charakteryzuje miejsce ich prowadzenia i zakaz wjazdu na terytorium państwa członkowskiego, który jest ograniczony maksymalnymi terminami rozpatrywania wniosku w takiej procedurze: 12 tygodni z możliwością przedłużenia do 16 tygodni, po upływie których należy cudzoziemcowi zezwolić na wjazd na terytorium państwa (motyw 49d, art. 41 ust. 2, art. 41c ust. 2 rozporządzenia ustanawiającego wspólną procedurę uchodźczą).

Ważna zmiana, w stosunku do obowiązujących w Polsce przepisów, polega na przyjęciu zasady jednoczesnego wydawania decyzji nakazującej cudzoziemcowi powrót w razie negatywnego rozpoznania wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej (art. 35a rozporządzenia ustanawiającego wspólną procedurę uchodźczą), co będzie sprzyjać skuteczności i szybkości samej procedury. Za inne interesujące rozwiązanie należy uznać możliwość rozpatrywania środków zaskarżenia za pośrednictwem wideokonferencji i zachowanie dotychczasowego obowiązku rozpoznania sprawy *ex nunc* przez sąd lub trybunał orzekający w procedurze odwoławczej (motyw 64d i art. 53 ust. 3 rozporządzenia ustanawiającego wspólną procedurę uchodźczą). Z perspektywy polskich przepisów procesowych regulujących zasady postępowania przed sądem administracyjnym nasuwają się dwie uwagi. Po pierwsze, w celu zapewnienia rozpoznania w sprawie okoliczności faktycznych i prawnych *ex nunc* należy stosować zasadę pierwszeństwa prawa Unii. Po drugie, możliwość prowadzenia rozprawy zdalnej pozwala w dalszym ciągu zachować w tych sprawach właściwość miejscową Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie i ułatwi udział w postępowaniu tłumaczy z języków rzadko używanych.

Bezpośrednią odpowiedzią na sytuację kryzysową na granicy polsko-białoruskiej stanowi z pewnością projekt rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie sytuacji instrumentalizacji w obszarze migracji i azylu (COM (2021) 890 wersja ostateczna), który przewiduje wprowadzenie nadzwyczajnej procedury azylowej i procedury powrotu oraz odstępstwa od warunków przyjmowania w stosunku do obywateli państw trzecich lub bezpieczeństwa, będących przedmiotem instrumentalizacji, którzy zostali zatrzymani w pobliżu granicy zewnętrznej w związku z niedozwolonym przekraczaniem granicy (art. 1 projektu rozporządzenia). Rozporządzenie jest próbą zagwarantowania państwu realnej kontroli cudzoziemców na granicy w sytuacji kryzysu wywołanego wojną hybrydową, której elementem jest instrumentalizacja migrantów na granicy przy jednoczesnym zachowaniu zasady *non-refoulement*. Sytuacja na granicy polsko-białoruskiej spełnia warunki do stosowania przepisów projektu rozporządzenia COM (2021) 890<sup>19</sup>. Podlega ono stosowaniu na granicy zewnętrznej Unii w sy-

<sup>19</sup> W projekcie rozporządzenia zdefiniowano pojęcie instrumentalizacji jako sytuację, w której państwo trzecie lub podmiot niepaństwowy wywołują nieuregulowaną migrację do Unii, zachęcając obywateli państw trzecich lub bezpieczeństwa do przemieszczania się na granice zewnętrzne, na swoje terytorium lub ze swojego terytorium, a następnie na te granice zewnętrzne lub na terytorium co najmniej jednego państwa członkowskiego, lub ułatwiając lub nawet wymuszając takie przemieszczanie się, jeżeli takie działania wskazują na to, że państwo trzecie lub podmiot niepaństwowy mają

tuacjach nadzwyczajnych, grożących destabilizacją i zagrażających bezpieczeństwu obywateli państwa członkowskiego i innych państw członkowskich<sup>20</sup>. Rozporządzenie nie legalizuje pushbacków i zbiorowego zawracania cudzoziemców. Jego stosowanie będzie wymagało zezwolenia Rady udzielonego na podstawie wniosku Komisji działającej na wniosek państwa członkowskiego (art. 7 projektu rozporządzenia). Odstępstwa od zasad rozpatrywania wniosków o udzielenie ochrony międzynarodowej polegają na wydłużeniu terminów przewidzianych dla procedur granicznych (art. 2 lit. a/-c/ projektu rozporządzenia). W toku nadzwyczajnej procedury azylowej przewiduje się dłuższe terminy do rejestracji wniosku (3 tygodnie) i do wydania decyzji w sprawie dopuszczalności i zasadności wniosku (do 20 tygodni, włączając w ten okres możliwość odwołania, począwszy od daty zarejestrowania wniosku). Na państwie członkowskim ciąży obowiązek informowania cudzoziemców o miejscach rejestracji i składania wniosków o udzielenie ochrony międzynarodowej (art. 6 projektu rozporządzenia). W sytuacji instrumentalizacji migrantów nadzwyczajna procedura powrotu polega na odstąpieniu od stosowania zasad powrotu przewidzianych w przepisach unijnych (dyrektywy powrotowej 2008/115/WE) i stosowaniu prawa krajowego z zachowaniem podstawowych gwarancji, w tym wynikających z KPP (motywy 12, 13 i art. 4 projektu rozporządzenia).

### 3. Wnioski

Obowiązek ochrony granicy zewnętrznej Unii należy pogodzić z prawem cudzoziemca do uzyskania ochrony międzynarodowej. Procedury graniczne mogą stanowić właściwą odpowiedź na kryzys na granicy polsko-białoruskiej. Ich podstawowa wartość polega na zagwarantowaniu prawa uchodźcy do indywidualnego postępowania z zachowaniem zasady *non-refoulement*, a z drugiej strony pozwalają minimalizować zagrożenia dla bezpieczeństwa państwa, które niesie niekontrolowana migracja. W projekcie rozporządzenia COM (2021) 890 zagrożenia bezpieczeństwa państwa wywołane atakiem hybrydowym nie wyłączyły obowiązku indywidualnego rozpoznania wniosku o udzielenie ochrony, a w razie jej nieudzielenia nie pozbawiły podstawowych gwarancji w toku nadzwyczajnej procedury powrotu i podstawowych materialnych warunków przyjmowania imigrantów, które nie stwarzają ryzyka dla naruszenia godności człowieka. Na standard ochrony w tym zakresie będą miały wpływ przepisy prawa krajowego. Przyjmowane rozwiązania powinny pozwolić państwu, poddanemu presji migracyjnej wywołanej celowo przez inne państwo wykorzystujące instrumentalnie migrantów, na ochronę

---

zamiar zdestabilizować Unię lub państwo członkowskie, oraz gdy charakter takich działań może zagrazić podstawowym funkcjom państwa, w tym jego integralności terytorialnej, utrzymaniu porządku publicznego lub ochronie bezpieczeństwa narodowego (pkt 1 motywów).

<sup>20</sup> Warto także podkreślić, że decyzja o stosowaniu rozporządzenia nie jest podejmowana w sposób arbitralny przez państwo, ale przez Radę na uzasadniony wniosek państwa zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 7 projektu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie sytuacji instrumentalizacji w obszarze migracji i azylu (COM (2021) 890).

jego bezpieczeństwa. Zachowanie w tym względzie niezbędnej równowagi nie jest łatwe, skoro nawet w stanach nadzwyczajnych nie jest dopuszczalne ograniczenie dostępu do procedury o udzielenie ochrony międzynarodowej<sup>21</sup>. Odpowiedź na kryzysy migracyjne powinny stanowić wspólne działania państw członkowskich i skuteczne procedury graniczne. Pogodzenie z jednej strony zasady *non-refoulement*, a z drugiej ochrony bezpieczeństwa państwa w sytuacji kryzysu migracyjnego i masowego napływu imigrantów przekraczających granicę przy wsparciu i akceptacji sąsiedniego państwa z pewnością jest zadaniem nadzwyczaj trudnym, ale nie może zostać uznane za niemożliwe.

## Bibliografia załącznikowa:

Chlebny J., *Postępowanie w sprawie nadania statusu uchodźcy*, Warszawa 2011

Chlebny J., *Zawrócenie cudzoziemca na granicy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2023, nr 5, s. 9

Moreno-Lax V., *Accessing Asylum in Europe. Extraterritorial Border Controls and Refugee Rights under EU Law*, Oxford University Press 2017

Heijer M. den, *The pitfalls of border procedure*, „Common Market Law Review” 2022, vol. 59

## Summary

of the article: **Challenges for to the refugee procedure in times of crisis at the border**

The article presents the importance of the proposed New Pact on Migration and Asylum for the control of mass migration and hybrid war on the border. The obligation to protect

---

<sup>21</sup> Przepisy nadal obowiązującej dyrektywy proceduralnej 2013/32/UE gwarantują dostęp do procedury o udzielenie ochrony międzynarodowej, nawet w razie ogłoszenia stanu wojennego, stanu wyjątkowego lub sytuacji wyjątkowej spowodowanej masowym napływem cudzoziemców, wymagają zapewnienia obywatelom państw trzecich, znajdującym się w sytuacji nielegalnego pobytu na terytorium tego państwa członkowskiego, faktycznego dostępu do procedury rozpatrywania ich wniosków o udzielenie ochrony międzynarodowej; por. wyrok TSUE z 30 czerwca 2022 r., C-72/22 PPU, M.A., ECLI:EU:C:2022:505. Warto jednocześnie zwrócić uwagę, że pod adresem projektowanych przepisów formułowane są uwagi bardzo krytyczne, w których zarzuca się, że nie stanowią one skutecznej ochrony dla bezpieczeństwa państwa zagrożonego wojną hybrydową. W stanowisku polskiego rządu wobec zgłoszonego projektu rozporządzenia wyrażono wątpliwość co do jego skuteczności wobec państwa prowadzącego działania instrumentalizujące migrantów, wspierającego siłowe przekroczenia granicy i utrudniającego ich powrót na swoje terytorium. Za adekwatne narzędzie w sytuacji ataku hybrydowego – instrumentalizacji migracji uznano szerokie zawieszenie stosowania procedur azylowych, por. opinię z 23 marca 2022 r. Biura Analiz Sejmowych BAS-WAP/WAPEiM-422/22 (dostępna na stronie <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/EDLS.xsp?view=1&docId=AE4A0145C7AAC5FB-C12587AD0015FC2B>). Niektóre rozwiązania z proponowanych w projekcie rozporządzenia w sprawie zarządzania azylem i migracją budzą kontrowersję również ze względu na przewidziany w nim mechanizm relokacji obejmujący między innymi cudzoziemców znajdujących się w procedurze uchodźczej oraz wkłady finansowe solidarnościowe (art. 44a lit. a/ pkt i/, lit. b/ projektu rozporządzenia w sprawie zarządzania azylem i migracją). Dla państw członkowskich udział w mechanizmie solidarnościowym jest obowiązkowy, natomiast wybór dotyczy formy udziału w nim. Komisji przyznano kompetencję do określenia państwa członkowskiego uprawnionego do skorzystania z puli solidarnościowej, zgodnie z kryteriami w nim wskazanymi (art. 7a ust. 4, art. 44d projektu rozporządzenia w sprawie zarządzania azylem i migracją).

the Union's external border should be reconciled with the foreigner's right to obtain international protection. Border procedures may be the right response to the crisis on the Polish-Belarusian border. Their basic value lies in guaranteeing the refugee's right to individual proceedings in compliance with the principle of non-refoulement, and on the other hand, they allow minimizing the threats to state security posed by uncontrolled migration.

**Keywords:** hybrid war, borders procedures, access to the protection procedure, push-backs, a screening of third country nationals at the external borders

*JUDr. PhDr. Karel Šimka*

[Sędzia i prezes Najwyższego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej;  
OID: <https://orcid.org/0009-0006-8563-381X>]

## **W jaki sposób z sukcesem zrealizować inwestycję strategiczną – przykład elektrowni jądowych**

**Streszczenie:** Celem opracowania jest ogólna analiza pułapek, które mogą się pojawić podczas starań o realizację dużego przedsięwzięcia budowlanego. Główne pytanie badawcze brzmi: Czy możliwe jest pokonanie barier regulacyjnych w procesie zatwierdzania dużych i złożonych przedsięwzięć, które mogą mieć również znaczenie strategiczne, bez utraty ich ochronnego znaczenia i celu? Na przykładzie realizacji elektrowni jądowej autor przedstawia problematyczne aspekty prawne i pozaprawne oraz zastanawia się nad ich celem i możliwościami ich przewyciężenia. Jednocześnie stara się nakreślić także inne potencjalne przeszkody, takie jak: polityczna wykonalność takiego przedsięwzięcia, finansowanie, wsparcie publiczne lub procesy związane z planowaniem przestrzennym i strategią lokalizacji takiego przedsięwzięcia.

Autor wybrał metodę studium przypadku i naświetla problematyczne obszary, badając szczegółowo przeszkody prawne i pozaprawne przy budowie elektrowni jądowej. Autor skupia się na regulacjach prawnych obowiązujących w Republice Czeskiej, jednak uwzględnia również informacje pochodzące z innych państw europejskich, dysponujących doświadczeniem w energetyce jądowej. Przy pomocy studium przypadku i przedstawiając poszczególne kwestie regulacyjne i inne kwestie prawne, autor dochodzi do wniosku, że bariery regulacyjne można pokonać, ale kluczowe znaczenie dla sukcesu w energetyce jądowej mają kompetencje prawne.

**Słowa kluczowe:** elektrownia jądowa; energetyka; regulacje prawne; wpływy pozaprawne; realizacja przedsięwzięcia budowlanego

### **1. Wstęp**

**R**egulacja prawna działań człowieka zwykle nie jest – a przynajmniej nie powinna być – bezcelowa. Jej celem jest ochrona przed naruszeniem<sup>1</sup> pewnych społecznie uznanych interesów lub wartości. Jednak z drugiej strony, akty prawne stanowią barierę – są przeszkodą dla pewnych działań człowieka, ponieważ wyznaczają ramy, w których działania te muszą się mieścić. W nowoczesnym złożonym społeczeństwie również regulacje prawne są złożone, a więc skomplikowane i wzajemnie powiązane, czasami w taki sposób, że w konkretnych przypadkach mogą stanowić barierę na tyle wysoką, że mogą udaremnić plany realizacji pewnych przedsięwzięć, które same w sobie nie szkodzą żadnym społecznie uznanym interesom lub wartościom, ale są tak obszerne i skomplikowane, że po prostu nie są w stanie pokonać bariery regulacyjnej. Taki może być

---

<sup>1</sup> Z. Šín, *Tvorba práva: pravidla, metodika, technika* [Tworzenie prawa: zasady, metodyka, technika], w: *Podręczniki Becka dla praktyki prawniczej*, wyd. II, Praga, 2009, s. 42–43.

społecznie niepożądany efekt regulacji, jednak w niektórych przypadkach może on wystąpić.

Dlatego warto zastanowić się nad wpływem regulacji prawnych na duże i złożone przedsięwzięcia oraz szukać sposobów na pokonanie barier regulacyjnych, a równocześnie nie udaremnić ich znaczenia ochronnego oraz celu.

Przykładem dużego i złożonego projektu jest budowa i eksploatacja wielkiej elektrowni jądrowej (o mocy co najmniej kilkuset MW). Jej budowa wymaga pokonania niezwykle rozległego kompleksu barier regulacyjnych z różnych dziedzin, przede wszystkim prawa publicznego<sup>2</sup>. Elektrownia jądrowa to obiekt, którego budowa i późniejsza eksploatacja będzie miała wpływ na różne elementy funkcjonowania przyrody i społeczeństwa – od krajobrazu, przez wodę, system transportu, kończąc na przykład na obszarze bezpieczeństwa wewnętrznego.

To pouczający przykład, ponieważ można nim ilustrować, w jaki sposób poszczególne obszary regulacji, którym podlegają budowa i eksploatacja elektrowni jądrowej, są powiązane, wpływają na siebie i wzajemnie się warunkują. Myślenie o elektrowni jądrowej może zatem stanowić instrukcję lub pokazać metodę analizy innych podobnych działań podlegających złożonym regulacjom – dotyczy to na przykład infrastruktury transportowej (autostrady, kolej dużych prędkości, lotniska, porty, kanały żeglugowe, itd.), budowy dużych aglomeracji, tworzenia systemu energetycznego jako całości (źródła energii i sieci transportu różnych nośników energii z punktu produkcji do punktu zużycia) lub też na przykład systemu zaopatrzenia w wodę pitną i użytkową oraz ogólnie gospodarki wodnej.

## 2. Szerszy kontekst – sektor energetyki Republiki Czeskiej

Rozważając budowę i eksploatację elektrowni jądrowej, musimy uwzględnić konkretny kontekst systemu energetycznego, w którego ramach ma ona funkcjonować.

Całkowita produkcja energii elektrycznej brutto (tj. w uproszczeniu, z uwzględnieniem energii elektrycznej zużytej na wytwarzanie energii elektrycznej) w Republice Czeskiej w 2022 r. wynosiła 84 503 GWh, z czego elektrownie jądrowe wyprodukowały 37%, elektrownie parowe, parowo-gazowe, gazowe oraz spalinowe – 56%, elektrownie szczytowo-pompowe (tj. w warunkach Republiki Czeskiej elektrownie wodne) – 1,2%, elektrownie wodne przepływowe – 2,5%, elektrownie wiatrowe – 0,8%, a elektrownie fotowoltaiczne – 2,7%<sup>3</sup>.

Inny poniekąd obraz wyłania się, jeżeli skupimy się na mocy zainstalowanej, a więc technicznej zdolności do wytwarzania energii elektrycznej. W 2022 r. całość

<sup>2</sup> Na temat regulacji prawnej technologii jądrowych, zob. nowsza czeska literatura przedmiotu, w szczególności J. Handrlica, *Jaderné právo a právní futurismus: Jaderné technologie budoucnosti a jejich právní úprava (Prawo atomowe oraz futurizm prawny: Technologie jądrowe oraz ich regulacja prawna)*, Praga: Auditorium, 2019, czy też I. Galovcová, J. Tlapák Navrátilová, J. Bláha oraz inni. *Atomový zákon. Komentář (Ustawa atomowa, Komentarz)*, Praga 2023.

<sup>3</sup> Urząd Regulacji Energetyki. Roczne sprawozdanie z funkcjonowania systemu elektroenergetycznego Republiki Czeskiej za 2022 r. [online]. *Eru.cz*. Jihlava, 2023, s. 5, <https://eru.gov.cz/sites/default/files/obsah/prilohy/eruelektro2022.pdf>

kwota moc zainstalowana czeskich elektrowni wynosiła 20 806 MW, z czego elektrownie jądrowe to 4290 MW, elektrownie parowe, gazowe i spalinowe – 11 793 MW, elektrownie szczytowo-pompowe – 1172 MW, elektrownie wodne – 1114 MW, elektrownie wiatrowe – 339 MW i wreszcie elektrownie fotowoltaiczne – 2100 MW<sup>4</sup>. Już samo porównanie mocy zainstalowanej nominalnie najsilniejszego źródła odnawialnego, a mianowicie elektrowni fotowoltaicznych (około jednej dziesiątej całkowitej mocy zainstalowanej), i jego udziału w całkowitej produkcji (około czterdziestu procent) pokazuje, że czeski sektor energetyczny jest w rzeczywistości uzależniony od tradycyjnych (emisyjnych lub bezemisyjnych) źródeł energii elektrycznej, a w szczególności od elektrowni jądrowych oraz elektrowni spalających paliwa różnego rodzaju.

Zgodnie z Koncepcją Energetyczną Republiki Czeskiej moc zainstalowana elektrowni węglowych ma być w przyszłości obniżana z 10 800 MW w 2021 r. do 6400 MW w 2035 r., i 2600 MW w 2040 r. Po zamknięciu najstarszej czeskiej elektrowni jądrowej w Dukovanach (jej cztery reaktory wodne ciśnieniowe zostały uruchomione w latach 1985–1987), co – miejmy nadzieję – nie nastąpi wcześniej niż w latach 40. lub 50. obecnego wieku, moc zainstalowana elektrowni jądrowych może spaść o 2040 MW do około połowy, chyba że w międzyczasie zostanie ukończona budowa nowych bloków jądrowych<sup>5</sup>.

Dekarbonizacja produkcji energii elektrycznej doprowadzi do zmniejszenia liczby elektrowni węglowych. Jednocześnie będą się starzeć elektrownie jądrowe wybudowane w latach 80. XX w., czyli elektrownia Dukovany, i w pierwszych latach XXI w., czyli elektrownia Temelín. Zużycie energii elektrycznej nie spadnie, a wręcz przeciwnie, nawet jeśli część energii elektrycznej uda się zaoszczędzić, bez wątpienia wzrośnie zużycie zarówno w rosnącym segmencie pojazdów elektrycznych, jak i w przypadku ogrzewania lokali mieszkalnych oraz z powodu dekarbonizacji przemysłu. Już same te powody oznaczają, że czeski sektor elektroenergetyczny musi przejść poważną transformację strukturalną jeszcze w pierwszej połowie XXI w. i zapewnić zdolność produkcyjną dla jeszcze większego zapotrzebowania na energię elektryczną niż obecnie.

Pojawiają się w zasadzie trzy podstawowe kierunki możliwej transformacji sektora elektroenergetycznego.

Pierwszym z nich może być konsekwentna europeizacja czeskiego sektora energetycznego i rezygnacja z samowystarczalności energetycznej. Oznaczałoby to import energii elektrycznej w znacznym stopniu w ramach europejskiego systemu wytwarzania i przesyłu energii elektrycznej z miejsc, w których byłaby ona dostępna w różnych porach roku lub dnia. Źródłem czeskiej energii elektrycznej mogłyby być więc na przykład farmy wiatrowe na Morzu Północnym, elektrownie wodne w Skandynawii, elektrownie słoneczne w południowej Europie lub być może w przyszłości w innych miejscach (np. w Afryce Północnej), elektrownie jądrowe we Francji lub, jeśli będą nadal funkcjonować, elektrownie

<sup>4</sup> Tamże, s. 46.

<sup>5</sup> Grupa ČEZ, *Česká energetika ve 21. století* [Czeski sektor energetyczny w XXI wieku] [online].

węglowe w Polsce, w Ukrainie lub w Rosji, czy też ewentualnie źródła jądrowe ukraińskie lub rosyjskie.

Drugim kierunkiem, jeśli nie chcemy rezygnować z samowystarczalności energetycznej, ale chcielibyśmy zdekarbonizować sektor energii elektrycznej i równocześnie nie rozwijać już nowych źródeł jądrowych, mogłoby być zbudowanie kompletnego ekosystemu produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych na terenie Republiki Czeskiej. Oznaczałoby to masową budowę nowych elektrowni słonecznych i wiatrowych o mocy zainstalowanej kilkakrotnie przekraczającej zwykłe krajowe zapotrzebowanie na energię. Ponadto wymagałoby to budowy solidnego systemu magazynowania energii elektrycznej w celu pokrycia wahań w produkcji ze źródeł odnawialnych w zależności od pory dnia, warunków atmosferycznych i pory roku. Oznaczałoby to zatem budowę obszernego systemu magazynowania energii w wodorze, nowych elektrowni szczytowo-pompowych lub inteligentne wykorzystanie akumulatorów samochodowych, akumulatorów domowych i większych akumulatorów magazynujących.

Trzecim kierunkiem, który można obrać, jeśli Republika Czeska ma być samowystarczalna w zakresie produkcji energii elektrycznej, jest wzmocnienie segmentu atomowego. Oznacza to budowę nowych bloków jądrowych, które w przyszłości zastąpią istniejące bloki jądrowe i znaczną część obecnych elektrowni węglowych. Skalę, w jakiej przyszła produkcja energii elektrycznej powinna opierać się na blokach jądrowych, należałoby poddać pod dyskusję, ponieważ na jej podstawie można by określić, ile nowych bloków należy zbudować. Samo zastąpienie istniejących bloków nowymi wymagałoby około 4000 MW nowej mocy zainstalowanej. Jeżeli atom miałby zastąpić również znaczną część elektrowni węglowych, konieczne byłoby zbudowanie około 8000 MW nowej mocy zainstalowanej. Jeśli sektor elektroenergetyczny miałby opierać się głównie na energetyce jądrowej, a odnawialne źródła wytwarzania energii elektrycznej miałyby pozostać w podobnej roli uzupełniającej jak obecnie, nowa moc zainstalowana w energetyce jądrowej musiałaby wynosić około 12 000 MW<sup>6</sup>.

Z technicznego punktu widzenia obecnie dostępne są duże wodne reaktory ciśnieniowe o zainstalowanej mocy od około 1000 do 1700 MW na jeden reaktor. Dostawcami elektrowni jądrowych opartych na takich reaktorach mogą być producenci z Francji, USA/Japonii lub Korei Południowej. Producenci z Rosji lub Chin, którzy również byłiby technicznie zdolni do budowy takich elektrowni jądrowych, najprawdopodobniej byłiby nie do przyjęcia ze względu na ryzyko polityczne i ryzyko związane z bezpieczeństwem. Obecna cena (*overnight*) za jeden duży blok reaktora może wynosić około 6–10 mld euro, ale bardziej prawdopodobna jest nieco wyższa cena, np. około 12 mld euro<sup>7</sup>.

Alternatywą, która nie jest jeszcze dostępna, ale może być bardzo interesująca w przyszłości, o ile badania i rozwój zakończą się sukcesem, są tak zwane małe

<sup>6</sup> Grupa ČEZ, *Česká energetika ve 21. století [Czeski sektor energetyczny w XXI wieku]* [online].

<sup>7</sup> M. Dolejší, *Odhady cen za Dukovany jsou reálné, říká Beneš. Nic prý nenasvědčuje přemrštěným nabídkám [Oszacowanie cen w przypadku elektrowni Dukovany jest realne, mówi Beneš. Podobno nic nie wskazuje na oferty przesadzone]* [online].

reaktory modułowe. Powinny one mieć od 20 do 400 MW mocy zainstalowanej na jeden reaktor. Ich zaletą powinna być typowość i mniejsze wymagania dotyczące miejsca do budowy, a przeforsowanie pod względem regulacji prawnych powinno być zatem łatwiejsze. Póki co jednak tego typu reaktory znajdują się na różnych etapach rozwoju.

Myśląc o alternatywach technicznych, należy wziąć pod uwagę, że nowe źródła wytwarzania energii elektrycznej powinny być do dyspozycji najpóźniej do końca lat 30. (w latach 2035–2040), jednak najlepiej wcześniej, ponieważ wytwarzanie energii w elektrowniach węglowych może zakończyć się już pod koniec lat 20. ze względu na jego nieopłacalność spowodowaną rosnącą ceną uprawnień do emisji dwutlenku węgla z powodów czysto ekonomicznych. Jednak nawet jeśli horyzont czasowy uruchomienia nowych elektrowni jądrowych przyjmiemy na lata 2035–2040 (to bardzo realistyczne, biorąc pod uwagę niedawną budowę elektrowni jądrowych w Finlandii i Francji), to zaledwie 12–17 lat od chwili obecnej (2024).

### **3. Aspekty prawne budowy elektrowni jądrowej – informacje ogólne**

Jakkolwiek na pierwszy rzut oka budowa elektrowni jądrowej może wydawać się kwestią przede wszystkim techniczną i technologiczną, jej warunkiem podstawowym jest wykonalność polityczna. Jak pokazują przykłady z przeszłości (np. odejście od energetyki jądrowej w Austrii i Niemczech), nie jest to oczywiste.

Ogólny plan budowy elektrowni jądrowych musi znaleźć konkretne odzwierciedlenie w instrumentach planowania przestrzennego, a zatem należy wskazać lokalizację, a raczej lokalizacje, w których mają zostać zlokalizowane nowe bloki jądrowe, i zapewnić dla nich niezbędny obszar.

Elektrownia jądrowa to przedsięwzięcie ekstremalnie trudne o długim horyzoncie inwestycyjnym. Musi mu towarzyszyć odpowiedni model finansowania oraz ewentualne zapewnienie wsparcia publicznego w zakresie finansowania czy eksploatacji. Na podstawie aktualnych doświadczeń wiadomo bowiem, że bez pewnego wsparcia publicznego lub publicznoprawnej gwarancji ceny minimalnej za dostarczaną energię elektryczną elektrowni jądrowej może być trudno konkurować na niestabilnym rynku energii elektrycznej nasyconym dotacjami dla odnawialnych źródeł energii.

Skomplikowany technicznie i kompleksowy projekt elektrowni jądrowej wymaga szeregu powiązanych zmian lub dodatkowych inwestycji w obszarach takich jak: sieć bardzo wysokiego napięcia, infrastruktura transportowa (w szczególności z powodu transportu ciężkich elementów technicznych, np. reaktory jądrowe, z miejsca produkcji na miejsce budowy), jak również inwestycje w infrastrukturę badawczą i produkcyjną potrzebną do budowy, a następnie utrzymania i eksploatacji elektrowni opartej na nietrywialnej pod względem fizycznym i technologicznym reakcji rozszczepienia jądrowego.

Poważnym tematem dla prawników jest wybór dostawcy oraz ustalenie ceny za wykonanie elektrowni jądrowej. Kryteria wyboru są płynne i wieloelementowe –

rolę odgrywa zarówno ekonomia i rentowność, bezpieczeństwo strategiczne i kontekst polityczny, jak i bezpieczeństwo techniczne, trwałość i niezawodność.

Sama realizacja budowy musi przejść przez szereg procesów uzyskiwania pozwoleń i spełniać najróżniejsze warunki prawne. Procesy wydawania pozwoleń można podzielić na dwie główne grupy. Pierwsza z nich to kwestie związane ze specyficzną, technologicznie bardzo złożoną, a w przypadku poważnej awarii potencjalnie ekstremalnie niebezpieczną, fizyczną zasadą reakcji rozszczepienia jądrowego, na której oparta jest elektrownia jądrowa. Tymi kwestiami zajmuje się przede wszystkim organ regulacyjny sektora jądrowego. Kwestiami samego pozwolenia na budowę zajmują się z kolei organy właściwe dla przedsięwzięć tego rodzaju, a więc organy planistyczne, urzędy budowlane, organy ochrony środowiska oraz inne zainteresowane organy regulacyjne, np. organy ds. gospodarki wodnej czy organy zajmujące się najróżniejszymi aspektami bezpieczeństwa i ochrony zdrowia.

Odrębną, ale ściśle związaną z eksploatacją elektrowni jądrowej kwestią, podlegającą szczególnemu rodzajowi regulacji, jest wykorzystanie, unieszkodliwianie i ewentualne trwałe składowanie odpadów jądrowych powstałych w wyniku eksploatacji elektrowni jądrowej i jej demontażu po zakończeniu eksploatacji.

#### 4. Wykonalność polityczna

Republika Czeska sąsiaduje z dwoma państwami, które podjęły decyzję o nie utworzeniu energetyki jądrowej. Austria wybudowała jedyną elektrownię jądrową w miejscowości Zwettendorf nad Dunajem, jednak ze względu na wyniki referendum nigdy jej nie uruchomiła, a sprzeciw wobec energii jądrowej stał się częścią austriackiej tożsamości politycznej<sup>8</sup>. Niemcy po drugiej wojnie światowej wybudowały szereg elektrowni jądrowych, jednak również tam stopniowo nasilał się ruch społeczny, który domagał się odejścia od energii jądrowej. Ostatecznie, po poważnej awarii elektrowni jądrowej w japońskiej Fukushima, następuje stopniowe wygaszanie wszystkich niemieckich elektrowni jądrowych, ostatniej w 2023 r.<sup>9</sup> W Europie są też inne kraje o powściągliwym podejściu do energii jądrowej, w szczególności Luksemburg<sup>10</sup>. Choć w wielu krajach UE elektrownie jądrowe stanowią podstawę miksu energetycznego (Francja, Słowacja) lub jego istotny składnik (m.in. Belgia, Czechy, Szwecja, Wielka Brytania), presja polityczna na energetykę jądrową ze strony jej przeciwników jest silna. Przejawia się to między innymi bardzo surowymi i trudnymi do pokonania barierami regulacyjnymi w zakresie wymogów bezpieczeństwa i np. finansowania budowy elektrowni jądrowych. Presja ta jest jednak możliwa do przełamania, o czym świadczy niedawne ukończenie budowy

<sup>8</sup> ČT24, *Rakušané mají bezjaderné Rakousko [Austriacy mają Austrię wolną od energii jądrowej]* [online].

<sup>9</sup> T. Kejřlová, M. Sviták, *Jaderná éra v Německu je u konce. Po více než šedesáti letech v sobotu odpojí poslední reaktory [Era jądrowa w Niemczech dobiegła końca. Po ponad sześćdziesięciu latach w sobotę zostaną wyłączzone ostatnie reaktory]* [online].

<sup>10</sup> ČTK, *Boj proti atomu. Rakousko chce blokovat unijní podporu jaderné energetice [Walka z atomem. Austria chce zablokować wsparcie UE dla energii jądrowej]* [online].

elektrowni jądrowych w niektórych krajach europejskich (Finlandia, Słowacja<sup>11</sup>) oraz zaawansowany stan budowy w kolejnych krajach (Francja, Wielka Brytania).

Warunki regulacyjne są obecnie rygorystyczne, ale możliwe do spełnienia. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2022/1214 z dnia 9 marca 2022 r.<sup>12</sup> wymaga uzyskania pozwolenia na budowę do 2045 r. oraz szczegółowego planu dotyczącego możliwości trwałego składowania wysokoaktywnych odpadów promieniotwórczych od 2050 r.

Ryzyko polityczne będzie więc również w przyszłości towarzyszyć przedsięwzięciom budowy elektrowni jądrowych. Ze względu na swój charakter ryzyko to jest trudne do oszacowania. Nie można też stwierdzić, że im bliżej do ukończenia przedsięwzięcia, tym mniejsze jest to ryzyko – przykład austriackiego Zwentendorfu pokazuje, że nawet w pełni ukończona elektrownia jądrowa może nie zostać uruchomiona. Konsekwencją ryzyka politycznego mogą być zatem niepotrzebnie poniesione znaczne koszty budowy. Ponadto z przyczyn politycznych z ukończeniem budowy mogą wiązać się trudności wynikające z tego, że nowe źródło jądrowe zostało uwzględnione w systemie energetycznym przy planowaniu podłączenia lub odłączenia innych źródeł wytwarzania energii elektrycznej (w kontekście czeskim – elektrowni węglowych niepożądanych pod względem emisji). Nieoczekiwana zmiana planów może prowadzić do późniejszych niezbędnych inwestycji i modyfikacji systemu elektroenergetycznego, nie wspominając o możliwym wpływie takiej sytuacji na ceny energii elektrycznej.

Postawienie na opcję jądrową w krajowym koszyku energetycznym oznacza również to, że inne możliwe scenariusze alternatywne nie zostaną wdrożone. Te „koszty alternatywne” mogą być analizowane przez zainteresowaną opinię publiczną i grupy interesu oraz mogą stać się przedmiotem debaty politycznej i możliwych implikacji politycznych.

Ostatecznie wybór, czy zdecydować się na elektrownię jądrową, czy też wybrać inne alternatywy, jest wypadkową kwestii czysto energetycznych (technologia), ekonomicznych (opłacalność), prawnych (regulacje) i politycznych. Nie jest wykluczone, że właśnie ze względów politycznych wybrana zostanie opcja, która nie musi być optymalna pod innymi względami.

## 5. Planowanie przestrzenne, lokalizacja budowy

W Republice Czeskiej funkcjonują dwie elektrownie jądrowe.

W pierwszej z nich, w Dukovanach na Południowych Morawach, znajdują się cztery reaktory, z których każdy po modernizacji ma moc znamionową 510 MW<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> J. Salavec, *Nový slovenský jaderný blok Mochovce 3 oficiálne zahájil komerčný provoz* [Ruszyła oficjalna komercyjna eksploatacja nowego słowackiego bloku jądrowego Mochovce 3] [online].

<sup>12</sup> Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2022/1214 z dnia 9 marca 2022 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2139 w odniesieniu do działalności gospodarczej w niektórych sektorach energetycznych oraz rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2178 w odniesieniu do publicznego ujawniania szczególnych informacji w odniesieniu do tych rodzajów działalności gospodarczej, Dz.Urz. UE L 2022.188.1.

<sup>13</sup> Grupa ČEZ, *Jaderná elektrárna Dukovany* [Elektrownia jądrowa Dukovany] [online].

Budowa wszystkich czterech bloków miała miejsce w latach 1978–1987, a więc trwała 9 lat. Ze względu na warunki naturalne, w szczególności na dostępność źródła wody do chłodzenia elektrowni, wydaje się, że w lokalizacji Dukovany można wybudować najwyżej jeden dodatkowy blok jądrowy o mocy znamionowej 1000 MW, a w skrajnym przypadku do 1200 MW. Budowa kolejnych bloków musiałaby zostać przeprowadzona jako czysta wymiana istniejących bloków albo należałoby zapewnić inną technologię chłodzenia niż dotychczas.

Drugą czeską elektrownią jądrową jest Temelín w Południowych Czechach, składający się z dwóch reaktorów, z których każdy ma moc znamionową 1125 MW. Elektrownia ta jest nowsza, jej budowa była realizowana w przeważającej mierze już w czasach reżimu liberalno-demokratycznego po 1989 r. Budowa trwała w latach 1987–2002, a więc łącznie 15 lat. Pomimo pierwotnego planu budowy łącznie czterech bloków o mocy około 1 000 MW każdy, ostatecznie wybudowano tylko dwa bloki<sup>14</sup>. Jest więc tutaj miejsce na dwa dodatkowe bloki o mocy nominalnej od 1000 do 1700 MW każdy; również tutaj można sobie wyobrazić inne obiekty, na przykład zestaw mniejszych reaktorów modułowych<sup>15</sup>.

W komunistycznej Czechosłowacji na terenie obecnej Republiki Czeskiej wytypowano również inne lokalizacje do budowy elektrowni jądrowych, a mianowicie Tetov na wschodzie Czech w pobliżu Hradca Králové i Pardubic oraz Blahutovice koło Ostrawy<sup>16</sup>. W każdej z tych lokalizacji planowano budowę od dwóch do czterech bloków jądrowych o mocy znamionowej około 1000 MW.

Do kolejnych lokalizacji przeznaczonych na budowę nowych bloków jądrowych lub reaktorów modułowych należą miejsca, w których obecnie znajdują się elektrownie węglowe lub gazowe. Ich zaletą jest wystarczająca powierzchnia do budowy dużej elektrowni, istniejące połączenia z sieciami wysokiego napięcia i zazwyczaj również dostępność wody do chłodzenia. Kolejną zaletą jest to, że do działalności przemysłowej przyzwyczajono się już w tych lokalizacjach, a więc efekt „*not in my backyard*” nie musi być zbyt silny.

Ogólnie rzecz biorąc, lokalizacja do budowy elektrowni jądrowej musi spełniać pewne niezbędne warunki<sup>17</sup>.

Przede wszystkim musi być stabilna sejsmicznie. Może to stanowić problem na przykład w przypadku niektórych dzisiejszych elektrowni węglowych w podrudawskich zagłębiach węglowych<sup>18</sup> czy też na północy Moraw.

Ponadto dostępne musi być źródło wody do chłodzenia, najlepiej takie, w którym można gromadzić na zapas wystarczające ilości wody (rzeka z możliwo-

<sup>14</sup> Grupa ČEZ, *Jaderná elektrárna Temelín [Elektrownia jądrowa Temelín]* [online].

<sup>15</sup> M. Dolejší, *Ministerstvo vydalo územní rozhodnutí pro nové bloky elektrárny v Dukovanach [Ministerstwo wydało decyzję o warunkach zabudowy dla nowych bloków elektrowni w Dukovanach]* [online].

<sup>16</sup> Baroch, *Stát oživuje předlistopadové plány jaderných elektráren [Państwo wznawia przedlistopadowe plany elektrowni jądrowych]* [online].

<sup>17</sup> § 47 ustawy nr 263, Dz.U. Cz. z 2016 r., prawo atomowe ze zm. oraz rozporządzenie 387, Dz.U. Cz. z 2016 r. o lokalizacji obiektu jądrowego.

<sup>18</sup> Jednak nawet w tych lokalizacjach budowa elektrowni jądrowej nie jest *a priori* wykluczona. Zob. np. P. Kozohorský, *Geologové nejsou proti stavbě jaderného reaktoru, uvažuje o něm SUAS Group [Geolodzy nie są budowie reaktora jądrowego przeciwni, taką możliwość rozważa SUAS Group]* [online].

ścią budowy jeziora zaporowego o wystarczającej objętości zgromadzonej wody). Chłodzenie wodą może napotkać ograniczenia regulacyjne ze względu na konkurujące między sobą interesy (wytwarzanie energii elektrycznej w porównaniu z utrzymaniem wystarczających przepływów wody i temperatur w rzekach w celu utrzymania bioróżnorodności). W związku z ocieplaniem się klimatu w Republice Czeskiej, które prowadzi do większego parowania wody w przyrodzie i związanego z tym zmniejszenia przepływu wody w rzekach, należy zastanowić się również nad chłodzeniem nowych elektrowni jądrowych nie wodą, ale powietrzem. Z technologicznego punktu widzenia jest to wyobrażalne, jednak dotychczas niespotykane.

Wreszcie musi to być lokalizacja, do której ciężkie wyposażenie elektrowni jądrowej, w szczególności zbiornik ciśnieniowy reaktora jądrowego, można przetransportować w możliwie najłatwiejszy sposób (drogą wodną, wystarczająco szeroką i wytrzymałą jezdnią, itd.). Zaletą, ale nie warunkiem koniecznym, jest połączenie z istniejącymi liniami energetycznymi bardzo wysokiego napięcia (zwykle można je doprowadzić na miejsce w ramach budowy).

Należy liczyć się z tym, że w każdej lokalizacji wybranej do budowy, w większej czy mniejszej mierze pojawi się zjawisko nazywane jako „*not in my backyard*”, czyli sprzeciw lokalnego społeczeństwa przeciwko wybudowaniu obiektu w danym miejscu<sup>19</sup>. Można zakładać, że tam, gdzie znajdują się już elektrownie jądrowe lub inne podobne inwestycje, sprzeciw może być mniejszy, ponieważ lokalne społeczeństwo miało już styczność z tego typu obiektem i jego eksploatacją.

## 6. Finansowanie oraz wsparcie publiczne

Elektrownia jądrowa jako przedsięwzięcie inwestycyjne charakteryzuje się tym, że jej budowa wymaga dużych nakładów inwestycyjnych, czasowych i logistycznych. Wymaga posiadania setek miliardów koron na każdy blok reaktora, które będą wydawane stopniowo w trakcie budowy trwającej przez lata budowy. Samo prawne i organizacyjne przygotowanie i zaplanowanie inwestycji będzie wymagało wydatków rzędu miliardów koron.

Doświadczenia z niedawno zakończonych czy też nadal realizowanych projektów bloków jądrowych (Olkiluoto III, Flamanville III, Hinkley Point C, Mochovce III i IV, Paks V i VI) pokazują, że budowa jest znacznie droższa i dłuższa niż oczekiwano. W rezultacie dostawcy często narażeni są na trudności ekonomiczne, a nawet groźbę bankructwa (Areva, Westinghouse<sup>20</sup>). Odbiorca elektrowni jądrowej pod wieloma względami może stać się „zakładnikiem” swojego dostawcy i może dojść do sytuacji, w której w celu dokończenia przedsięwzięcia i zapobieżenia zmarnowania wydatków nie pozostanie mu nic innego, niż dostawcę finansowo uratować. Nawet jeśli dostawca zobowiąże się do wykonania elektrowni jądrowej za z góry uzgodnioną stałą cenę, w trakcie budowy może się okazać, że pierwotne wyobra-

<sup>19</sup> NIMBY = *not in my backyard*; a person who does not want something unpleasant but necessary to be built or done near where they live. *Viz Meaning of nimby in English* [online].

<sup>20</sup> D. Cardwell, J. Soble, *Westinghouse Files for Bankruptcy, in Blow to Nuclear Power* [online].

żenia cenowe nie były realistyczne i nie pozostanie nic innego, niż zaakceptować zwiększenie ceny albo z przedsięwzięcia zrezygnować kosztem poniesionych już wydatków.

Jednak z drugiej strony z dotychczasowych doświadczeń wynika, że wysoka, ryzykowna, złożona i długoterminowa inwestycja początkowa jest równoważona przez niezawodną, długoterminową i stosunkowo tanią eksploatację elektrowni jądrowych.

Na koszty eksploatacyjne składają się głównie koszty utrzymania i obsługi oraz koszty paliwa jądrowego. Przy odpowiedniej konserwacji i zapobieganiu problemom, takim jak nieskuteczne chłodzenie w upalne lata, elektrownia jądrowa jest wysoce niezawodna i można dobrze zaplanować przebieg mocy i dostaw energii elektrycznej, a także przestoje w celu konserwacji i wymiany paliwa jądrowego. W normalnych okolicznościach jest to zatem niezawodne, dobrze przewidywalne i stabilne źródło energii elektrycznej.

Doświadczenie również pokazuje, że dobrze utrzymywana i regularnie modernizowana elektrownia jądrowa może mieć żywotność (determinowaną głównie przez bezpieczną sprawność reaktora jądrowego i niektórych innych elementów tzw. rdzenia) przekraczającą dziesięciolecia, a tym samym zaspokajając potrzeby energetyczne przez ten stosunkowo długi czas.

Koszty eksploatacji na jednostkę wyprodukowanej energii elektrycznej są stosunkowo niskie, częściowo całkiem przewidywalne (koszty eksploatacji, konserwacji i modernizacji samego zakładu produkcyjnego) i częściowo co prawda zależne od rozwoju sytuacji na rynkach światowych (paliwo jądrowe), ale także dość dobre do oszacowania, logistycznie możliwe do opanowania (okresowy transport stosunkowo niewielkich ilości materiału uranowego) i zapewnione w umowie z dużym wyprzedzeniem. Nic więc dziwnego, że elektrownie jądrowe zbudowane w przeszłości są we współczesnej Europie ekonomicznie opłacalne.

To, co sprawia, że elektrownia jądrowa stanowi ryzyko inwestycyjne, to ryzyko awarii na dużą skalę, choć bardzo niskie (takiej jak w Czarnobylu lub Fukushima, Three Mile Island, ale także w Jaslovskich Bohunicach). Takie ryzyko jest trudne do ubezpieczenia i dlatego często jest ponoszone – przynajmniej częściowo – przez państwo na mocy regulacji ustawowych<sup>21</sup>.

Całość wyżej wymienionych rozważań pokazuje, że podczas gdy elektrownia jądrowa wybudowana w przeszłości może dzisiaj generować przyzwoity zysk, to nowa inwestycja jądrowa w sektorze prywatnym jest co prawda możliwa, ale na tyle ryzykowna, że w środowisku europejskim będzie raczej wyjątkiem. Wiąże się to również z cenami, po jakich energia elektryczna jest sprzedawana na rynku europejskim, oraz z konstrukcją tej ceny. Ingeruje w nią bowiem ogólne otoczenie regulacyjne, które preferuje (i bezpośrednio czy pośrednio udziela na

<sup>21</sup> W Republice Czeskiej warunki odpowiedzialności cywilnej za szkodę związaną z eksploatacją obiektu jądrowego uregulowane są przede wszystkim w § 32 i kolejnych ustawy nr 18, Dz.U. Cz. z 1997 r., o pokojowym wykorzystaniu energii jądrowej i promieniowania jonizującego (prawo atomowe), oraz o zmianie i uzupełnieniu niektórych ustaw, oraz w Konwencji wiedeńskiej o odpowiedzialności cywilnej za szkodę jądrową (opublikowanej pod nr 133 Dz.U. Cz. z 1994 r.).

nie dotacji) tzw. odnawialne źródła energii (w szczególności niestabilne eksploatacyjnie elektrownie słoneczne lub wiatrowe). Opłacalny model finansowania elektrowni jądrowej musi zatem działać w oparciu o przewagę komparatywną, jaką ten rodzaj źródła energii elektrycznej ma w szczególności nad źródłami odnawialnymi – jest bezemisyjny, ale jednocześnie jest niezwykle stabilnym i niezawodnym źródłem energii elektrycznej zapewniającym długoterminową strategiczną niezależność od otoczenia państwa, w którym elektrownia jądrowa się znajduje. Dlatego elektrownia jądrowa powinna „sprzedawać” do koszyka energetycznego kraju, takiego jak Republika Czeska, właśnie tę zdolność – do bycia podstawowym, praktycznie nieprzerwanym produkującym źródłem energii elektrycznej, zapewniającym systemowi energetycznemu jego podstawową długoterminowo niezbędną moc.

Powyższe zalety elektrowni jądrowej mogą również stanowić oparcie dla modelu finansowania, który w rzeczywistości europejskiego sektora energetycznego będzie miał formę w pewien sposób regulowanej czy też z góry uzgodnionej ceny. Może to być system rynku energii elektrycznej regulowany przez państwo lub inny podmiot systemowy z gwarantowaną z góry umownie ustaloną ceną z klauzulą inflacyjną (*contract for difference*; na tej zasadzie będą funkcjonować dostawy z Hinkley Pointu II<sup>22</sup> czy też z nowych budowanych bloków jądrowych w Paksi na Węgrzech), czy też system umownego zapewnienia zbytu od podmiotów prywatnych po uzgodnionych cenach.

Podobne schematy cenowe mają w większości przypadków charakter wsparcia publicznego i jako takie muszą zostać poddane konsultacji i należyte zatwierdzone przez odpowiednie organy UE. W kontekście europejskiego rynku energii elektrycznej spełnienie tego warunku prawnego jest niezbędne, aby nowo wybudowana elektrownia jądrowa była ekonomicznie opłacalna, a zatem aby inwestycja w nią miała w ogóle sens ekonomiczny.

Dla finansowania elektrowni jądrowej duże znaczenie mogą mieć również warunki kredytowania, a więc to, jak te źródła będą postrzegane z punktu widzenia tzw. taksonomii klasyfikującej różne przedsięwzięcia inwestycyjne pod względem ich wpływu na środowisko, a przede wszystkim ich charakteru pod względem emisji gazów cieplarnianych.

## 7. Projekty powiązane

Elektrownia jądrowa to struktura ekstremalnie złożona. Składa się z niektórych podsystemów, które są same w sobie złożone i wymagające z punktu widzenia inwestycji i regulacji. Z reguły będą wymagały spełnienia odrębnych warunków związanych z pozwoleniem i muszą być budowane równoległe z budową samej elektrowni jądrowej.

---

<sup>22</sup> M. Voříšek, *Spojené království rozhodne o financování stavby jaderných bloků, rizika by měli nést i spotřebitelé* [Zjednoczone Królestwo podejmie decyzję o finansowaniu budowy bloków jądrowych, ryzyka powinni ponosić również konsumenci] [online].

Wspomniano już, że dotychczas budowane typy elektrowni jądrowych w większości przypadków wykorzystują systemy chłodzenia wodą, która jest pozyskiwana ze źródeł naturalnych (w warunkach śródlądowych z rzek czy też zbiorników zaporowych). W celu zapewnienia odpowiedniej ilości wody do chłodzenia konieczne jest więc zwykle wybudowanie instalacji (zbiornik zaporowy itp.) do akumulacji wody na wystarczająco nawodnionym wodnym cieku oraz z tym związanej instalacji, np. stacji do uzdatniania wody oraz odpowiednich kanałów naturalnych oraz ściekowych.

Koncentracja produkcji dużej ilości energii elektrycznej w jednym miejscu (reaktor jądrowy ma zwykle moc od 1000 do 1700 MW, przy czym w tym samym miejscu często buduje się więcej bloków) oznacza, że energia ta musi być transportowana do miejsca jej dystrybucji do konsumentów. Wymaga to wystarczająco solidnych systemów dystrybucji bardzo wysokiego napięcia i odpowiednich urządzeń do transformacji. Linia bardzo wysokiego napięcia jest strukturą liniową, która, jeśli jest napowietrzna na słupach, znacząco wpływa na krajobraz i oznacza duże ograniczenia dla zabudowy lub innego użytkowania gruntów w jej pobliżu. Podziemne linie wysokiego napięcia mają mniejszy wpływ tego typu, ale z drugiej strony są znacznie bardziej wymagające pod względem inwestycyjnym i budowlanym<sup>23</sup>.

Miejsce budowy elektrowni jądrowej musi zapewniać dostępność transportową, również taką, która umożliwi przetransportowanie na miejsce budowy bardzo ciężkich urządzeń technologicznych, w szczególności zbiornika ciśnieniowego reaktora jądrowego. Oznacza to przede wszystkim połączenie jej z infrastrukturą transportową (drogową, kolejową, ewentualnie wodną). W miejscach, przez które będą przywożone wyżej wymienione urządzenia do budowy elektrowni, niezbędne jest zapewnienie wystarczającej nośności mostów czy ich wysokości w przypadku przejazdu pod nimi, ewentualnie należy liczyć się z niestandardowymi modyfikacjami dróg w taki sposób, aby mogły one zostać wykorzystane do transportu ciężkich i wielkogabarytowych elementów elektrowni. Również wszystkie tego typu ingerencje wymagają odpowiednich pozwoleń, zwykle nie tylko budowlanych, ale również związanych z prawem ochrony środowiska czy prawem o ruchu drogowym. Mogą się one spotkać także ze sprzeciwem zainteresowanego społeczeństwa i mogą im towarzyszyć spory sądowe.

Elektrownia jądrowa to obiekt kompleksowy, fizycznie, technicznie oraz technologicznie nadzwyczaj złożony. Do jej wybudowania, a następnie obsługi, potrzebna jest duża liczba specjalistów o bardzo wysokich kwalifikacjach przede wszystkim w niektórych obszarach nauk przyrodniczych i technicznych (fizyka jądrowa, chemia fizyczna, inżynieria mechaniczna i elektryczna, budowa skomplikowanych konstrukcji, itp.) Aby zapewnić dostępność niezbędnej liczby takich wykwalifikowanych specjalistów, warto również stworzyć odpowiedni ekosystem edukacyjny i badawczy. Zwykle składa się on z odpowiednich katedr lub instytutów na uczelniach wyższych, instytutów badawczo-rozwojowych oraz nawiązującej

<sup>23</sup> J. Šmíd, *Jsou podzemní kabelová vedení řešením pro českou krajinu* [Czy podziemne linie kablowe są rozwiązaniem dla czeskiego krajobrazu?] [online].

do nich bazy przemysłowej zdolnej do produkcji i obsługi zaawansowanych i precyzyjnych technologii. Aby zbudować taki ekosystem, konieczne jest posiadanie instrumentów prawnych w zakresie prawa o szkolnictwie wyższym i badaniach naukowych, a także systemu wspierania i zachęt dla zaawansowanego i innowacyjnego przemysłu, a więc typowych instrumentów prawa o dotacjach i grantach, oraz współpracy sektora publicznego i biznesu w zakresie nauki, badań i innowacji.

Wreszcie istnienie i eksploatacja elektrowni jądrowej jako obiektu wykorzystującego reakcje rozszczepienia substancji radioaktywnych wiąże się ze szczególnym ryzykiem, które nie występuje w innych sektorach przemysłu i energetyki. Nawet niewielka awaria w obiekcie, w którym dochodzi do reakcji rozszczepienia lub w którym obecne są substancje radioaktywne, może stanowić zagrożenie dla wielu osób, nie wspominając o niebezpieczeństwach związanych z poważną awarią jądrową. Na takie zagrożenia musi być przygotowana nie tylko obsługa elektrowni jądrowej, ale również lokalne i ogólnokrajowe służby systemu ratownictwa oraz systemu ochrony przed sytuacjami nadzwyczajnymi i katastrofami. Wymaga to również posiadania odpowiedniego trybu prawnego do radzenia sobie z sytuacjami nadzwyczajnymi<sup>24</sup>.

Elektrownia jądrowa jest również potencjalnym priorytetowym celem ataków terrorystycznych, zarówno kinetycznych, jak i cybernetycznych, co należy wziąć pod uwagę i zapewnić jej wystarczającą ochronę prawną i faktyczną (obecność strażników z możliwością interwencji antyterrorystycznej, ochrona przed atakiem samolotu, drona lub pocisku raketowego, itp.). W tym celu teren elektrowni oraz jego okolica muszą być objęte szczególnym trybem prawnym (np. pasma ochronne, strefy specjalne), który umożliwi odpowiednie monitorowanie ryzyka i zapobieganie mu. Może to obejmować ograniczenia prawne pewnych czynności (ograniczenie niektórych możliwości wykorzystania terenu do celów budowlanych, ograniczenie innych działań oraz sposobów wykorzystania okolicznych terenów, przelotów na przestrzeni elektrowni, zapewnienie dróg dojazdowych dla ochrony czy w celu interwencji itp.)<sup>25</sup>.

## 8. „Wspólnota losu” dostawcy i odbiorcy elektrowni jądrowej

Wysokie wymagania inwestycyjne, złożoność oraz długoterminowy charakter budowy elektrowni jądrowej sprawiają, że relacja dostawcy i odbiorcy w takim przedsięwzięciu stanowi swego rodzaju „wspólnotę losu”. Poprzez wyłonienie konkretnego dostawcy odbiorca staje się w dużym stopniu od niego zależny pod względem ekonomicznym, energetycznym oraz technologicznym. Zmiana dostawcy lub dokończenie przedsięwzięcia rozpoczętego przez jednego dostawcę innym dostawcą jest w przypadku elektrowni jądrowych niezwykle trudne i kosztowne.

<sup>24</sup> *Jaderné elektrárny [Elektrownie jądrowe]* [online]; *Příklady událostí – INES – Jaderná bezpečnost [Przykłady zdarzeń – INES – Bezpieczeństwo jądrowe]* [online].

<sup>25</sup> § 159 i kolejne ustawy nr 263, Dz.U. Cz. z 2016 r., prawo atomowe, ze zm.

Wybór konkretnego dostawcy jest w przypadku technologii jądrowej zwykle ograniczony również przez inne aspekty niż ekonomiczne i technologiczne. Istotną rolę odgrywają względy strategiczne, bezpieczeństwa i polityki międzynarodowej. Technologia jądrowa do celów pokojowych, ściśle związana również z potencjalną zdolnością do produkcji broni jądrowej, oferowana jest przez bardzo ograniczony krąg dostawców, z których większość pochodzi z krajów o rozwiniętym i złożonym przemyśle jądrowym produkującym również broń jądrową. Dostawcy ci są na ogół ściśle powiązani ze swoim państwem macierzystym i odgrywają ważną rolę w zabezpieczaniu jego interesów strategicznych i bezpieczeństwa. Niektórzy z tych dostawców są nie do zaakceptowania z punktu widzenia bezpieczeństwa i polityki międzynarodowej (Rosja, Chiny) właśnie ze względu na charakter państw, z których pochodzą. Nieliczni pozostali dostawcy mogą więc wykorzystać swój względny dorobek i wyłączność, aby zażądać wysokiej ceny.

Ponadto również wybór konkretnego dostawcy spośród „akceptowalnych” dostawców może mieć implikacje strategiczne, związane z bezpieczeństwem oraz polityką międzynarodową (np. preferowanie dostawców z krajów zapewniających strategiczny sojusz). Wybór nie musi opierać się wyłącznie na ocenie jakości oferowanej technologii i jej korzystności cenowej. Aby taki wybór dostawców był zgodny z prawem, w porządku prawnym muszą być zakotwiczone wystarczająco szerokie możliwości stosowania „nierynkowych” kryteriów wyboru.

## 9. Zezwolenie organu nadzoru jądrowego

Elektrownia jądrowa, ze względu na charakter stosowanej w niej technologii, podlega, co zrozumią, ekstremalnym wymaganiom w zakresie bezpieczeństwa i niezawodności. Gwarantem spełnienia tych wymogów jest właściwy organ ds. bezpieczeństwa jądrowego<sup>26</sup>. Jego zadaniem jest zweryfikowanie, czy wszystkie elementy techniczne elektrowni jądrowej są wystarczająco solidne, z odpowiednim marginesem bezpieczeństwa, czy są odpowiednio połączone i czy mogą być niezawodnie eksploatowane. Elektrownia jądrowa wymaga niezawodności i jakości w najróżniejszych obszarach. Począwszy od jakości technologii, która musi wytrzymać wysokie ciśnienia i temperatury oraz oddziaływanie promieniowania (strefa reaktora, wytwornica pary), poprzez niezawodność elementów obrotowych (turbiny, prądnice) czy systemu chłodzenia, aż po jakość systemu sterowania (czujniki, oprogramowanie, mechaniczne elementy sterowania itp.)<sup>27</sup>.

Duża elektrownia jądrowa stanowi „oryginał”, który opiera się na pewnej znormalizowanej technologii (w czeskich elektrowniach jądrowych jest to radziecki model reaktora wodnego ciśnieniowego VVER), jednak tylko w ograniczonym stopniu wykorzystuje komponenty znormalizowane i homologowane. W zasadzie

<sup>26</sup> Państwowy Urząd do spraw Bezpieczeństwa Jądrowego, zob. § 200 i kolejne ustawy nr 263, Dz.U. Cz z 2016 r., prawo atomowe, ze zm.

<sup>27</sup> Art. 56 i kolejne ustawy nr 263, Dz.U. Cz. z 2016 r., ze zm.

każdy element takiej elektrowni, nawet jeśli ma postać standaryzowaną, jest wykonywany i zainstalowany na miarę.

Zaletę większej normalizacji oraz homologacji typu (porównywalnej np. z homologacją samochodów) powinny wnieść reaktory modułowe. Chociaż na rynku pojawiają się już dziesiątki takich koncepcji, niektóre z nich będą dostępne do użytku komercyjnego najwcześniej za kilka lat. Brane pod uwagę są również w Republice Czeskiej<sup>28</sup>.

Złożoność pozwolenia oraz poprzedzającego je postępowania przed organem regulującym wymaga zarówno wysoce interaktywnego i elastycznego działania regulatora, jak i wnioskodawcy. Związany z tym będzie charakter potencjalnych sporów prawnych. Spory dotyczące zgodności pozwolenia z prawem będą z reguły związane z rozstrzygnięciem kwestii specjalistycznych (bezpieczeństwo, funkcjonowanie technologii, kwestie ostrożnościowe, etc.). Sądy administracyjne będą musiały być przygotowane do zrozumienia istoty takich kwestii specjalistycznych i być w stanie dokonać ich oceny – oczywiście nie same, ale z pomocą ekspertów (biegłych sądowych, innych specjalistów).

## 10. Pozwolenie na budowę i eksploatację

Procedura licencjonowania elektrowni jądrowej jest złożona, jak i związane z nim prace. Dzieli się na szereg poszczególnych procesów i ich rezultatów, najróżniejszych cząstkowych dokumentów niezbędnych do tego, aby przedsięwzięcie mogło zostać jako całość wybudowane i eksploatowane. Są to procesy odbywające się przy udziale dużej liczby uczestników (potencjalnie związanych osób lub przedstawicieli potencjalnie związanych wartości czy interesów). Przedmiotem przedsięwzięcia są kwestie wysoce specjalistyczne, jednak – paradoksalnie – często bez jednoznacznego rozwiązania specjalistycznego, które zależne jest od założeń opartych na wartościach oraz od chęci podjęcia mało prawdopodobnego, ale potencjalnie bardzo dewastującego ryzyka.

Uczestnikami wyżej wymienionych procedur będą często ci, którzy będą mieli najróżniejsze bardziej czy mniej ważne i bardziej czy mniej uzasadnione powody do sprzeciwienia się budowie elektrowni jądrowej. W pierwszej kolejności będą to aktywiści ekologiczni oraz inni przeciwnicy energii jądrowej, w tym obce państwa oraz ich „agenci” w postępowaniu. Ponadto mogą to być konkurenci elektrowni jądrowych z innych sektorów przemysłu energetycznego, którzy będą naciskali na jego innych kierunek. Na przykład podmioty eksploatujące elektrownie węglowe czy gazowe lub odnawialne źródła energii elektrycznej. Mogą to być także mieszkańcy miejscowości przylegających do planowanego miejsca budowy elektrowni jądrowej mający obawy związane z jej bezpieczeństwem czy z tym, że taki rodzaj działalności przemysłowej wyprze z danej lokalizacji inne działalności, np. w zakresie turystyki, rolnictwa czy produkcji żywności.

<sup>28</sup> Uchwała Rady Ministrów Republiki Czeskiej z dnia 1 listopada 2023 r. nr 808 w sprawie planu dla reaktorów małych i średnich w Republice Czeskiej.

Ramowo można zidentyfikować również kwestie specjalistyczne, które będą przez wyżej wymienionych uczestników podnoszone.

W pierwszej kolejności będą kwestionować przede wszystkim wybór drogi jądrowej („*not this way*”) i wskazywać na jej słabe strony wszelkiego rodzaju. Począwszy od kwestii bezpieczeństwa (technologia energii jądrowej jako ryzyko nie do przyjęcia), poprzez kwestie ekonomiczne (technologia jądrowa rzekomo nie jest uzasadniona ekonomicznie), kończąc na przykład ogólnymi kwestiami systemowymi (duże źródła jądrowe oznaczają centralizację produkcji energii elektrycznej, a tym samym większą podatność systemu energetycznego). Ponadto kwestionowany będzie wybór lokalizacji („*not in my backyard*”), np. z powodu nieznośności dużej ingerencji w lokalne wartości przyrodnicze lub dotychczasowe życie lokalnych mieszkańców. A wreszcie będą poruszali poszczególne kwestie wpływu i bezpieczeństwa („*not so huge and risky*”) i domagali się wyższych standardów bezpieczeństwa i innych, co będzie wywierało presję na cenę budowy, a tym samym rentowność inwestycji.

Złożoność postępowań w sprawie wydawania pozwoleń kryje w sobie również ryzyko prawne polegające na łańcuchowym łączeniu się postępowań administracyjnych i sporów sądowych, zapętleniu się postępowań w sprawie pozwoleń oraz ich nieakceptowalnego wydłużania się. Również przeciw takim ryzykom należy szukać legislacyjnych i administracyjnych środków zaradczych.

## 11. Utylizacja, składowanie odpadów promieniotwórczych

W świetle obowiązujących przepisów UE istotnych dla finansowania elektrowni jądrowych kluczowym parametrem w tzw. taksonomii jest spełnienie warunków trwałego składowania odpadów promieniotwórczych. W tym miejscu należy rozróżnić dwie grupy odpadów promieniotwórczych. Wymagane jest uruchomienie obiektu trwałego składowania bardzo nisko-, nisko- i średnioaktywnych odpadów promieniotwórczych. Natomiast w przypadku wysokoaktywnych odpadów promieniotwórczych niezbędne jest posiadanie „udokumentowanego planu za szczegółowymi działaniami mającemu na celu uruchomienie do 2050 r.”<sup>29</sup> obiektu trwałego składowania. Jak dotąd w ramach Unii Europejskiej taki obiekt trwałego składowania uruchomiła tylko Finlandia. Republika Czeska jest na etapie wyboru lokalizacji spośród kilku najbardziej odpowiednich wariantów<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2022/1214 z dnia 9 marca 2022 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2139 w odniesieniu do działalności gospodarczej w niektórych sektorach energetycznych oraz rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2178 w odniesieniu do publicznego ujawniania szczególnych informacji w odniesieniu do tych rodzajów działalności gospodarczej, które w załączniku I rozporządzenia delegowanego (EU) 2021/2139 wprowadza m.in. nową sekcję 4.27 (Budowa i bezpieczna eksploatacja nowych elektrowni jądrowych do wytwarzania energii elektrycznej lub energii cieplnej, w tym do produkcji wodoru, z wykorzystaniem najlepszych dostępnych technologii). W sekcji 4.27 zob. Techniczne kryteria kwalifikacji, punkt 1 f).

<sup>30</sup> *Nakládání s radioaktivním odpadem – Jaderná bezpečnost [Gospodarka odpadami promieniotwórczymi – Bezpieczeństwo jądrowe]* [online].

Ramy prawne dotyczące budowy obiektów trwałego składowania odpadów promieniotwórczych są częściowo podobne do tych, które dotyczą samych elektrowni jądrowych. Również obiekt trwałego składowania jest obiektem złożonym wymagającym spełnienia najbardziej rygorystycznych standardów bezpieczeństwa. Przede wszystkim musi być zlokalizowany w odpowiednim miejscu. Kluczowe są w tym zakresie parametry geologiczne i sejsmiczne danego miejsca, ponieważ jest to obiekt podziemny (system sztolni i innych przestrzeni podziemnych), który ma pozostać stabilny i nienaruszony przez dziesiątki tysięcy lat<sup>31</sup>. Jednocześnie dana lokalizacja musi być dostępna z punktu widzenia transportu ciężkich wielotonowych kontenerów z odpadami promieniotwórczymi, jak również transportu związanego z budową takiego obiektu i jego utrzymaniem.

W przypadku obiektu trwałego składowania odpadów promieniotwórczych grożą podobne problemy z przeforsowaniem jego budowy, jak w odniesieniu do samej elektrowni jądrowej. Również w tym przypadku sprzeciw może mieć charakter zarówno generalny (odpady jądrowe nie powinny być produkowane, aby nie trzeba było ich składować), jak i lokalny (dane gminy i ich mieszkańcy mogą nie zaakceptować swojej nowej roli). Kwestią, która może zostać podniesiona, nawet w bardziej ogólnym kontekście debat na temat tego, czy energia jądrowa w ogóle powinna być wykorzystywana, będą koszty budowy i eksploatacji trwałego obiektu składowania oraz to, kto powinien je ponieść (czy ci, którzy przechowują odpady promieniotwórcze w składowisku, czy państwo, które może je pokryć poprzez specjalne opłaty lub w inny sposób, zazwyczaj z podatków).

Tematem, który może ostatecznie prowadzić również do zmiany obecnych stosunkowo kategoriycznych przepisów w ramach tzw. taksonomii, jest możliwość dalszego wykorzystania odpadów promieniotwórczych poprzez ich przetworzenie. Gdyby w wyniku postępu technicznego taka możliwość stała się wykonalną i ekonomicznie opłacalną, pojawiłoby się pytanie, czy obecne przepisy nakazujące budowę obiektów trwałego składowania mają uzasadnienie prawne.

## 12. Zakończenie

Z opisanego powyżej katalogu poszczególnych kwestii regulacyjnych i innych kwestii prawnych, które będą musiały zostać rozwiązane w ramach realizacji przedsięwzięcia w postaci budowy elektrowni jądrowej, wynika, że będzie to skomplikowana i złożona materia prawna o istotnym elemencie czasowym. Konieczne jest zatem posiadanie szczegółowego katalogu tego, co należy spełnić z punktu widzenia przepisów i w przybliżeniu jak szybko można to osiągnąć, ponieważ tylko

---

<sup>31</sup> L. Vondrovic i zespół *Vyhodnocení vlivu Nařízení Komise o Taxonomii EU pro oblast jaderné energetiky do systému nakládání s radioaktivním odpadem v ČR ve vztahu k činnosti SÚRAO [Ocena wpływu rozporządzenia Komisji w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje dla obszaru energetyki jądrowej na system gospodarki odpadami promieniotwórczymi w RCz w stosunku do działalności Zarządu Składowisk Odpadów Promieniotwórczych (SÚRAO)]* [online]. [www.surao.cz](http://www.surao.cz). Praga 2022, s. 31–37. [https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601\\_2022.pdf](https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601_2022.pdf)

w taki sposób można przedsięwzięcie w postaci budowy bloków jądrowych ująć w ramy czasowe, finansowe i administracyjne, które będą możliwe do zrealizowania.

Kompetencje prawne będą zatem kluczem do sukcesu w ramach starań o renesans energetyki jądrowej.

## Bibliografia załącznikowa

- Baroch P., *Stát oživuje předlistopadové plány jaderných elektráren* [Państwo wznawia przedlistopadowe plany elektrowni jądrowych] [online]. *akutalne.cz*. 21 lipca 2009 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://zpravy.akutalne.cz/domaci/stat-ozivuje-predlistopadove-plany-jadernych-elektraren/r~i:article:642759/>
- Cardwell D., Soble J., *Westinghouse Files for Bankruptcy, in Blow to Nuclear Power* [online]. *nytimes.com*. 29 marca 2017 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://www.nytimes.com/2017/03/29/business/westinghouse-toshiba-nuclear-bankruptcy.html>
- Dolejší M., *Ministerstvo vydalo územní rozhodnutí pro nové bloky elektrárny v Dukovanech* [Ministerstwo wydało decyzję o warunkach zabudowy dla nowych bloków elektrowni w Dukovanach] [online]. *ceskatelevize.cz*. 30 października 2023 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/ministerstvo-vydalo-uzemni-rozhodnuti-pro-nove-bloky-elektrarny-v-dukovanech-30>
- Dolejší M., *Odhady sen za Dukovany jsou reálné, říká Beneš. Nic prý nenasvědčuje přemrštěným nabídkám [Oszacowanie cen w przypadku elektrowni Dukovany jest realne, mówi Beneš. Podobno nic nie wskazuje na oferty przesadzone]* [online]. *Ct24.ceskatelevize.cz*. 29 lipca 2020 r. [cyt. 17 stycznia 2024 r.] <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/odhady-cen-za-dukovany-jsou-realne-rika-benes-nic-pry-nenasvedcuje-premrstnym-nabidkam-47562>
- Galovcová I., Tlapák Navrátilová J., Bláha J. oraz inni. *Atomový zákon. Komentář (Ustawa atomowa, Komentarz)*, Praga 2023
- Handrlica J., *Jaderné právo a právní futurismus: Jaderné technologie budoucnosti a jejich právní úprava (Prawo atomowe oraz futurologia prawnicza: Technologie jądrowe oraz ich regulacja prawna)*, Praga: Auditorium, 2019
- Kejlová T., Sviták M., *Jaderná éra v Německu je u konce. Po více než šedesáti letech v sobotu odpojí poslední reaktory* [Era jądrowa w Niemczech dobiegła końca. Po ponad sześćdziesięciu latach w sobotę zostaną wyłączone ostatnie reaktory] [online]. *ceskatelevize.cz*. 13 kwietnia 2023 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/jaderna-era-v-nemecku-je-u-konce-povice-nez-sedesati-letech-v-sobotu-odpoji-posledni-reaktory-7624>
- Kozohorský P., *Geologové nejsou proti stavbě jaderného reaktoru, uvažuje o něm SUAS Group* [Geolodzy nie są budowie reaktora jądrowego przeciwni, taką możliwość rozważa SUAS Group] [online]. *iDNES.cz*. 10 stycznia 2024 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] [https://www.idnes.cz/karlovy-vary/zpravy/energie-jaderny-reaktor-sokolovska-uhelna-suas-group.A240109\\_770013\\_vary-zpravy\\_melu](https://www.idnes.cz/karlovy-vary/zpravy/energie-jaderny-reaktor-sokolovska-uhelna-suas-group.A240109_770013_vary-zpravy_melu)
- Salavec J., *Nový slovenský jaderný blok Mochovce 3 oficiálně zahájil komerční provoz* [Ruszyła oficjalna komercyjna eksploatacja nowego słowackiego bloku jądrowego Mochovce 3] [online]. *oenergetice.cz*. 23 października 2023 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://oenergetice.cz/jaderne-elektrarny/novy-slovensky-jaderny-blok-mochovce-3-oficialne-zahajil-komercni-provoz>
- Šin Z., *Tvorba práva: pravidla, metodika, technika* [Tworzenie prawa: zasady, metodyka, technika] w: *Beckovy příručky pro právní praxi* [Podręczniki Becka dla praktyki prawniczej]. Praga 2009. s. 42–43
- Šmíd J., *Jsou podzemní kabelová vedení řešením pro českou krajinu* [Czy podziemne linie kablowe są rozwiązaniem dla czeskiego krajobrazu?] [online]. *oenergetice.cz*. 11 maja 2018 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://oenergetice.cz/prenos-elektriny/jsou-podzemni-kabelova-vedeni-resenim-ceskou-krajinu>
- Vondrovic L. i zespół *Vyhodnocení vlivu Nařízení Komise o Taxonomii EU pro oblast jaderné energetiky do systému nakládání s radioaktivním odpadem v ČR ve vztahu k činnosti SÚRAO* [Ocena wpływu rozporządzenia Komisji w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje dla obszaru energetyki jądrowej na system gospodarki odpadami promieniotwórczymi w RCz w stosunku

- do działalności Zarządu Składowisk Odpadów Promieniotwórczych (SÚRAO) [online]. *www.surao.cz*. Praga, 2022, [https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601\\_2022.pdf](https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601_2022.pdf)
- Voříšek M., *Spojení království rozhodne o financování stavby jaderných bloků, rizika by měli nést i spotřebitelé* [Zjednoczone Królestwo podejmie decyzję o finansowaniu budowy bloków jądrowych, ryzyka powinną ponosić również konsumenci] [online]. *oenergetice.cz* 29 stycznia 2020 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://oenergetice.cz/jaderne-elektrarny/spojene-kralovstvi-rozhodne-financovani-stavby-jadernych-bloku-rizika-by-meli-nest-i-spotrebitele>
- ČT24, *Rakušané mají bezjaderné Rakousko* [Austriacy mają Austrię wolną od energii jądrowej] [online]. *ceskatelevize.cz*. 4 listopada 2008 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.]. <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/archiv/rakusane-maji-bezjaderne-rakousko-164991>
- ČTK, *Boj proti atomu. Rakousko chce blokovat unijní podporu jaderné energetice* [Walka z atomem. Austria chce zablokować wsparcie UE dla energii jądrowej] [online]. *denik.cz*. 11 listopada 2019 r. [cyt. 16 stycznia 2024 r.]. <https://www.denik.cz/evropa-pro-cechy/rakousko-eu-jaderna-energie-20191211.html>
- Grupa ČEZ, *Česká energetika ve 21. století* [Grupa ČEZ. Czeski sektor energetyczny w XXI wieku] [online]. *cez.cz*. [cyt. 16 stycznia 2024 r.]. <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobní-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/nove-jaderne-zdroje/proc-nova-jaderna-elektrarna/ceska-energetika-ve-21.-století>
- Grupa ČEZ, *Jaderná elektrárna Dukovany* [Grupa ČEZ. Elektrownia jądrowa Dukovany] [online]. *cez.cz*. [cyt. 16 stycznia 2024 r.]. <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobní-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/edu>
- Grupa ČEZ, *Jaderná elektrárna Temelín* [Grupa ČEZ. Elektrownia jądrowa Temelín] [online]. *cez.cz*. [cyt. 16 stycznia 2024 r.]. <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobní-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/ete>
- Jaderné elektrárny* [Elektrownie jądrowe] [online]. *suro.cz*. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://www.suro.cz/cz/radiacni-ochrana/usmernovani-ozareni-pri-cinnostech/jaderne-elektrarny>
- Meaning of nimby in English* [online]. *Cambridge Dictionary*. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/nimby>
- Nakládání s radioaktivním odpadem – Jaderná bezpečnost* [Gospodarka odpadami promieniotwórczymi – Bezpieczeństwo jądrowe] [online]. *sujb.cz*. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://www.sujb.cz/jaderna-bezpecnost/nakladani-s-radioaktivnim-odpadem>
- Příklady událostí – INES – Jaderná bezpečnost* [Przykłady zdarzeń – INES – Bezpieczeństwo jądrowe] [online]. *sujb.cz*. [cyt. 16 stycznia 2024 r.] <https://www.sujb.cz/jaderna-bezpecnost/ines/priklady-udalosti>

## Summary

of the article: **How to successfully implement a strategic investment – example of nuclear power plants**

This paper aims to provide a general analysis of the challenges that may arise in attempting to realize a large-scale construction project. The main research question is: Can regulatory barriers be overcome in the approval process of large and complex projects that may also be strategically important without compromising their protective meaning and purpose? Using the case of a nuclear power plant implementation, the author outlines the problematic legal aspects and discusses their rationale and potential avenues for overcoming them. Furthermore, the author attempts to delineate other potential obstacles, such as the political viability of such a project, financing, public support, and the processes involved in planning and siting strategy.

The author employs a case study method to examine the legal and nonlegal obstacles impeding the construction of the nuclear power plant and sheds light on problematic areas. While primarily focusing on legal regulations in the Czech Republic, the author also draws upon insights from other European countries with nuclear power expertise. Using a case

study approach and outlining specific regulatory and other legal issues, the author concludes that regulatory barriers can be overcome, but legal expertise is crucial in achieving success in nuclear power.

**Keywords:** nuclear power plant, energy, legal regulation, extra-legal influences, construction project implementation

*Dr hab. Kazimierz Bandarzewski*

[Uniwersytet Jagielloński Katedra Prawa Samorządu Terytorialnego;  
sędzia w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Krakowie;  
OID: <https://orcid.org/0000-0002-8783-8820>]

## Utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpielii

**Streszczenie:** Zgoda na zorganizowanie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli ewoluowała od aktu prawa miejscowego do trybu milczącego załatwienia sprawy. Przyjęte od kwietnia 2022 r. rozwiązania stanowią połączenie trybu milczącej zgody z elementami współdziałania innych organów. Prowadzi to do powstania wątpliwości interpretacyjnych dotyczących możliwości zaskarżania postanowień organów współdziałających i ma znaczenie dla zakwalifikowania samego charakteru terminu załatwienia sprawy. Taki termin powinien mieć charakter materialny i jego upływ powinien skutkować przyznaniem uprawnienia wnioskodawcy, chyba że organ wniesie sprzeciw przed zakończeniem jego biegu. Regulacja dotycząca udzielania zgody na organizowanie miejsc okazjonalnej kąpeli pozwala na wydłużanie ustawowego terminu lub jego przerywanie, co znacząco niweczy jego materialnoprawny charakter. Wadliwy jest brak obowiązku informowania organizatora o braku udzielenia zgody w sytuacji upływu ustawowego terminu, co uchroniłoby stronę przed błędnym przekonaniem o jej uzyskaniu.

**Słowa kluczowe:** kąpielisko, miejsce okazjonalnie wykorzystywane do kąpeli, okres kąpielowy, milczące załatwienie sprawy, współdziałanie, sprzeciw

### 1. Wprowadzenie

Udzielanie zgody na tworzenie miejsc okazjonalnie wykorzystywanych na kąpieliska zostało uregulowane w art. 39 ustawy – Prawo wodne<sup>1</sup> i ma ono praktyczne znaczenie w tych gminach, w których znajdują się zbiorniki wodne mogące być wykorzystywane do rekreacji i odpoczynku i przy których można tworzyć miejsca wykorzystywane do kąpeli. Według stanu na dzień 1 września 2023 r. w Polsce funkcjonowało 235 miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpeli<sup>2</sup>.

Procedura wyrażania zgody na tworzenie miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpeli uległa zmianie z dniem 21 kwietnia 2022 r., kiedy weszła w życie nowelizacja art. 39 p.w.<sup>3</sup>. Dotychczasowa treść art. 39 p.w. nakładała na radę gminy obowiązek udzielania zgody na utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli w drodze uchwały będącej aktem prawa miejscowego. Procedura ta była uproszczona w stosunku do wprowadzonej ww. nowelizacją i przyznawała radzie gminy znaczny zakres swobody w decydowaniu o wyznaczeniu takiego miejsca.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne, Dz.U. z 2024 r. poz. 1087 ze zm.; dalej: p.w.

<sup>2</sup> Główny Inspektor Sanitarny, *Lista miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpeli*, <https://www.gov.pl/web/gis/lista-miejsc-okazjonalnie-wykorzystywanych-do-kapieli> (dostęp: 30.09.2023 r.).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 7 kwietnia 2022 r. o zmianie ustawy – Prawo wodne, Dz.U. z 2022 r. poz. 855.

Celem zmiany art. 39 p.w. miało być przyspieszenie postępowania w przedmiocie udzielania zgody na tworzenie takich miejsc poprzez odebranie kompetencji radzie gminy i przekazanie jej wójtowi. Tym samym nastąpiła zmiana trybu postępowania w sprawie wyrażenia zgody z procedury uchwałodawczej na procedurę administracyjną uregulowaną zarówno w Prawie wodnym, jak i w Kodeksie postępowania administracyjnego<sup>4</sup>; zastosowano jeden zbiorczy wniosek obejmujący również zgłoszenie wodnoprawne; skrócono czas na dokonanie zgłoszenia wodnoprawnego; zastosowano tryb milczącego załatwienia sprawy oraz zredukowano treść samego zgłoszenia i jego załączników<sup>5</sup>.

Temat objęty tym artykułem dotychczas był jedynie sporadycznie i wzmiankowo przedmiotem zainteresowania przedstawicieli doktryny. Zagadnienia z nim związane budzą jednak wątpliwości, czego wyrazem są m.in. spory rozstrzygane przez sądy administracyjne<sup>6</sup>. Celem tego artykułu będzie przedstawienie podstawowych zagadnień związanych z udzieleniem zgody na zorganizowanie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli.

Podstawową metodą badawczą zastosowaną w artykule będzie dogmatyczna metoda badań obejmująca analizę obowiązującego ustawodawstwa, przedstawienie poglądów przedstawicieli doktryny oraz orzecznictwa sądowego. Dodatkowo będzie zastosowana metoda komparatystyczna, polegająca na porównaniu obecnej regulacji z poprzednio obowiązującą.

## 2. Okres wykorzystywania miejsca do okazjonalnej kąpeli

Definicję miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli (w dalszej części artykułu zwanego zamiennie także miejscem okazjonalnej kąpeli) zawiera art. 16 pkt 28 p.w., zgodnie z którym jest nim wydzielony i oznakowany fragment wód powierzchniowych niebędący kąpieliskiem i wykorzystywany do kąpeli. Nie jest to pełna definicja ww. pojęcia. Konstytutywne cechy miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli zawiera art. 39 p.w., a jedną z nich jest okres dopuszczalnego funkcjonowania takiego miejsca w sezonie kąpielowym.

Zgodnie z art. 39 ust. 1 p.w. w wersji obowiązującej do 21 kwietnia 2022 r. miejsce okazjonalnie wykorzystywane do kąpeli mogło funkcjonować przez okres nie dłuższy niż 30 dni w roku kalendarzowym<sup>7</sup>. Po tej nowelizacji miejsce okazjo-

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; dalej: k.p.a.

<sup>5</sup> Por. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo wodne, druk nr 2051 IX kadencji Sejmu, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/6496ACFDC50F936AC12587F4003C3631/%24File/2051.pdf> (dostęp: 10.10.2023 r.).

<sup>6</sup> Por. wyroki NSA z 14 czerwca 2023 r., III OSK 2379/21, III OSK 2583/21, III OSK 2497/21.

<sup>7</sup> P. Szuwalski, *Prawo wodne. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el. 2019, komentarz do art. 39; P. Michalski, *Kąpieliska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpeli*, w: K. Filipek, M. Kucharski, P. Michalski, *Nowe prawo wodne. Najważniejsze zmiany dla gmin i przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych*, Warszawa 2018, s. 14; rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Świętokrzyskiego z 21 czerwca 2022 r. znak: PNK.I.4130.74.2022, Lex nr 3359238.

nalnej kąpiel to takie, które może funkcjonować przez okres nie dłuższy niż 30 kolejnych dni w roku kalendarzowym<sup>8</sup>.

Wydaje się, że celem ustawodawcy – poprzez dodanie zwrotu „kolejnych” – było ograniczenie okresu funkcjonowania miejsca okazjonalnej kąpiel. Przed 21 kwietnia 2022 r. organizator mógł wskazać, że takie miejsce będzie otwierane np. na kilka dni w tygodniu od piątku do niedzieli, a od poniedziałku do czwartku będzie zamknięte przy zachowaniu zasady, że łącznie w ciągu roku kalendarzowego zsumowany okres funkcjonowania takiego miejsca nie przekroczy 30 dni<sup>9</sup>.

Po ww. nowelizacji organizator może wskazać tylko jeden okres funkcjonowania miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel obejmujący następujące po sobie dni kalendarzowe, których liczba wynosi nie więcej niż 30<sup>10</sup>. Logiczne wydaje się, że organizator takiego miejsca powinien podać jeden termin jego otwarcia i zamknięcia. Tak jednak nie jest, ponieważ zgodnie z art. 39 ust. 4 pkt 5 p.w. organizator dokonujący zgłoszenia miejsca okazjonalnej kąpiel musi wskazać terminy (a nie termin) otwarcia i zamknięcia takiego miejsca. Czy w związku z tym miejsce okazjonalnej kąpiel to takie, które wprawdzie może funkcjonować nie dłużej niż 30 kolejnych dni w roku kalendarzowym, ale taki okres nie musi być jedyny i dopuszczalne są inne okresy pod warunkiem, że żaden z nich nie przekroczy 30 dni następujących po sobie? Wskazówkę interpretacyjną pozwalającą na udzielenie odpowiedzi na to pytanie zawiera art. 39 ust. 4 pkt 5 p.w., zgodnie z którym organizator w zgłoszeniu wskazuje sezon kąpielowy dla miejsca okazjonalnej kąpiel. Tym samym skoro obowiązkiem organizatora jest określenie sezonu kąpielowego, to w takim sezonie może być wyznaczony tylko jeden maksymalny 30-dniowy okres funkcjonowania miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel.

Teza ta znajduje potwierdzenie także w treści art. 39 ust. 13 pkt 2 p.w., według którego wójt obligatoryjnie wnosi sprzeciw w przypadku zgłoszenia utworzenia miejsca okazjonalnej kąpiel, jeżeli zamiast takiego miejsca uzasadnione jest utworzenie kąpieliska. Uzasadniona sytuacja dla utworzenia kąpieliska ma miejsce wówczas, gdy w sezonie kąpielowym, którego dotyczy zgłoszenie, utworzenia miejsca okazjonalnej kąpiel na wniosek tego samego organizatora na tym samym terenie lub w jego sąsiedztwie było już utworzone miejsce okazjonalnie wykorzystywane do kąpiel<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Tak wprost wynika z uzasadnienia projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo wodne... (dostęp: 10.10.2023 r.).

<sup>9</sup> Por. np. § 2 uchwały nr XXXIV/235/2021 Rady Miejskiej w Klimontowie z dnia 27 maja 2021 r. w sprawie wyrażenia zgody na utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel, Dz. Urzęd. Woj. Świąt. z 2021 r. poz. 1907; § 3 uchwały nr XXIII/199/2021 Rady Gminy Wielgie z dnia 30 kwietnia 2021 r. w sprawie wyrażenia zgody na utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel oraz określenia sezonu kąpielowego dla miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel na terenie Gminy Wielgie w 2021 r., Dz. Urzęd. Woj. Kujaw. z 2021 r. poz. 2379; § 3 uchwały nr XL/380/18 Rady Gmin Gorzyce z dnia 28 maja 2018 r. w sprawie zgody na utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel na terenie Gminy Gorzyce, Dz. Urzęd. Woj. Śląsk. z 2018 r. poz. 3721.

<sup>10</sup> Por. rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Świętokrzyskiego z 21 czerwca 2022 r. znak: PNK.I.4130.74.2022, Dz. Urzęd. Woj. Świąt. z 2022 r. poz. 2323.

<sup>11</sup> Art. 39 ust. 13 pkt 2 p.w.

Przesłanka uregulowana w art. 39 ust. 13 pkt 2 p.w. dotyczy tego samego sezonu kąpielowego, który jest objęty zgłoszeniem utworzenia miejsca okazjonalnej kąpeli, a tym samym można założyć, że zamiarem ustawodawcy było wykluczenie możliwości tworzenia fikcyjnych miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpeli w ten sposób, że jedno miejsce byłoby zgłoszone na okres 30 dni, a kolejne miejsca różniące się nieznacznie od wcześniejszego, np. długością linii brzegowej, ale co do zasady przynajmniej częściowo pokrywające się z nim, byłoby traktowane przez organizatora oraz osoby korzystające z tego miejsca jako zasadniczo to samo miejsce<sup>12</sup>. Celem tego przepisu było przeciwdziałanie sytuacjom, w których ten sam organizator dokonywałby skutecznie kilku zgłoszeń miejsc okazjonalnej kąpeli na okres 30 dni, ale w taki sposób, że miejsca te funkcjonowałyby na tym samym terenie przez cały okres sezonu kąpielowego i stanowiłyby w istocie kąpielisko.

Przedstawiona wykładnia art. 39 ust. 1, art. 39 ust. 4 pkt 5 i art. 39 ust. 13 pkt 2 p.w. wskazuje na jeden okres funkcjonowania miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli trwający maksymalnie 30 dni. Dokonanie odmiennej wykładni art. 39 ust. 2 pkt 5 ww. ustawy pozwalającej na możliwość tworzenia takich miejsca więcej niż jeden raz w czasie jednego sezonu kąpielowego, byłoby nie tylko sprzeczne z przedstawioną wykładnią ww. przepisów, ale także niweczyłaby cel nowelizacji z 21 kwietnia 2022 r. zakładającej likwidację dotychczasowej możliwości wielokrotnego tworzenia takich miejsc przez tego samego organizatora w tym samym miejscu.

### **3. Określenie sezonu kąpielowego dla miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli**

Prawo wodne nie posługuje się pojęciem „sezon kąpielowy dla miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli”. Można jedynie uznać, że skoro wnioski o wyrażenie zgody na organizację takich miejsc są składane indywidualnie, to każdy organizator sam wskazuje sezon kąpielowy dla miejsca okazjonalnej kąpeli. Ani wójt, ani rada gminy nie mają kompetencji do wyznaczenia takich sezonów. Nie wydaje się zasadne przyjęcie, że sezon kąpielowy dla miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli stanowi synonim „sezonu kąpielowego” w rozumieniu art. 37 ust. 1 p.w.<sup>13</sup> Stosownie do powołanego przepisu rada gminy ma obowiązek określić corocznie najpóźniej do 20 maja sezon kąpielowy obejmujący okres między 1 czerwca a 30 września danego roku kalendarzowego.

Sezon kąpielowy dla kąpielisk może być określony tylko między 1 czerwca a 30 września. Nie może być dłuższy niż ww. okres ani też jego początek lub koniec nie może przypadać przed 1 czerwca lub po 30 września. Artykuł 37 ust. 1 ww. ustawy reguluje jedynie wyznaczanie sezonu kąpielowego przez radę gminy

<sup>12</sup> Por. uchwały Rady Gminy Gorzyce z dnia 26 kwietnia 2018 r. nr XXXIX/375/18, nr XXXIX/376/18 i nr XXXIX/377/18 w sprawie zgody na utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli na terenie Gminy Gorzyce, Dz. Urzęd. Woj. Śląsk. z 2018 r. poz. 3109 oraz poz. 3110 i poz. 3111.

<sup>13</sup> Inaczej P. Michalski, *Kąpieliska...*, s. 15.

dla kąpielisk, a nie dla miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpeli<sup>14</sup>. Gdyby ustawodawca chciał zobowiązać organizatora miejsca okazjonalnej kąpeli do przestrzegania sezonu kąpielowego, to wówczas – po pierwsze – zobowiązałby radę gminy do wyznaczenia takiego sezonu także dla miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpeli, a po drugie – byłoby całkowicie niezasadne zobowiązanie w art. 39 ust. 2 pkt 5 p.w. organizatora do wskazywania w swoim zgłoszeniu okresu sezonu kąpielowego dla danego miejsca, skoro wynikałoby on z już podjętej uchwały i miałby charakter wiążący.

Celem regulacji umożliwiającej tworzenie miejsc okazjonalnej kąpeli jest udostępnianie takiej kąpeli przez krótki okres, np. rozgrywania zawodów sportowych na wodzie lub innych sporadycznych wydarzeń, które mogą być organizowane także poza sezonem kąpielowym wyznaczonym dla kąpielisk obejmującym okres od początku czerwca do końca września. W związku z tym organizator samodzielnie określa w zgłoszeniu okres kąpielowy dla miejsca okazjonalnej kąpeli i podaje termin jego otwarcia i zamknięcia.

#### 4. Okazjonalność wykorzystywania miejsca do kąpeli

Jednym z elementów definiujących ww. miejsce do kąpeli jest okazjonalność jego wykorzystywania.

W stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2018 r.<sup>15</sup> brak było tego zwrotu w definicji miejsca wykorzystywanego do kąpeli<sup>16</sup>. Uzupełnienie przepisu o ten zwrot wskazuje istotną różnicę pomiędzy takim miejscem według stanu prawnego obowiązującego do 1 stycznia 2018 r. a po tej dacie, podnosząc, że miejsce okazjonalnie wykorzystywane do kąpeli to takie, które zabezpiecza wyjątkowe sytuacje obligujące do zorganizowania formy rekreacji związanej z kąpielą, których nie dało się wcześniej przewidzieć zgodnie z wymaganiami i procedurą przewidzianą dla kąpielisk<sup>17</sup>. Mogą one być związane z koniecznością np. zorganizowania zawodów, obozu czy też wydarzeń kulturalnych połączonych z wypoczynkiem (kąpielą). Akcentuje się wyjątkowość takiego miejsca, incydentalność lub sporadyczność sytuacji uzasadniającej udzielenie zgody na jego utworzenie<sup>18</sup>.

Tak przyjęty sposób definiowania budzi wątpliwości. Pojęcie „okazjonalnie” nie zostało zdefiniowane w Prawie wodnym. W języku potocznym okazjonalnie to ina-

<sup>14</sup> Por. P. Michalski, *Kąpieliska...*, s. 18.

<sup>15</sup> Art. 34d ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne, Dz.U. z 2017 r. poz. 1121.

<sup>16</sup> J. Szachułowicz, *Prawo wodne. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 134–138; M. Kałużny, *Prawo wodne. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 143–146; B. Rakoczy, *Art. 34a w: Prawo wodne. Komentarz*, pod red. B. Rakoczego, Warszawa 2013, s. 187–191.

<sup>17</sup> Główny Inspektor Sanitarny, *Kąpieliska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpeli*, w: *Stan sanitarny kraju w 2019 r.*, s. 70, [https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan\\_sanitarny\\_2019\\_-\\_kapieliska.pdf](https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan_sanitarny_2019_-_kapieliska.pdf) (dostęp: 30.09.2023 r.).

<sup>18</sup> Por. rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Warmińsko-Mazurskiego z 10 sierpnia 2021 r. znak: PN.4131.311.2021, Dz. Urzęd. Woj. Warm.-Maz. z 2021 r. poz. 3151; rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Warmińsko-Mazurskiego z 30 lipca 2020 r. znak: PN.4131.276.2020, Dz. Urzęd. Woj. Warm.-Maz. z 2020 r. poz. 3312.

czej przypadkowo, od czasu do czasu, nieczęsto się zdarzający, przy jakiejś okazji, przygodnie<sup>19</sup>. Tym samym sformułowanie to przede wszystkim dotyczy samej częstotliwości występowania danego zjawiska lub stanu, a nie jego nadzwyczajności lub wyjątkowości.

Odnosząc pojęcie „okazjonalnie” do wyznaczenia miejsca do kąpeli, należy stwierdzić, że obejmuje ono przypadek, gdy nie jest zasadne tworzenie stałego kąpieliska w sezonie kąpielowym, natomiast możliwe jest od czasu do czasu korzystanie z miejsca okazjonalnej kąpeli. Wskazana okazjonalność korzystania z takiego miejsca może wynikać z różnorodnych przesłanek, jak np. sporadyczne imprezy, zawody, ograniczona czasowo dostępność infrastruktury, zmienność linii brzegowej w czasie sezonu kąpielowego uniemożliwiającej utworzenie kąpieliska lub nawet sam zamiar przedsiębiorcy wskazujący na możliwość jedynie prowadzenia takiego miejsca w okazjonalnym (ograniczonym czasowo) zakresie. Skoro sam ustawodawca nie wprowadził żadnej innej przesłanki – za wyjątkiem uzasadnienia dla braku tworzenia kąpieliska – umożliwiającej organizatorowi uzyskanie zgody na utworzenie miejsca okazjonalnej kąpeli, to nie można wprowadzać dodatkowego warunku w postaci wyjątkowości na zorganizowanie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli.

## 5. Brak uzasadnienia dla tworzenia kąpieliska

Zgodnie z art. 39 ust. 1 p.w. miejsce okazjonalnie wykorzystywane do kąpeli to takie, dla którego nie jest uzasadnione tworzenie kąpieliska.

Przez pojęcie „kąpielisko” rozumie się wyznaczony przez radę gminy wydzielony i oznakowany fragment wód powierzchniowych, wykorzystywany przez dużą liczbę osób kąpiących się, pod warunkiem że w stosunku do tego kąpieliska nie wydano stałego zakazu kąpeli<sup>20</sup>. Ustawodawca *ex lege* nie włączył do kategorii kąpielisk pływalni, basenu pływackiego lub uzdrowiskowego, zamkniętego zbiornika wodnego podlegającego oczyszczaniu lub wykorzystywaniu w celach terapeutycznych, sztucznego, zamkniętego zbiornika wodnego, oddzielonego od wód powierzchniowych i wód podziemnych<sup>21</sup>.

Podstawową cechą kąpieliska jest korzystanie z niego przez dużą grupę osób. Prawo wodne nie definiuje pojęcia „duża grupa osób”, niemniej taką definicję zawiera art. 2 pkt 4 dyrektywy nr 2006/7/WE, zgodnie z którym „duża liczba” oznacza, w odniesieniu do kąpiących się liczbę, którą właściwy organ uznaje za dużą, uwzględniając w szczególności wcześniejsze tendencje lub udostępnianą infrastrukturę lub udogodnienia, albo inne środki podjęte w celu promowania kąpeli.

Brak chociażby przybliżonego określenia liczby osób, która już tworzy dużą grupę, wpisuje przekazanie uprawnienia do określania tego pojęcia przez organ

<sup>19</sup> *Słownik Języka Polskiego. L-P*, pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1996, s. 479.

<sup>20</sup> Art. 16 pkt 22 p.w.

<sup>21</sup> Definicja ta jest zgodna z art. 1 ust. 3 dyrektywy 2006/7/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 lutego 2006 r. dotyczącej zarządzania jakością wody w kąpieliskach i uchylającej dyrektywę 76/160/EWG, Dz.Urz. UE L 2006.64.37; dalej: dyrektywa nr 2006/7/WE.

gminy. Czy zatem wójt może w drodze zarządzenia określić, co rozumie przez pojęcie „duża liczba osób” na potrzeby udzielania zgody na tworzenie miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpiel? Na to pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Żaden przepis Prawa wodnego lub innej ustawy nie zawiera upoważnienia do regulacji tego zagadnienia, które stanowiłoby w istocie akt prawa miejscowego, definiujące pojęcie „duża liczba osób kąpiących się” i mające charakter wiążący dla organizatorów zamierzających dokonać zgłoszenia utworzenia miejsca okazjonalnej kąpiel na terenie danej gminy.

W każdym przypadku złożenia wniosku przez organizatora wójt powinien rozważyć, czy wskazana we wniosku przewidywana maksymalna liczba osób korzystających dziennie z miejsca okazjonalnej kąpiel będzie stanowiła dużą liczbę tych osób. To ustalenie powinno być zindywidualizowane i dostosowane do każdej lokalizacji (każdego wniosku), a tym samym nie musi być traktowane jednolicie nawet w skali całej gminy. Nie oznacza to jednak dowolności, ponieważ wójt ma obowiązek przy jego ustalaniu uwzględnić takie okoliczności jak: a) wcześniejszy sposób korzystania z danego miejsca, b) liczbę osób kąpiących się w tym miejscu, c) udostępnianą infrastrukturę, d) udogodnienia, e) inne środki podjęte w celu promowania kąpiel<sup>22</sup>.

Ustalenie, że z danego miejsca będzie korzystała duża liczba osób, stanowi podstawę do uznania wystąpienia sytuacji uzasadniającej utworzenie kąpieliska, a więc do wniesienia sprzeciwu od zgłoszenia utworzenia miejsca okazjonalnej kąpiel.

## **6. Tryb uzyskania zgody na utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel**

Zgodnie z art. 39 ust. 2 p.w. utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel wymaga dokonania uprzedniego zgłoszenia przez wnioskodawcę do właściwego miejscowo wójta.

Zgłoszenie to ma podwójny charakter: stanowi zarówno zgłoszenie miejsca planowanego utworzenia miejsca okazjonalnej kąpiel, jak i zgłoszenie wodnoprawne na wyznaczenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel<sup>23</sup>.

Ustawodawca w art. 39 ust. 4 i 5 p.w. w sposób dość kompletny uregulował treść zgłoszenia oraz wymagane załączniki. Takie zgłoszenie obligatoryjnie zawiera: a) imię i nazwisko, nazwę oraz adres i siedzibę organizatora miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel; b) nazwę i adres miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel oraz opis granicy miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel na aktualnej mapie topograficznej albo ortofotomapie lub wykaz współrzędnych punktów załamania granicy miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel; c) wskazanie długości linii brzegowej miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel; d) wskazanie przewidywanej maksymalnej

<sup>22</sup> Art. 2 pkt 4 dyrektywy nr 2006/7/WE.

<sup>23</sup> Art. 39 ust. 2 zd. 2 p.w.

liczby osób korzystających dziennie z miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel; e) wskazanie sezonu kąpielowego dla miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel, w tym terminów otwarcia i zamknięcia tego miejsca; f) opis infrastruktury miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel, w tym urządzeń sanitarnych i dostępności tego miejsca dla osób niepełnosprawnych i g) wskazanie sposobu gospodarki odpadami dla miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel.

Katalog ten zasadniczo jest zbieżny z treścią wniosków składanych w procedurze obowiązującej przed 21 kwietnia 2022 r. Zauważalną różnicę stanowi obowiązek wskazania przez organizatora planowanego miejsca okazjonalnej kąpiel okresu sezonu kąpielowego dla takiego miejsca obejmującego terminy otwarcia i zamknięcia tego miejsca.

Ponadto zgodnie z art. 39 ust. 5 p.w. do zgłoszenia wnioskodawca obligatoryjnie dołącza: 1) zgodę właściciela wód oraz właściciela gruntu przylegającego do planowanego miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel na utworzenie miejsca okazjonalnej kąpiel; 2) uzasadnienie braku potrzeby utworzenia kąpieliska; 3) poświadczenie wniesienia opłaty za zgłoszenie wodnoprawne i 4) zgodę właściciela sztucznego zbiornika wodnego, w przypadku gdy utworzenie miejsca okazjonalnej kąpiel ma nastąpić na terenie sztucznego zbiornika wodnego. Ponadto zgodnie z art. 63 § 3 k.p.a. zgłoszenie powinno być podpisane.

Wójt ma obowiązek dokonania kontroli formalnej zgłoszenia polegającej na ocenie, czy zgłoszenie zawiera wszystkie wymagane elementy oraz załączniki, także w zakresie obejmującym zgłoszenie wodnoprawne.

Według art. 39 ust. 6 p.w. w przypadku braku kompletności zgłoszenia wójt wzywa wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku w terminie 7 dni od daty doręczenia wezwania, a w razie niezastosowania się do wezwania w tym terminie – wójt wnosi sprzeciw w drodze decyzji administracyjnej (art. 39 ust. 7 p.w.). Jeżeli jednak zgłoszenie nie będzie zawierało adresu wnoszącego i nie będzie możliwości ustalenia tego adresu na podstawie posiadanych danych, zgłoszenie pozostawia się, zgodnie z art. 64 § 1 k.p.a., bez rozpoznania<sup>24</sup>.

Termin dokonania uzupełnienia zgłoszenia został ustalony w sposób sztywny i wynosi 7 dni. W przypadku gdy wnioskodawca nie uzupełnił zgłoszenia, wójt ma obowiązek wniesienia sprzeciwu w drodze decyzji administracyjnej.

## **7. Przesłanki wniesienia sprzeciwu od zgłoszenia utworzenia miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel**

Poza przesłanką polegającą na nieuzupełnieniu zgłoszenia pod względem formalnym, ustawodawca określił następujący katalog wyczerpujący przesłanek uzasadniających wniesienie sprzeciwu:

- 1) ważny interes publiczny,

<sup>24</sup> Z. Kmiecik, *Art. 122c w: Z. Kmiecik, J. Wegner, M. Wojtuń, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2023, s. 719–720.

2) uzasadnione jest utworzenie kąpieliska zamiast miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel,

3) ważne względy z zakresu ochrony środowiska, ochrony zdrowia publicznego lub bezpieczeństwa osób kąpiących się,

4) naruszenie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu,

5) naruszenie wymagań określonych w art. 48 ust. 1 p.w. lub zakazów bądź ograniczeń, o których mowa w art. 130 ust. 1 pkt 11 i art. 140 pkt 10 p.w.,

6) naruszenie postanowień plany ochrony parku narodowego lub planu zadań ochronnych oraz zasad udostępniania parku narodowego<sup>25</sup>.

Katalog ten stanowi *novum* w porównaniu z regulacją art. 39 p.w. sprzed nowelizacji z 21 kwietnia 2022 r. Rada gminy przed tą zmianą mogła odmówić wyrażenia zgody tylko w przypadku, gdy nie było uzasadnione tworzenie kąpieliska.

Znaczące poszerzenie katalogu przesłanek wniesienia sprzeciwu niewątpliwie zwiększa zakres uprawnień wójta w stosunku do wcześniejszych kompetencji rady gminy, a przy tym niektóre z nich mają charakter klauzul generalnych, jak np. ważny interes publiczny, co pozwala na ich uznaniowe stosowanie w podobnych sytuacjach<sup>26</sup>.

## 8. Współdziałanie organów

8.1. Po dokonaniu oceny formalnej zgłoszenia wójt ma obowiązek przekazać je wraz z załącznikami następującym organom: a) organowi właściwemu w sprawach zgłoszeń wodnoprawnych; b) organowi inspekcji ochrony środowiska oraz c) państwowemu powiatowemu lub państwowemu granicznemu inspektorowi sanitarnemu<sup>27</sup>.

Fakultatywnie takie zgłoszenie z załącznikami przekazuje się: a) dyrektorowi parku narodowego – jeżeli zgłoszenie ma obejmować miejsce okazjonalnej kąpiel na terenie parku narodowego; b) dyrektorowi urzędu żeglugi śródlądowej – jeżeli zgłoszenie ma obejmować takie miejsce na terenie śródlądowej drogi wodnej; c) dyrektorowi urzędu morskiego – jeżeli zgłoszenie ma obejmować miejsce okazjonalnej kąpiel na terenie polskiego obszaru morskiego<sup>28</sup>.

Za wyjątkiem organu właściwego w sprawach zgłoszeń wodnoprawnych pozostałe organy zobligowane są do wyrażenia opinii w terminie 7 dni od daty przekazania im zgłoszenia przez wójta. Brak dochowania ww. 7-dniowego terminu ma taki skutek jak wyrażenie opinii pozytywnej<sup>29</sup>. Zarówno opinia pozytywna, jak i negatywna nie są wiążące dla wójta, aczkolwiek w sytuacji, gdy z treści takiej

<sup>25</sup> Art. 39 ust. 12 p.w.

<sup>26</sup> L. Leszczyński, *Zastosowanie kryteriów otwartych i inne decyzje stosowania prawa w: System prawa administracyjnego* pod red. R. Hausera, Z. Niewiadomskiego, A. Wróbla, Tom 4, Warszawa 2012, s. 111–117.

<sup>27</sup> Art. 39 ust. 8 pkt 1 i pkt 2 *in principio* p.w.

<sup>28</sup> Art. 39 ust. 8 pkt 2 *in fine* p.w.

<sup>29</sup> Art. 39 ust. 9 p.w.

opinii będzie wynikało zaistnienie którejkolwiek z przesłanek do wniesienia sprzeciwu, wójt powinien co do zasady wnieść sprzeciw.

Zgodnie z art. 40a p.w. w zakresie nieuregulowanym w art. 39 tej ustawy do postępowania w przedmiocie zgłoszenia miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpieli stosuje się przepisy działu II rozdziału 8a k.p.a. Rozdział ten reguluje tryb milczącego załatwiania sprawy. W związku z tym należy zastanowić się nad formą prawną wyrażenia opinii przez organy współdziałające. Współdziałanie organów reguluje art. 106 § 5 k.p.a., według którego wyrażenie opinii przez organ współdziałający następuje w drodze zaskarżalnego postanowienia.

Czy w takim razie organ inspekcji ochrony środowiska oraz państwowy powiatowy/graniczny inspektor sanitarny wyrażają opinię w drodze zaskarżalnego przez stronę postanowienia? Udzielając odpowiedzi na to pytanie, w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że celem postępowań, w których sprawy są załatwianie w sposób milczący, jest zaaprobowanie w całości wniosku (żądania) strony lub też wniesienie sprzeciwu w przypadku, gdy taki wniosek lub żądanie nie może być uwzględnione w całości. Dla wnioskodawcy wpływ terminu do wydania decyzji przez organ będzie oznaczał, że organ milcząco zgodził się na treść owego wniosku<sup>30</sup>. W doktrynie zaprezentowano pogląd, zgodnie z którym w przypadku współdziałania organów nie ma miejsca dla milczącego załatwiania sprawy<sup>31</sup>. Stanowisko to podtrzymano w orzecznictwie<sup>32</sup>. Przyjęcie stanowiska, że instytucja współdziałania organów przy rozpoznawaniu zgłoszenia w sprawie udzielenia zgody na okazjonalne miejsce do kąpieli jest całkowicie zbędna, prowadziłoby do pominięcia obligatoryjnego etapu tego postępowania. Skoro ustawodawca nakazał przekazanie każdego wniosku do zaopiniowania określonym organom, to należy poszukiwać takiego rozwiązania, które pozwoliłoby pogodzić zarówno tryb załatwiania spraw w sposób milczący, jak i regulację przyjętą w art. 39 ust. 8 pkt 1 i ust. 9 p.w. Organy opiniujące wydają dwojakiego rodzaju opinie: pozytywne albo negatywne. Opinie pozytywne obejmują akceptację całości wniosku, natomiast opinie negatywne negują udzielenie milczącej zgody. Nie ma miejsca na opinie warunkowe, zgodnie z którymi pod pewnymi warunkami lub po modyfikacji wniosku (jego zmianie) możliwe będzie udzielenie pozytywnej opinii. Organ przyjmujący zgłoszenie nie może modyfikować jego treści i albo w całości ten wniosek akceptuje (udziela zgody), albo wnosi sprzeciw co do jego treści.

Organy współdziałające powinny wyrażać swoje opinie w formie postanowień, na które stronie nie przysługiwałoby prawo do wniesienia zażalenia. Wprawdzie art. 106 § 5 k.p.a. gwarantuje prawo do zaskarżenia postanowienia zawierającego

<sup>30</sup> Z. Kmiecik, *Art. 122...*, s. 713–714; J. Piecha, *Art. 122a w: Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz* pod red. R. Hausera, M. Wierzbowskiego, wyd. 7, Warszawa 2021, s. 1045; K. Kłowski, *Art. 122a w: Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz* pod red. H. Knysiak-Sudyki, wyd. 2, Warszawa 2019, s. 841–842.

<sup>31</sup> A. Wróbel, *Art. 122a w: M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. VIII, WKP 2020, komentarz do art. 122a; B. Adamiak, *Art. 122a w: B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. 17, Warszawa 2021, s. 758–759.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z 4 sierpnia 2021 r., II SA/Bd 136/21, LEX nr 3229327.

opinię, niemniej skorzystanie z takiej instytucji niweczyłoby sens samego głównego postępowania. Jeżeli strona wniosłaby zażalenie na postanowienie organu współdziałającego, to wójt nie mógłby zakończyć postępowania<sup>33</sup>, a zarazem najczęściej upłynąłby 30-dniowy termin do ewentualnego wniesienia sprzeciwu. Po jego upływie strona uzyskałaby prawo do organizowania miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpielii.

W przypadku spraw załatwianych milcząco upływ terminu powoduje skutek w postaci pozytywnego dla strony rozstrzygnięcia danej sprawy. W ramach analizowanej procedury żaden przepis nie pozwala na wstrzymanie lub przerwanie biegu terminu do załatwienia sprawy w przypadku, gdy strona wniesie zażalenie na niekorzystną dla niej opinię jednego z organów określonych w art. 39 ust. 10 p.w. Wniesienie zażalenia nie jest także podstawą do wniesienia sprzeciwu przez organ główny.

W związku z tym należy stwierdzić, że opinia wyrażona na podstawie art. 39 ust. 9 p.w. w drodze postanowienia nie jest zaskarżalna. Brak jednak w tym zakresie wyraźnej regulacji prawnej świadczy o jej wadliwości.

8.2. Odrębnie ustawodawca uregulował sprzeciw organu właściwego w sprawach zgłoszeń wodnoprawnych.

Zgodnie z art. 39 ust. 8 pkt 1 p.w. zgłoszenie utworzenia miejsca okazjonalnej kąpielii wójt obligatoryjnie przekazuje organowi właściwemu w sprawach zgłoszeń wodnoprawnych. Stosownie do art. 397 ust. 3 pkt 3 p.w. właściwym organem, do którego należy przekazać to zgłoszenie, będzie właściwy miejscowo kierownik nadzoru wodnego Państwowego Gospodarstwa Wodnego „Wody Polskie”.

Treść art. 39 ust. 10 p.w. w związku z art. 424b tej ustawy nie pozostawia najmniejszej wątpliwości, że do tego zgłoszenia stosowane są przepisy działu IX rozdziału 4 „Zgłoszenie wodnoprawne” Prawa wodnego, z wyjątkiem art. 421, art. 422 i art. 423 ust. 5 pkt 2 tej ustawy w takim zakresie, w jakim obejmuje on regulacje art. 396 ust. 1 pkt 7 i 8 p.w.

Różnice w zakresie regulacji zgłoszenia utworzenia miejsca okazjonalnej kąpielii traktowanego jako zgłoszenia wodnoprawnego od innych zgłoszeń wodnoprawnych dotyczą zasadniczo terminu wniesienia sprzeciwu oraz kręgu podmiotów, którym doręczany jest sprzeciw. Zgodnie z art. 39 ust. 10 pkt 1 p.w. termin do wniesienia sprzeciwu wynosi 21 dni od daty otrzymania zgłoszenia zamiast 30 dni liczonych zgodnie z art. 423 ust. 2 p.w. Natomiast sprzeciw od zgłoszenia jest doręczany zarówno organizatorowi, jak i wójtowi prowadzącemu postępowanie (art. 39 ust. 10 pkt 2 p.w.), mimo że w przypadkach innych zgłoszeń wodnoprawnych sprzeciw ten jest doręczany tylko wnioskodawcy (art. 423 ust. 8 p.w.).

Stosownie do treści art. 39 ust. 14 p.w. termin 21-dniowy na wniesienie sprzeciwu jest wliczany do 30-dniowego terminu wyznaczonego dla wójta, do którego organizator dokonał zgłoszenia utworzenia miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpielii.

<sup>33</sup> Por. uchwała siedmiu sędziów NSA w Warszawie z 9 listopada 1998 r., OPS 8/98, ONSA 1999, nr 1, poz. 7.

Jeżeli jednak okaże się, że najpóźniej do 23. dnia liczonego od daty dokonania zgłoszenia wójtowi, wójt ten nie otrzyma sprzeciwu kierownika nadzoru wodnego Wód Polskich lub informacji o braku wniesienia sprzeciwu, 30-dniowy termin ulega wydłużeniu do 7 dni od daty otrzymania sprzeciwu lub informacji o braku sprzeciwu w sprawie zgłoszenia wodnoprawnego (art. 39 ust. 15 p.w.). Ustawodawca nie przewidział w takiej sytuacji obowiązku poinformowania zgłaszającego o przedłużeniu terminu, co należy uznać za wadliwość regulacji. Wydaje się, że 30-dniowy termin wynikający z art. 39 ust. 3 p.w. powinien mieć charakter materialnoprawny i jego upływ skutkuje nie tylko przyznaniem prawa dla wnioskodawcy, ale także pozbawieniem kompetencji organu do wniesienia sprzeciwu<sup>34</sup>. Wnioskodawca powinien wiedzieć, czy milczenie organu stanowi wyrażenie zgody zgodnie z powołanym art. 39 ust. 3 ww. ustawy, czy też nie jest wyrażeniem zgody, a jedynie oczekiwaniem na zajęcie stanowiska przez organ wodnoprawny. Przyjęcie jednak możliwości wydłużania tego terminu znacząco ogranicza ten materialnoprawny charakter.

Nie zostały wyłączone ze stosowania przepisy pozwalające kierownikowi nadzoru wodnego Wód Polskich na wydanie w terminie 21-dniowym decyzji nakładającej na zgłaszającego obowiązek uzupełnienia zgłoszenia wodnoprawnego o brakujące dokumenty lub informacje. Nałożenie tego obowiązku skutkuje przerwaniem terminu 21-dniowego wyznaczonego na zajęcie stanowiska przez ww. organ (art. 423 ust. 7 w związku z ust. 4 p.w.). Tym samym nie można wykluczyć sytuacji, w której kierownik nadzoru wodnego zobowiąże zgłaszającego do uzupełnienia zgłoszenia, nie informując o tym wójta. Może to skutkować znacznym wydłużeniem terminu na zajęcie stanowiska przez kierownika nadzoru wodnego. Wójt bowiem na podstawie ww. art. 39 ust. 15 p.w. będzie oczekiwał na stanowisko ww. organu, co spowoduje wydłużenie terminu milczącego załatwienia sprawy.

## 9. Sposoby zakończenia postępowania

Ustawodawca przewidział kilka sposobów zakończenia postępowania. Po pierwsze, w przypadku gdy zgłoszenie będzie odpowiadało prawu i nie zaistnieje żadna z enumeratywnie wymienionych przesłanek do wniesienia sprzeciwu, upływ 30 dni od daty doręczenia zgłoszenia właściwemu wójtowi będzie miał skutek w postaci przyznania wnioskodawcy zgody na organizowanie takiego miejsca. Będzie to tzw. milcząca zgoda, o której mowa w art. 122a ust. 2 k.p.a. Zakończenie postępowania może nastąpić nawet przed upływem ww. terminu, jeżeli wójt zawiadomi organizatora o braku sprzeciwu<sup>35</sup> lub o przyjęciu zgłoszenia<sup>36</sup>.

<sup>34</sup> Taki charakter przypisuje się terminowi do załatwienia sprawy w postępowaniu w trybie milczącego załatwienia sprawy, J. Wegner, *Termin milczącego załatwienia sprawy w: Milczące załatwienie sprawy przez organ administracji publicznej* pod red. Z. Kmiecika, M. Gajdy-Durlik, Warszawa 2019, s. 294–304; J. Piecha, *Art. 122a...*, s. 1045–1048; B. Adamiak, *Art. 122a...*, s. 761; K. Klonowski, *Art. 122a...*, s. 842.

<sup>35</sup> Art. 39 ust. 3 p.w.

<sup>36</sup> Art. 39 ust. 16 p.w.

W przypadku gdy zaistnieje którakolwiek przesłanka do wniesienia sprzeciwu i organ taki sprzeciw wniesie, wówczas strona nie otrzymuje zgody na utworzenie miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpiel. Zgodnie z art. 122b pkt 1–3 k.p.a. sprzeciw wnosi się w drodze decyzji administracyjnej i dla swojej skuteczności musi być nadany u operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe<sup>37</sup> najpóźniej w 30 dniu od daty otrzymania zgłoszenia lub też w tym terminie doręczony wnioskodawcy za pokwitowaniem przez pracowników organu administracji publicznej lub inne upoważnione osoby, albo też wprowadzony do systemu teleinformatycznego w przypadku, o którym mowa w art. 39<sup>1</sup> k.p.a. Nadanie u operatora pocztowego sprzeciwu np. w 31 dniu od daty otrzymania zgłoszenia nie wywoła skutków prawnych i wnioskodawca będzie mógł uważać, że otrzymał milczącą zgodę na utworzenie wnioskowanego miejsca.

Po skutecznym doręczeniu decyzji organizator może od tej decyzji wnieść odwołanie do organu drugiej instancji. Rozstrzygnięcie organu odwoławczego będzie miało istotne znaczenie w sprawie. Jeżeli organ ten utrzyma w mocy zaskarżoną decyzję, wówczas nastąpi podtrzymanie sprzeciwu. Utrzymanie w mocy decyzji pierwszoinstancyjnej miałyby miejsce nie tylko wtedy, gdy organ odwoławczy w całości zaakceptował stanowisko organu pierwszej instancji, ale także wówczas, gdy dokonał częściowej modyfikacji uzasadnienia zaskarżonej decyzji i prawidłowe uzasadnienie zawarł w swoim rozstrzygnięciu. Natomiast inna forma rozstrzygania, sprowadzająca się do uchylecia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, nie będzie skutkować umorzeniem postępowania pierwszoinstancyjnego, ponieważ zgodnie z art. 122c § 3 k.p.a. w związku z art. 40a p.w. po wydaniu przez organ odwoławczy decyzji na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. termin, o którym mowa w art. 39 ust. 2 p.w., biegnie na nowo od dnia doręczenia organowi pierwszej instancji akt sprawy wraz z tą decyzją<sup>38</sup>.

Kolejnym sposobem zakończenia postępowania przed wójtem jest jego umorzenie z mocy prawa w przypadku, gdy sprzeciw kierownika nadzoru wodnego Wód Polskich stanie się prawomocny. Sytuacja, w której postępowanie umarza się z mocy prawa, oznacza, że ten skutek nie następuje z chwilą uzyskania przyniotu ostateczności decyzji umarzającej. W związku z tym wydaje się, że w sytuacji objętej art. 39 ust. 11 p.w. w ogóle nie wydaje się decyzji o umorzeniu postępowania, a co najwyżej organ powinien poinformować organizatora o skutku umorzenia postępowania, który nastąpił *ex lege*.

## 10. Zakończenie

Przedstawione rozważania prowadzą do wniosku, że nowelizacja z 21 kwietnia 2022 r. została wprowadzona dość pośpiesznie. Nie zwrócono należytej uwagi na

<sup>37</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1640 ze zm.

<sup>38</sup> Z. Kmiecik, *Art. 122c...*, s. 720–721.

treść nowelizowanych przepisów, co skutkowało powstaniem wątpliwości interpretacyjnych dotyczących np. określenia okresu lub okresów organizowania w tym samym miejscu okazjonalnej kąpieli przez tego samego organizatora.

Już sama definicja miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpieli jest złożona. Pojęcia, którymi posłużył się ustawodawca, takie jak „okazjonalnie” lub „duża liczba kąpiących się” nie są jednoznaczne w zakresie analizowanej materii i mogą prowadzić do ich różnorodnej interpretacji. O ile zwrot „duża liczba osób kąpiących się” ma charakter wysoce ocenny, to jednak okazjonalność stanowi w analizowanym zakresie synonim ograniczonej czasowości.

Wprowadzone przez ustawodawcę rozwiązanie zmieniające tryb postępowania z uchwałodawczego na administracyjny nie tylko doprowadziło do zmiany organu rozstrzygającego w tym zakresie, ale również zmieniło charakter aktu kończącego to postępowanie z uchwały będącej aktem prawa miejscowego na milczące załatwienie sprawy.

Tryb współdziałania organów w trybie milczącego załatwienia sprawy także nie został uregulowany w sposób precyzyjny, a w szczególności ustawodawca nie rozstrzygnął, czy stanowiska tych współdziałających organów podlegają zaskarżeniu. Przyjęcie zaproponowanego rozwiązania polegającego na pozbawieniu strony takiego prawa pozwoli na utrzymanie zasady, zgodnie z którą przy braku sprzeciwu w terminie 30 dni od daty dokonania zgłoszenia organizator uzyskuje zgodę na utworzenie wnioskowanego miejsca.

Rozbudowany został zakres przesłanek pozwalających na wniesienie sprzeciwu. Nie zagwarantowano jednak w należyty sposób informowania organizatora o przypadkach przerwania 30-dniowego terminu lub jego przedłużenia. Ma to istotne znaczenie, ponieważ bez stosownej wiedzy organizator może przystąpić do organizowania miejsca okazjonalnej kąpieli, będąc przekonany o uzyskaniu stosownej zgody, mimo jej braku.

Pomimo ww. wątpliwości należy jednak przyjąć, że co do zasady regulacja ta nie jest na tyle wadliwa, aby w drodze zastosowania różnych rodzajów wykładni norm materialnoprawnych nie można było jej stosować.

## Bibliografia załącznikowa:

- Adamiak B., *Art. 122a*, w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021
- Główny Inspektor Sanitarny, *Kąpieliska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpieli*, w: *Stan sanitarny kraju w 2019 r.*, s. 70, [https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan\\_sanitarny\\_2019\\_-\\_kapieliska.pdf](https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan_sanitarny_2019_-_kapieliska.pdf) (dostęp: 30.09.2023 r.)
- Główny Inspektor Sanitarny, *Lista miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpieli*, <https://www.gov.pl/web/gis/lista-miejsc-okazjonalnie-wykorzystywanych-do-kapieli> (dostęp: 30.09.2023 r.)
- Kałużny M., *Prawo wodne. Komentarz*, Warszawa 2012
- Klonowski K., *Art. 122a*, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, wyd. 2, Warszawa 2019
- Kmieciak Z., *Art. 122c*, w: Z. Kmiecik, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2023
- Leszczyński L., *Zastosowanie kryteriów otwartych i inne decyzje stosowania prawa*, w: *System prawa administracyjnego*, t. 4, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012

- Michalski P., *Kąpieliska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpiel*, w: K. Filipek, M. Kucharski, P. Michalski, *Nowe prawo wodne. Najważniejsze zmiany dla gmin i przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych*, Warszawa 2018
- Piecha J., *Art. 122a*, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, wyd. 7, Warszawa 2021
- Rakoczy B., *Art. 34a*, w: *Prawo wodne. Komentarz*, red. B. Rakoczy, Warszawa 2013
- Słownik Języka Polskiego. L-P*, red. M. Szymczak, Warszawa 1996
- Szachułowicz J., *Prawo wodne. Komentarz*, Warszawa 2010
- Szuwalski P., *Prawo wodne. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el. 2019
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo wodne, druk nr 2051, IX kadencja Sejmu, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/6496ACFDC50F936AC12587F4003C3631/%24File/2051.pdf> (dostęp: 10.10.2023 r.)
- Wegner J., *Termin milczącego załatwienia sprawy*, w: *Milczące załatwienie sprawy przez organ administracji publicznej*, red. Z. Kmieciak, M. Gajda-Durlik, Warszawa 2019
- Wróbel A., *Art. 122a*, w: M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. VIII, WKP 2020

## Summary

### of the article: **Creation of a site occasionally used for bathing**

The consent to organize an occasional place used for bathing has evolved from a local act to a tacit consent mode. The solutions adopted since April 2022 are a combination of the tacit consent mode with elements of interaction of other bodies. This leads to interpretative doubts about the possibility of challenging the decisions of the interacting bodies and is relevant to qualifying the very nature of the deadline for settling the case. Such a deadline should be of a substantive nature and its expiration should result in the granting of a right to the applicant, unless the authority raises an objection before the end of the deadline. The regulation on granting permission to organize occasional bathing places allows the statutory deadline to be extended or interrupted, which significantly nullifies its substantive nature. It is flawed that there is no obligation to inform the organizer of the failure to grant consent when the statutory deadline expires, which would protect the party from the mistaken belief that it has been obtained.

**Keywords:** bathing area, a place occasionally used for bathing, bathing period, disposal of the matter without notice by the authority, cooperation, objection.

*Dr Mirosław Gdesz*

[Sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

OID: <https://orcid.org/0000-0003-0364-8171>]

## **Ewolucja uproszczonych zasad realizacji dróg publicznych uregulowanych w specustawie drogowej**

**Streszczenie:** Artykuł przedstawia ewolucję przepisów specustawy drogowej na przestrzeni ostatnich 20 lat, która doprowadziła do ukształtowania specjalnych zasad realizacji inwestycji drogowych. Ta ewolucja dokonała się wskutek zmian legislacyjnych, jak i orzecznictwa sądowego. W artykule zwraca się uwagę na niezwykle interesujące zjawisko tzw. recepcji zwrotnej, polegającej na wprowadzaniu do specustawy drogowej regulacji z późniejszych specustaw, które w dużej mierze były na niej wzorowane, ale częstokroć szły dalej w ograniczaniu praw stron postępowania.

W artykule przedstawiono stopniowe odejście od czasowości ustawy, rozszerzenie jej zakresu przedmiotowego oraz postępujące ograniczenie ogólnych zasad postępowania administracyjnego w ramach tych szczególnych postępowań. Kwestie te są analizowane na tle konstytucyjnej zasady proporcjonalności i prawa do sądu. Na tym tle wyłania się problem wyważenia pomiędzy dobrem publicznym a prawami jednostki, tam gdzie istnieją granice ograniczenia praw jednostki w imię budowy dróg publicznych. Analizując najnowsze zmiany w specustawie dotyczące inwestycji drogowo-obronnych, w artykule wskazano, że tych granic wciąż nie znamy.

**Słowa kluczowe:** specustawa drogowa, sprawiedliwość proceduralna, zasada proporcjonalności

### **1. Idea ustawy szczególnej**

**N**a początku XXI w. Polska stanęła przed koniecznością nadrobienia wieloletnich zaległości w rozwoju sieci dróg krajowych w porównaniu do innych krajów. W rozwoju infrastruktury drogowej upatrywano szansy na przełamanie stagnacji gospodarczej i zmniejszenia skali bezrobocia. Szybka realizacja tego celu nie mogła jednak zostać dokonana bez zmian normatywnych i przyjęcia uproszczonych mechanizmów dotyczących lokalizacji oraz wywłaszczania nieruchomości. Obowiązująca bowiem od 1994 r. ustawa o autostradach płatnych<sup>1</sup> przewidywała niezwykle czasochłonną procedurę, w ramach której samo przygotowanie wniosku do wskazań lokalizacyjnych i jego rozpatrzenie, obejmujące rozbudowane uzgodnienia, trwało około 2 lat, nie wspominając o procedurze wywłaszczeniowej. Dlatego sięgnięto do znanej polskiemu systemowi prawnemu już w okresie II Rzeczypospolitej konstrukcji ustaw szczególnych<sup>2</sup>. Po raz pierwszy jednak w odniesieniu do budowy wszystkich dróg krajowych prze-

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych, Dz.U. Nr 127, poz. 627 ze zm.

<sup>2</sup> Przykładowo ustawa z dnia 23 września 1922 r. – Budowa portu w Gdyni, Dz.U. Nr 90, poz. 824.

widziano systemowe uproszczenie procedury ustalenia lokalizacji i wyłączenia gruntów. W lipcu 2002 r. do polskiego parlamentu trafił rządowy projekt ustawy szczególnej, a 10 kwietnia 2003 r. została uchwalona ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych<sup>3</sup>. Istotne ograniczenie praw stron do czynnego udziału w postępowaniach, jak i ograniczenie stosowania ogólnych zasad postępowania administracyjnego, miały mieć charakter wyjątkowy i obowiązywać tylko do końca 2007 r. Ustawa w istocie stanowiła odpowiedź na postępującą fragmentyzację sprawy administracyjnej, multiplikację organów oraz w ogóle nie przystający do realizacji inwestycji liniowych model postępowania uregulowany w ustawie – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>4</sup>. Szczegółność ustawy wynikała, po pierwsze – z jej ograniczenia do kluczowych inwestycji infrastrukturalnych (autostrady, drogi ekspresowe) i jej krótkiego okresu obowiązywania. To uzasadniało wprowadzenie niekorzystnych dla stron reguł postępowania oraz istotne obniżenie stopnia ochrony praw stron w stosunku do generalnego modelu postępowania. Po drugie – wynikała z wyłączenia stosowania ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>5</sup> do spraw z zakresu dotyczącego lokalizacji dróg. Takie wyłączenie Trybunał Konstytucyjny w 2006 r.<sup>6</sup> uznał za niesprzeczne z art. 16 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 i art. 166 ust. 1 Konstytucji RP. Jak stwierdził Trybunał w tym wyroku, „zastosowanie pełnego trybu i warunków, zawartych w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, powodowałoby znaczne opóźnienia związane z realizacją budowy dróg w Polsce, a nawet prowadziłoby do paraliżu procesu decyzyjnego. Ze względu zatem na priorytetowy interes publiczny, jakim jest niewątpliwie poprawa infrastruktury drogowej w Polsce i konieczność racjonalnego wykorzystania unijnych środków finansowych, możliwe są odstępstwa, a nawet wyłączenia stosowania niektórych ustaw w związku z realizacją inwestycji drogowych”. Powyższe zdanie zdefiniowało relację Trybunału Konstytucyjnego do problematyki specustawy drogowej, traktując poprawę infrastruktury drogowej jak rzecz priorytetową z punktu widzenia interesu publicznego uzasadniająca ograniczenie praw jednostek.

Przychylnie stanowisko Trybunału Konstytucyjnego oraz stosunkowo szybkie wydanie decyzji lokalizacyjnych dla części odcinków autostrady A1 i A4 w 2005 r. i kilku obwodnic miast udowodniło, że to właśnie uproszczenie procedur i walka z defragmentyzacją sprawy administracyjnej dla budowy inwestycji liniowej stanowi skuteczne rozwiązanie. Dlatego od 2006 r. ustawa ta dotyczy już wszystkich dróg publicznych, począwszy od autostrad, a na dojazdowych drogach gminnych kończąc. Specustawa do tej pory była 28 razy nowelizowana, a jej kolejne zmiany ukazują niezwykle interesujący proces kształtowania się szczególnego modelu postępowania ukierunkowanego przede wszystkim na ochronę dobra publicznego.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2003 r. Nr 80, poz. 721; dalej: specustawa drogowa.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; dalej: k.p.a.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 977 ze zm.

<sup>6</sup> Wyrok TK z 6 czerwca 2006 r., K 23/05, OTK-A ZU 2006, nr 6, poz. 62.

Jest to o tyle istotne, że od tego czasu zostało uchwalonych kilkadziesiąt specustaw, a część z nich nie jest już w zasadzie aktami stanowienia prawa, ale jego stosowania<sup>7</sup>. Przy czym kolejne specustawy wzorują się w dużej mierze na specustawie drogowej.

W niniejszym artykule zostaną przedstawione kluczowe aspekty tej ewolucji z punktu widzenia sądownictwa administracyjnego. Przy tym należy zaznaczyć, że elementem tej ewolucji jest zjawisko „zwrotnej recepcji specustaw”. W ramach ostatnich nowelizacji specustawy drogowej można zaobserwować czasem bezrefleksyjne kopiowanie uregulowań z tych późniejszych aktów prawnych.

## 2. „Czasowość” specustawy

Specustawa drogowa została uchwalona w momencie, kiedy Polska nie była jeszcze członkiem UE i pierwotnie miała obowiązywać do końca 2007 r. Z założenia miała ona zatem charakter epizodyczny. Epizodyczność stanowiła usprawiedliwienie dla ograniczenia, czy nawet wyłączenia podstawowych zasady prawa administracyjnego, w szczególności „ograniczając prawa strony w postępowaniu administracyjnym, a nawet prawo do sądu, stawiając dodatkowe ramy dla orzecznictwa sądowego”<sup>8</sup>. Należy jednak podkreślić, że ustawa nie regulowała jednostkowych działań i nie określała zamkniętego katalogu inwestycji. Przypływ środków unijnych i perspektywa otrzymania kolejnych środków na budowę dróg z Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2007–2013 spowodował, że w 2006 r. nowelizacją specustawy drogowej<sup>9</sup> przedłużono okres jej obowiązywania do końca okresu funkcjonowania tego programu operacyjnego, dodając dodatkowe dwa lata na zakończenie zadań rozpoczętych w 2013 r., czyli do 2015 r. W ramach nowelizacji z 2008 r.<sup>10</sup> termin ten został ponownie przedłużony, tym razem do końca 2020 r., co uzasadniono zapewnieniem jak najszerzego wykorzystania funduszy europejskich, tak z perspektywy lat 2007–2013, jak i 2014–2020<sup>11</sup>. W wyniku tej

<sup>7</sup> W szczególności: ustawa z dnia 29 czerwca 2011 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie obiektów energetyki jądrowej oraz inwestycji towarzyszących, Dz.U. z 2021 r. poz. 1484; ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu, Dz.U. z 2021 r. poz. 1836 oraz z 2022 r. poz. 1261; ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. o przygotowaniu i realizacji strategicznych inwestycji w zakresie sieci przesyłowych, Dz.U. z 2022 r. poz. 273 i 1846; ustawa z dnia 24 lutego 2017 r. o inwestycjach w zakresie budowy drogi wodnej łączącej Zalew Wiślany z Zatoką Gdańską, Dz.U. z 2021 r. poz. 1644; ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym, Dz.U. z 2021 r. poz. 1354 oraz z 2022 r. poz. 807, 1079, 1390 i 1846; ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o inwestycjach w zakresie budowy Muzeum Westerplatte i Wojny 1939 – Oddziału Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku, Dz.U. z 2021 r. poz. 1280.

<sup>8</sup> J. Zimmermann, *Specustawy w: Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 18 października 2006 r. o zmianie ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 220, poz. 1601 ze zm.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 154, poz. 958.

<sup>11</sup> Dodatkowo termin 2020 r. wiązał się z założeniami określonymi w decyzji nr 1692/96/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 lipca 1996 r. w sprawie wytycznych Wspólnoty dotyczących

nowelizacji specustawa drogowa tak naprawdę straciła swój epizodyczny charakter. Odnosząc się do tego problemu, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 października 2012 r.<sup>12</sup> stwierdził, że „jak długo ograniczenie praw konstytucyjnych wprowadzone w art. 31 ust. 2 ustawy o inwestycjach drogowych będzie przydatne, skuteczne i konieczne do realizacji celu, jakim jest budowa dróg, tak długo kwestionowany przepis zachowa pozytywną ocenę konstytucyjnoprawną”. Można zatem postawić pytanie, czy w realnej perspektywie czasowej teza ta przestanie być aktualna,

Termin obowiązywania specustawy w 2015 r. został ponownie przedłużony do 31 grudnia 2023 r. Tym razem uzasadniono to już nie koniecznością wykorzystania środków europejskich, ale wskazano, że rozwiązania zawarte w przepisach obowiązującej od lat specustawy drogowej sprawdziły się w zakresie przygotowania i realizacji inwestycji drogowych i jej obowiązywanie jest konieczne do prowadzenia sprawnej procedury realizacji inwestycji polegających na budowie, rozbudowie i odbudowie dróg publicznych w Polsce. Ta nowelizacja z 2015 r. była w istocie zapowiedzią odejścia od – przynajmniej w teorii – epizodycznego charakteru tej ustawy. Ustawodawca zdecydował się zresztą nie wprowadzać terminu obowiązywania w kolejnych przyjmowanych od 2009 r. specustawach: lotniskowej, gazowej, powodziowej i atomowej. W tamtym okresie jako epizodyczna została uchwalona jeszcze w 2007 r. specustawa Euro 2012, które miała obowiązywać do końca 2012 r. Próba prolongowania jej obowiązywania na czas po zakończeniu turnieju Euro 2012 została uznana za niekonstytucyjną wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego<sup>13</sup>. Trybunał uznał, że „*ratio* ograniczeń przewidzianych w ustawie o przygotowaniu turnieju Euro 2012 jest tożsama z uzasadnieniem dalszego stosowania tych ograniczeń w zmienionym stanie faktycznym. Wprowadzając ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności, prawodawca zobowiązany jest każdorazowo szczegółowo je uzasadnić. Niedopuszczalne jest automatyczne stosowanie ograniczającego konstytucyjne prawa reżimu ustawy o przygotowaniu turnieju Euro 2012, jeśli zadanie tej ustawy zostało zrealizowane. Przeciwnie stanowisko prowadziłoby do podważenia efektywności konstytucyjnej ochrony praw podmiotowych”. W celu wyeliminowania konieczności częstych nowelizacji specustawy drogowej w 2022 r.<sup>14</sup> przedłużono okres jej obowiązywania do abstrakcyjnego jak dla ustawy epizodycznej terminu – 31 grudnia 2050 r. Od tej nowelizacji traktowanie specustawy jako aktu epizodycznego całkowicie straciło sens, niemniej jednak w orzecznictwie wciąż spotykało się podejście sądów administracyjnych odwołujące się do tego, że „przewidziane w specustawie drogowej rozwiązania mają charakter epizodyczny

---

rozwoju transeuropejskiej sieci transportowej zmienionej następnie przez decyzję nr 1346/2001/WE z dnia 22 maja 2001 r. oraz decyzją nr 884/2004/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., zgodnie z którymi do 2020 r. planowane było zrealizowanie projektów drogowych pokrywających się z transeuropejską siecią transportową.

<sup>12</sup> Wyrok TK z 16 października 2012 r., K 4/10, OTK-A ZU 2012, nr 9, poz. 106.

<sup>13</sup> Wyrok TK z 6 marca 2013 r., Kp 1/12, OTK-A ZU 2013, nr 3, poz. 25.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 5 sierpnia 2022 r. o zmianie ustawy o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1768.

i szczególnie<sup>15</sup> Oczywiście konsekwencją takiego podejścia do czasowości specustawy jest ostatnia zmiana, która weszła w życie 16 października 2023 r. i polega na uchyleniu przepisu określającego czas obowiązywania specustawy. W uzasadnieniu projektu nowelizacji stwierdzono, że „ze względu na ciągle duże potrzeby inwestycji w sieć drogową w Polsce wskazane jest ustanowienie przepisów specustawy drogowej jako przepisów stałych, a nie epizodycznych<sup>16</sup>. W konsekwencji przepisy ograniczające prawa stron stały się przepisami stałymi, a nie epizodycznymi. Możemy zatem mówić obecnie o trwałym modelu odrębnego uregulowania w ramach publicznego prawa nieruchomości – procesu realizacji dróg publicznych. W tym zakresie możemy mówić właśnie o recepcji zwrotnej i wzorowaniu się na późniejszych specustawach.

### 3. Specustawa drogowa a idea ustawy incydentalnej

Generalnie idea specustaw ukierunkowana jest na realizację konkretnych inwestycji, dlatego określa się takie akty jako ustawy incydentalne. Próba sięgnięcia do konstrukcji specustaw indywidualnych nie jest zresztą wyłączną domeną polskiego systemu prawnego. W poszczególnych systemach prawnych można również zaobserwować taką konstrukcję. W szczególności należy odwołać się do przykładu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, gdzie ustawy indywidualne są określane jako *hybrid acts* i zawierają w sobie tak normy generalne i abstrakcyjne, jak i rozstrzygnięcia indywidualne, np. wyznaczenie przebiegu szybkiej kolei. Ostatnio ten kontrowersyjny mechanizm rząd brytyjski wykorzystał do przygotowania projektu ustawy o pomniku Holokaustu (luty 2023 r.), w związku z tym, że w świetle normalnego systemu planistycznego niedopuszczalne byłoby uzyskanie pozwolenia na budowę w *Victoria Tower Gardens*.

Również w Republice Czeskiej podjęto próbę wykorzystania konstrukcji ustawy szczególnej indywidualnej. Zmiana ustawy o żegludze śródlądowej<sup>17</sup> poprzez wprowadzenie w 2004 r. § 3a stanowiącego, że konkretne inwestycje, tj. rozwój i modernizacja konkretnych dróg wodnych na Łabie i Wełtawie leży w interesie publicznym<sup>18</sup>. Czeski Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 28 czerwca 2005 r. uznał, że przepis ten jest niekonstytucyjny, naruszając zasadę podziału władzy zawartą w art. 2 ust. 1 Konstytucji. Zdaniem Trybunału ustawodawca, uznając *a priori* za interes publiczny rozwój i modernizację określonej drogi wodnej, nie dopełnił wymogu ogólności regulacji prawnej, zastosował w konkretnej sprawie niejasne pojęcie prawne, wkraczając tym samym w kompetencje organów władzy wykonawczej. Według Trybunału wszelkie decyzje administracyjne (np. o wyłączeniu),

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Łodzi z 11 stycznia 2023 r., II SA/Łd 831/22, LEX nr 3487530.

<sup>16</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3304, IX kadencja Sejmu.

<sup>17</sup> Nr 114/1995.

<sup>18</sup> W polskim systemie prawnym analogiczny przykład to powołana w przypisie nr 7 ustawa z dnia 24 lutego 2017 r. o inwestycjach w zakresie budowy drogi wodnej łączącej Zalew Wiślany z Zatoką Gdańską.

dokonane w związku z budową i modernizacją przedmiotowej drogi wodnej, będą podlegały kontroli sądu w ramach sądownictwa administracyjnego, przy czym kwestia istnienia interesu publicznego zostanie wyłączona z tej kontroli, gdyż jest to już uregulowane w prawie, którym sądy powszechne są związane w rozumieniu art. 95 ust. 1 Konstytucji<sup>19</sup>. Stanowisko to czeski Trybunał Konstytucyjny podtrzymał w wyroku z 17 marca 2009 r.<sup>20</sup>, uznając za niekonstytucyjną indywidualną ustawę o budowie pasa startowego 06R – 24L Portu Lotniczego Praga Ruzyně i stwierdzając, że § 1 zaskarżonej ustawy jest niezgodny z zasadami praworządności, w szczególności z zasadą podziału władz, a także jest sprzeczny z art. 1, art. 2 ust. 1 i 3, art. 81 i 90 Konstytucji, a także z prawem do kontroli sądowej na podstawie art. 36 Karty<sup>21</sup>.

Jednakże polska specustawa drogowa, jak to wskazano powyżej, nie odwołuje się do konkretnych inwestycji, w szczególności nie zawierała też załącznika wymieniającego listę dróg, które mogły być realizowane w jej trybie. W pierwotnej wersji specustawy drogowej, obowiązującej w latach 2003–2006, zakres jej stosowania był ograniczony wyłącznie do dróg krajowych i była to ustawa związana z powstałą w 2003 r. specjalną instytucją – Generalną Dyрекcją Dróg Krajowych i Autostrad. Jednakże na mocy nowelizacji z 2006 r.<sup>22</sup> dokonano fundamentalnej zmiany w art. 1 ust. 1 ustawy, rozszerzając zakres jej zastosowania na wszystkie drogi publicznej, tj. również na drogi wojewódzkie, powiatowe i gminne. Ustawodawca zdecydował się na rozszerzenie zakresu inwestycji drogowych mieszczących się w ramach wszystkich dróg publicznych<sup>23</sup>. Tym samym uproszczone zasady i procedury przygotowania i realizacji inwestycji drogowych znalazły zastosowanie nie tylko do kluczowy dla sieci komunikacyjnej dróg krajowych, ale również do mających wyłącznie znaczenie *stricte* lokalne dróg gminnych. Kwestia marginalności drogi w sieci dróg publicznych nie ma żadnego znaczenia nor-

<sup>19</sup> „Ewentualne decyzje administracyjne (np. wywłaszczeniowe) wydane w związku z budową i modernizacją przedmiotowej drogi wodnej będą podlegały kontroli sądowej w ramach sądownictwa administracyjnego, ale kwestia istnienia interesu publicznego będzie z tej kontroli wyłączona, ponieważ jest on już ustanowiony w ustawie, którą sądy powszechne są związane na podstawie art. 95 ust. 1 Konstytucji. Przy braku zaskarżonego przepisu sądy powszechne mogłyby badać, czy organy administracyjne, stosując do konkretnej sytuacji nieodoprecyzowane pojęcie prawne „interesu publicznego”, nie przekroczyły granic ustawowego uznania (por. § 78 ust. 1 kodeksu postępowania administracyjnego); jednak zaskarżone przepisy de facto to wykluczają” (wyrok ÚS z 28 czerwca 2005, PL ÚS 24/04 Zb. N 130/37 SbNU 641).

<sup>20</sup> PL US 24/08 124 Dz.U. Republiki Czeskiej z 2009 r. N 56/52 SbNU 555.

<sup>21</sup> „12. Biorąc pod uwagę fakt, że przytoczona argumentacja i wnioski mają podobne zastosowanie do przypadku § 1 zaskarżonej ustawy, a Trybunał Konstytucyjny nie znalazł powodu, aby od nich odstąpić, dla związkuści wystarczy odnieść się do cytowanego orzeczenia i stwierdzić, że § 1 zaskarżonej ustawy jest niezgodny z zasadami państwa prawnego, w szczególności z zasadą podziału władzy, i jest sprzeczny z art. 1, art. 2 ust. 1 i 3, art. 81 i art. 90 Konstytucji, a także z prawem do kontroli sądowej na podstawie art. 36 Karty. Trybunał stwierdza zatem, że skarga o stwierdzenie nieważności jest zasadna” (wyrok ÚS z 17 marca 2009, PL ÚS 24/08 124/2009 Zb. N 56/52 SbNU 555).

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 18 października 2006 r. o zmianie ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 220, poz. 1601 ze zm.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 25 listopada 2008 r., II OSK 1111/08, ONSAiWSA 2010, nr 1, poz. 12.

matywnego, ponieważ każda droga publiczna, w tym droga gminna, może być z woli ustawodawcy zrealizowana w trybie specustawy drogowej (art. 1 ust. 1 specustawy drogowej). Przy tym decydujące dla jej zastosowania znaczenie ma nie aktualny, lecz docelowy status drogi. Nie ma też podstaw, by odmawiać jej zastosowania z tego powodu, że projektowana droga publiczna wytyczona jest po śladzie istniejącej drogi wewnętrznej<sup>24</sup>. Innymi słowy kwestia, czy dana droga jest niezbędna i jej realizacja leży w interesie publicznym, została wyłączona ze sfery stosowania prawa i nie podlega ocenie tak przez organy, jak i sądy administracyjne.

Ostatnia nowelizacja specustawy drogowej z 2023 r.<sup>25</sup> dodała rozdział 4a zatytułowany „Szczególne zasady przygotowania i realizacji inwestycji na drogach zawierających elementy o istotnym znaczeniu dla obronności lub bezpieczeństwa państwa”. W przepisach tych dla inwestycji strategicznych na drogach zawierających elementy o istotnym znaczeniu dla obronności lub bezpieczeństwa państwa (inwestycje drogowo-obronne) przewidziano – jak dotychczas – najdalej idące ułatwienia dla tych inwestycji, a mianowicie wyłączenie przepisów ustawy – Prawo wodne, ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami oraz części przepisów Prawa geologicznego i górniczego, co dla inwestycji drogowo-obronnych oznacza brak konieczności uzyskiwania pozwoleń i zgłoszeń wodnoprawnych, prowadzenia prac archeologicznych i zabezpieczeń w tym zakresie, przygotowania projektu robót geologicznych i zatwierdzenia go przez administrację geologiczną, zgłaszania zamiaru rozpoczęcia prac geologicznych i zatwierdzenia dokumentacji geologiczno-inżynierskiej przez administrację geologiczną, zarządca drogi podejmuje środki zaradcze, które zapobiegają temu negatywnemu wpływowi (art. 33d ust. 7). Wyłączono stosowanie przepisów specustawy drogowej przewidujących opiniowanie wniosku o wydanie decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej (art. 11b, art. 11d ust. 1 pkt 8 i 9), a także wyłączenie przepisów dotyczących szczególnych zasad ustalania odszkodowania za rodzinne ogrody działkowe (art. 18 ust. 1g i 1h) oraz nadanie decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej rygoru natychmiastowej wykonalności z mocy ustawy (dodany art. 33e specustawy drogowej).

O ile można wyrazić słuszne obawy, czy uchwalanie kolejnych specustaw indywidualnych nie odbywa się poprzez ograniczenie praw jednostki i prowadzi do sytuacji, kiedy ustawodawca przejmuje kompetencje władzy wykonawczej, co może stanowić naruszenie zasady trójpodziału władzy<sup>26</sup>, to jednak specustawa drogowa – moim zdaniem – takich wątpliwości nie wywołuje, nie zawiera ona bowiem w sobie elementów stosowania prawa.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 9 maja 2017 r., VII SA/Wa 2933/16, LEX nr 2303869.

<sup>25</sup> Ustawa z dnia 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1890.

<sup>26</sup> S. Pawłowski, *Zasada trójpodziału władzy a tak zwane specustawy inwestycyjne konkretnego celu – refleksje w przedmiocie granic pomiędzy stanowieniem a stosowaniem prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, z. 3.

## 4. Zakres przedmiotowy specustawy

Analizowana specustawa drogowa dotyczy inwestycji w zakresie dróg publicznych, przy tym szczególną kategorią nadawaną przez Ministra Obrony Narodowej jest inwestycja drogowo-obronna. Kontynuując rozważania o zakresie przedmiotowym specustawy, należy zwrócić uwagę, że w art. 1 ust. 1 ustawodawca użył kluczowego dla całego aktu prawnego pojęcia „inwestycja w zakresie drogi publicznej”. Określając zakres przedmiotowy specustawy, posłużono się sformułowaniem, że określa ona zasady i warunki przygotowania inwestycji w zakresie dróg publicznych w rozumieniu ustawy o drogach publicznych. Takie sformułowanie zakresu wywołuje jednak wiele wątpliwości. Polskie prawo nie zawiera bowiem definicji „inwestycji w zakresie drogi publicznej”. W pierwszym okresie stosowania specustawy drogowej było oczywiste, że dotyczy ona budowy nowych dróg i pojęcie „inwestycja w zakresie drogi publicznej” było utożsamiane z pojęciem „budowy drogi” w rozumieniu przyjętym w ustawie o drogach publicznych, a więc jako „wykonywanie połączenia drogowego między określonymi miejscami lub miejscowościami, a także jego odbudowę i rozbudowę”<sup>27</sup>. To wywoływało wątpliwości, czy pod zakres specustawy podlega przebudowa drogi z zachowaniem dotychczasowych granic pasa drogowego, ponieważ w takich sytuacjach nie ma potrzeby zatwierdzenia projektu budowlanego. Jednakże w orzecznictwie sądowym przyjęto szerokie rozumienie pojęcia inwestycji drogowej, dopuszczając realizację w trybie specustawy linii tramwajowych oraz dróg rowerowych<sup>28</sup> w pasach drogowych istniejących dróg<sup>29</sup>. Uznano również za dopuszczalne stosowanie specustawy do przebudowy dróg. Precedensowe znaczenie w tym zakresie ma wyrok WSA w Rzeszowie z 10 lutego 2010 r.<sup>30</sup>, w którym jednoznacznie stwierdzono, że „przedmiotem mającej zastosowanie w sprawie ustawy z 10 kwietnia 2003 r. są «zasady i warunki przygotowania inwestycji w zakresie dróg publicznych w rozumieniu przepisów ustawy z 21 marca 1985 r. o drogach publicznych», pojęcie to zdaje się obejmować nie tylko budowę, ale i przebudowę drogi publicznej, które to pojęcia definiuje ustawa o drogach publicznych”. Taka wykładnia w odniesieniu do przebudowy drogi była to uzasadniana tym, że zarządcy dróg korzystają z tego trybu, aby uregulować stan prawny istniejących dróg zbudowanych bezprawnie w czasach komunistycznych na gruntach prywatnych, albo żeby wykorzystać uproszczoną procedurę dla wy-

<sup>27</sup> Art. 4 pkt 17 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 645 ze zm.

<sup>28</sup> Wyrok NSA z 13 marca 2018 r. II OSK 3337/17, w którym stwierdzono, że: „Droga rowerowa może być elementem drogi publicznej przeznaczonym dla ruchu rowerów, ale może też być odrębną, samodzielną, nie stanowiącą części innej drogi – drogą przeznaczoną do ruchu rowerów, czy też drogą rowerową stanowiącą drogę wewnętrzną”.

<sup>29</sup> Na przykład decyzja Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 27 lutego 2009 r. o ustaleniu lokalizacji drogi dla inwestycji pn.: „Budowa ciągu drogowego ulic G. oraz budowa linii tramwajowej do III Kampusu UJ w K. z terminalem autobusowym wraz z drogami zbiorczymi, chodnikami, ścieżkami rowerowymi, obiektami inżynierskimi, infrastrukturą techniczną”.

<sup>30</sup> II SA/Rz 1005/09, LEX nr 635765.

cięcia drzew, uniknięcia konieczności uzgodnienia inwestycji z konserwatorem zabytków, itd.

Sporna w orzecznictwie sądowym do dzisiejszego dnia pozostaje budowa parkingów wielopoziomowych („Park and Ride”) w trybie specustawy drogowej. WSA w Szczecinie w wyroku z 6 listopada 2013 r.<sup>31</sup> uznał, że budowa parkingu wielopoziomowego dla samochodów osobowych nie może być realizowana na podstawie specustawy drogowej, bowiem nie stanowi ona budowy drogi w rozumieniu tej ustawy. Nie można stosować wykładni rozszerzającej – rozciągającej stosowania uproszczonych procedur i zasad do inwestycji nie będących drogami publicznymi. Natomiast w wyroku z 5 czerwca 2019 r.<sup>32</sup> NSA stwierdził, że dyskusyjne jest wyłączenie nieruchomości w trybie specustawy drogowej wyłącznie w celu utworzenia parkingu. Z drugiej jednak strony urządzenie parkingu w ramach specustawy nie zostało zakwestionowane w sprawie zakończonej wyrokiem NSA z 20 kwietnia 2023 r.<sup>33</sup>. Również akceptowaną praktyką przez organy jest stosowanie specustawy drogowej do budowy centrów przesiadkowych i parkingów, pod warunkiem, że znajdują się w granicach pasa drogowego, takim znamionnymi przykładami są parking kubaturowy przy Wiadukcie Biskupia Górka w Gdańsku na 378 miejsc oraz Budowa Centrum Przesiadkowego w rejonie dworca kolejowego Opole Zachodnie.

W odniesieniu do zakresu przedmiotowego od nowelizacji 2006 r. nie doszło zatem do ewolucji i zmian przepisów specustawy, a kwestia ta została pozostawiona ocenie przez organy i sądy administracyjne, które dokonują jej *ad casum*. Ocena w konkretnej sprawie, w szczególności, czy budowa parkingu stanowi realizację inwestycji drogowej, dokonywana jest z uwzględnieniem okoliczności danej sprawy. Wydaje się, że budowa centrów przesiadkowych i parkingów typu „Park and Ride” może być realizowana w trybie specustawy i stanowić integralną część inwestycji drogowej. W celu usunięcia wątpliwości pożądane byłoby określenie tego wprost w ustawie, aby usunąć wątpliwości interpretacyjne. Skoro można w trybie specustawy zbudować przystanek autobusowy czy zatokę autobusową, to tym bardziej dopuszczalne jest umiejscowienie wewnątrz linii rozgraniczających pasa drogowego parkingu jako obiektu kubaturowego.

## 5. Zezwolenie realizacyjne – integracja sprawy administracyjnej

Główna idea towarzysząca specustawie od początku to walka z defragmentacją sprawy administracyjnej w celu skrócenia czasu jej załatwienia. W pierwszej wersji specustawy było to wprowadzenie decyzji o ustaleniu lokalizacji drogi jako niezależnej od planów miejscowych poszczególnych gmin, połączenie decyzji o ustaleniu lokalizacji z podziałem nieruchomości oraz wyeliminowanie konieczności uzgodnień decyzji z innymi organami, wprowadzając w to miejsce niewiążące opinie. Jednak dalej pozostawiono jako odrębną decyzję o wyłączeniu

<sup>31</sup> I SA/Sz 903/13, LEX nr 1411122.

<sup>32</sup> II OSK 528/19, LEX nr 2695334.

<sup>33</sup> II OSK 2539/22, LEX nr 3555963.

oraz decyzję o pozwoleniu na budowę. Uproszczenie procedury polegało na zawiadomieniu stron o wszczęciu postępowania lokalizacyjnego oraz wydaniu decyzji wyłącznie w drodze obwieszczeń.

Nowelizacją z 2006 r. zmodyfikowano nie tylko tytuł ustawy, obejmując jej zakresem budowę dróg publicznych wszystkich kategorii, ale rozszerzono fundamentalnie zakres decyzji lokalizacyjnej. Wprowadzono dwuetapowość sprawy i wyeliminowano czasochłonny środkowy etap wywłaszczania. Była to w istocie zmiana rewolucyjna, ponieważ decyzja lokalizacyjna stała się już nie tylko decyzją o podziale, ale również decyzją o wywłaszczeniu. Wyeliminowano konieczność prowadzenia rokowań z właścicielem przed wywłaszczeniem. Decyzja lokalizacyjna, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, uprawniała do niezwłocznego zajęcia nieruchomości, pomimo że odszkodowanie za przejęcie nieruchomości nie zostało jeszcze ustalone.

Nowelizacja z 2008 r. wprowadził natomiast najistotniejsze zmiany polegające na unifikacji sprawy administracyjnej i prowadzeniu jednego postępowania zamiast kilku odrębnych. Ta nowelizacja uchyliła rozdział 2 (art. 2–11) regulujący postępowanie lokalizacyjne, a w to miejsce wprowadziła rozdział 2a (art. 11a–11j) zatytułowany „Postępowanie poprzedzające rozpoczęcie robót budowlanych”. Podstawowa zmiana polega na wprowadzeniu nowego typu decyzji, to jest decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej. Zezwolenie to stanowi rodzaj skonsolidowanego orzeczenia administracyjnego, które łączy dotychczasową decyzję o ustaleniu lokalizacji drogi z pozwoleniem na budowę. Jest to kompleksowa decyzja, która oprócz pozwolenia na budowę, wywłaszcza prawa do nieruchomości znajdujących się w pasie inwestycji, również zatwierdza podział nieruchomości. Decyzja ta może także ograniczać korzystanie z nieruchomości sąsiednich w celu przebudowy infrastruktury technicznej i dróg niższej kategorii. W ramach procedury wydawania zezwolenia realizacyjnego zrezygnowano z konieczności uzyskiwania uzgodnień np. konserwatora zabytków, zarządcy linii kolejowej itd., zastępując wymagane pozwolenia czy postanowienia uzgadniające niewiążącymi opiniami uzyskiwanymi przez wnioskodawcę jeszcze przed wszczęciem postępowania<sup>34</sup>.

Nowelizacja z 2008 r. doprecyzowała też konstrukcję wywłaszczenia z mocy prawa. Zrezygnowano z automatyzmu i konieczności nabywania wszystkich działek położonych w liniach rozgraniczających drogi. To zarządca drogi we wniosku wskazuje, które nieruchomości musi przejąć na własność, a w pewnych sytuacjach może odstąpić od wywłaszczenia (np. budowa tunelu, droga na wiadukcie itp.) i realizować drogę na podstawie klasycznego tytułu dysponowania nieruchomością na cele budowlane. Fundamentalne znaczenie dla zrozumienia mechanizmu nabycia działek przeznaczonych pod drogę z mocy prawa na rzecz podmiotów publiczno-prawnych ma treść art. 12 ust. 4 specustawy. Przepis ten stanowi, że nieruchomości lub ich części przeznaczone na pasy drogowe (o których mowa w art. 11f ust. 1 pkt 6 specustawy) stają się z mocy prawa:

<sup>34</sup> T. Woś, *Zezwolenie na realizację inwestycji drogowej w tzw. spec-ustawie drogowej – aspekty proceduralne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 11, s. 6–25.

- 1) własnością Skarbu Państwa w odniesieniu do dróg krajowych,
- 2) własnością odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do dróg wojewódzkich, powiatowych i gminnych

– z dniem, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej (zrid) stała się ostateczna. Nabycie nieruchomości na rzecz podmiotów publicznonprawnych nie jest przedmiotem rozstrzygnięcia w ramach klasycznego wywłaszczenia, lecz następuje z mocy prawa. Skutkiem prawnym decyzji zrid jest także wygaszenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości przeznaczonych na pasy drogowe z dniem ostateczności decyzji zrid (art. 12 ust. 4d specustawy). Dodatkowo art. 12 ust. 4c specustawy stanowi, że jeżeli na nieruchomości lub prawie użytkowania wieczystego zostały ustanowione ograniczone prawa rzeczowe, to prawa te wygasają z dniem, kiedy decyzja zrid stała się ostateczna. Wygaszenie ograniczonych praw rzeczowych następuje niezależnie od faktu ich ujawnienia w księdze wieczystej w granicach linii rozgraniczających pas drogowy.

Trybunał Konstytucyjny, oceniając ten model przymusowego nabywania własności, w wyroku K 4/10 wskazał, że dokonane w specustawie drogowej ograniczenie praw właściciela „można ocenić jako przydatne z punktu widzenia celów postępowania inwestycyjnego. Niewątpliwie przyczynia się ono do szybszego zakończenia tego postępowania i definitywnego uregulowania stosunków własnościowych w odniesieniu do nieruchomości przejmowanej pod budowę drogi”. Trybunał zaakcentował, że w odniesieniu do inwestycji liniowych to właśnie wywłaszczenie z mocy prawa jest metodą najbardziej skuteczną. Przy tym sięgnięcie do tego rozwiązania, zdaniem Trybunału, jest konstytucyjne, o ile zapewnia sprawiedliwość proceduralną, tj. wywłaszczony dysponuje możliwością zaskarżenia decyzji podjętej przez władzę.

Ewolucja unifikacji sprawy administracyjnej dotyczącej realizacji drogi publicznej jednak się nie zatrzymuje. Ostatnia nowelizacja z lipca 2023 r. zlikwidowała konieczność uzyskania zgody wodnoprawnej w odniesieniu do inwestycji drogowo-obronnych oraz wprowadziła uproszczoną zgodę środowiskową w formie postanowienia uzgadniającego projekt zezwolenia realizacyjnego wskutek zwolnienia inwestycji strategicznej ze stosowania przepisów dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/92/UE z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie oceny skutków wywieranych przez niektóre przedsięwzięcia publiczne i prywatne na środowisko<sup>35</sup>.

Być może kolejnym korkiem będzie jeszcze mocniejsze zunifikowanie zezwolenia realizacyjnego z pozwoleniem środowiskowym. Mielibyśmy wtedy do czynienia z decyzją lokalizacyjno-realizacyjno-środowiskową.

## 6. Sprawiedliwość proceduralna a specustawa drogowa

Interesująca jest również postępująca modyfikacja zasad proceduralnych dotyczących zawiadamiania stron, prawa do odwołania się od decyzji, jak i rozumienia prawa do sądu na gruncie specustawy drogowej. Z uwagi na podkreślony uprzednio

<sup>35</sup> Dz.Urz. UE L 2012.26.1 ze zm.

liniowy charakter inwestycji i masowy udział stron, w specustawie drogowej – art. 11c – przyjęto zasadę, że przepisy k.p.a. stosuje się z zastrzeżeniem przepisów niniejszej ustawy. Norma ta nie wywoływała problemów interpretacyjnych w zakresie braku konieczności zawieszania postępowania w przypadku zgonu w trakcie postępowania jednej z np. kilkuset stron postępowania<sup>36</sup>. W takiej sytuacji bowiem nieruchomości była traktowana jako nieruchomości o nieuregulowanym stanie prawnym zgodnie z art. 11f ust. 5 specustawy. Jednakże w ramach nowelizacji z 2023 r. wprowadzono do specustawy art. 11ea wyłączający stosowanie art. 30 § 5, art. 34 i art. 97 § 1 pkt 1–3 k.p.a., tj. dotyczących wyznaczenia kuratora spadku nieobjętego, jak i zawieszenia postępowania z uwagi na śmierć strony, względnie utratę przez stronę zdolności do czynności prawnych. Jest to przejaw recepcji zwrotnej, jednak tym razem bez głębszej refleksji, polegający na skopiowaniu regulacji wprowadzonej w art. 9 specustawy gazowej<sup>37</sup>. To ograniczenie wprowadzone w art. 11 ea specustawy – moim zdaniem – nie ma w praktyce żadnego znaczenia normatywnego.

Kolejna kwestia uregulowana odrębnie od ogólnych zasad to kwestia doręczenia zezwolenia na realizację inwestycji drogowej. Zgodnie z art. 11f ust. 3 specustawy decyzja taka jest doręczana tylko inwestorowi. Pozostałe strony natomiast zgodnie z pierwotną wersją specustawy miały być o decyzji lokalizacyjnej informowane wyłącznie w formie obwieszczenia. Jednak w ramach nowelizacji z 2006 r. zdecydowano się dodatkowo zawiadamiać o wydaniu decyzji, przesyłając zawiadomienie o tym każdemu właścicielowi i użytkownikom wieczystym. Od tego momentu zaczął się spór w orzecznictwie, czy skutek doręczenia stronom należy wiązać z publicznym obwieszczeniem czy też doręczeniem indywidualnego zawiadomienia, a przecież kluczowe znaczenie dla szybkości procesowania w trybie specustawy ma tryb doręczenia decyzji<sup>38</sup>. Wskazane zagadnienie prawne zostało rozstrzygnięte w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 27 lutego 2017 r.<sup>39</sup>. Zgodnie z tą uchwałą, stosownie do art. 11f ust. 3 specustawy drogowej, doręczenie dotychczasowemu właścicielowi lub użytkownikowi wieczystemu zawiadomienia o wydaniu decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej na adres wskazany w katastrze nieruchomości nie wyłącza w stosunku do tych osób skutków zawiadomienia o wydaniu decyzji w drodze publicznego ogłoszenia, o którym mowa w art. 49 k.p.a. Doręczane stronom zawiadomienia o wydaniu decyzji (nie zaś decyzję) ma zatem tylko charakter subsydiarny, tym samym dzień doręczenia stronie zawiadomienia o wydaniu decyzji nie ma wpływu na bieg terminów do wniesienia odwołania. Problemem najbliższych miesięcy będzie dostosowanie mechanizmu doręczania w specustawie do obowiązującego od 10 grudnia 2023 r. systemu doręczeń elektronicznych.

<sup>36</sup> Wyrok NSA z 11 grudnia 2018 r., II OSK 124/17, LEX nr 2619381.

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu, obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 924 ze zm.

<sup>38</sup> Por wyroki NSA z: 2 września 2014 r., II OSK 962/13; 8 października 2013 r., II OSK 2097/13.

<sup>39</sup> II OPS 2/16, ONSAiWSA 2017, nr 4, poz. 56.

W zakresie postępowania odwoławczego dopiero stopniowo w trakcie obowiązywania ustawy zdecydowano się na wprowadzenie regulacji szczególnej w stosunku do k.p.a. W ramach nowelizacji z 2006 r. wprowadzono ograniczenie możliwości uchylecia decyzji w całości przez organ odwoławczy oraz sąd administracyjny, w sytuacji gdy wadą dotknięta jest tylko część decyzji dotycząca odcinka drogi, nieruchomości, działki<sup>40</sup>. Przepis ten w ramach nowelizacji z 2008 r. został transponowany do art. 11g ust. 3 specustawy. W praktyce nie był on jednak szeroko stosowany przez organy odwoławcze, które dokonywały szerokiej kontroli legalności decyzji, co istotnie wydłuża czas trwania postępowania odwoławczego. Jednakże w orzecznictwie NSA od 2016 r. zaczęła kształtować się nowa linia orzecznicza co do granic sprawy odwoławczej przy inwestycjach realizowanych w trybie specustawy. W precedensowym wyroku z 4 października 2016 r.<sup>41</sup> NSA stwierdził, że organ odwoławczy jest ograniczony zakresem zaskarżenia decyzji organu I instancji, wyznaczonym indywidualnym interesem odwołujących się. Stanowisko, że odwołanie od decyzji wydawanych w postępowaniach dotyczących inwestycji liniowych należy rozpatrywać z uwzględnieniem prymatu interesu publicznego tylko w odniesieniu do konkretnego interesu prawnego skarżącego zaczęło od tego czasu dominować w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>42</sup>. W konsekwencji ustawodawca zdecydował się usankcjonować w nowelizacji w 2023 r. ograniczony zakres postępowania odwoławczego i rozumienie zasady dwuinstancyjności, wprowadzając do specustawy art. 11g ust. 1a – wzorowany na art. 53 ust. 6 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym przepis, że „Odwołanie strony od decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej zawiera zarzuty odnoszące się do tej decyzji, określa istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazuje dowody uzasadniające to żądanie”. Konieczność wskazania istoty i zakresu żądania wraz z ograniczeniem granic sprawy wyłącznie do interesu prawnego odwołującego się stwarza szczególny typ postępowania odwoławczego. Niezwykle ciekawe będzie obserwowanie rozwoju linii orzeczniczej w tym przedmiocie.

Wreszcie wyrazem szczególnie uregulowania procedury i to najbardziej kontrowersyjnym było zawarte w art. 31 ust. 2 specustawy ograniczenie możliwości uchylecia zaskarżonej decyzji. W przypadku uwzględnienia skargi na decyzję o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, sąd administracyjny po upływie 14 dni od dnia rozpoczęcia budowy drogi może stwierdzić jedynie, że decyzja narusza prawo z przyczyn wyszczególnionych w art. 145 lub 156 k.p.a. Przy tym należy zaznaczyć, że przytłaczająca większość zezwoleń realizacyjnych miała nadany rygor natychmiastowej wykonalności

<sup>40</sup> Art. 9 ust. 3 dodany przez art. 1 pkt 8 lit. b/ ustawy z dnia 18 października 2006 r. (Dz.U. Nr 220, poz. 1601), zmieniającej nin. ustawę z dniem 16 grudnia 2006 r.

<sup>41</sup> II OSK 1412/16, LEX nr 2271422.

<sup>42</sup> Wyroki NSA: z 5 lipca 2023 r. II OSK 2603/20, LEX nr 3589358; z 16 grudnia 2020 r., II OSK 1562/20, LEX nr 3149986; wyroki WSA w Warszawie: z 23 sierpnia 2022 r., VII SA/Wa 952/22, LEX nr 3405100; z 8 czerwca 2022 r., VII SA/Wa 447/22, LEX nr 3421530; z 7 października 2021 r., II SA/Wr 210/21; z 5 marca 2021 r., VII SA/Wa 1600/20, LEX nr 3229883; z 18 lutego 2021 r., VII SA/Wa 1784/20, LEX nr 3170460; z 19 stycznia 2021 r., VII SA/Wa 16/20, LEX nr 3166536.

z dniem ich wydania, co z kolei dawało możliwość natychmiastowego rozpoczęcia budowy, np. prace geodezyjne, itp. W konsekwencji możliwość uchylecia zezwolenia realizacyjnego była mocno ograniczona, jeżeli nie nawet iluzoryczna. Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyżej wyroku z 16 października 2012 r. stwierdził, że ograniczenie możliwości uchylecia przez sąd administracyjny zezwolenia realizacyjnego nie narusza prawa do sądu, przepis ten – zdaniem Trybunału – nie wyłącza wydania orzeczenia co do meritum, lecz ogranicza sankcje, jakie sąd może stosować, gdy stwierdzi kwalifikowane naruszenie prawa. Pozostawiona jest tylko jedna, która nie powoduje usunięcia z obiegu prawnego wadliwej decyzji. Trybunał podkreślił, że kumulacja wielu elementów proceduralnych wraz z ograniczeniem przewidzianym wprost w kwestionowanym przepisie w sumie stwarzają sytuację, w której efekt odjęcia własności nieruchomości, jaki – po rozpoczęciu budowy – wywołuje ostateczna decyzja o zezwoleniu na inwestycję drogową, jest niewzruszalny (pkt 3.2.4. wyroku). Powyższa regulacja spełnia też, w opinii Trybunału, test proporcjonalności. W wyroku tym zwrócono uwagę, że rozwiązania służące realizacji inwestycji dla dobra wspólnego ze swej istoty dalece modyfikują ogólne zasady postępowania administracyjnego. W tego typu postępowaniach, zdaniem B. Adamiak, „Ochrona dobra wspólnego nakazuje ograniczenie ochrony praworządności w działaniu administracji publicznej”<sup>43</sup>.

Jednakże na tle stosowania art. 31 ust. 2 specustawy w sprawach wyłonił się problem zgodności tego przepisu z art. 9 ust. 4 Konwencji z Aarhus oraz z dyrektywą 2011/92/UE, które gwarantują skuteczne środki odwoławcze oraz możliwość wstrzymania wykonania kwestionowanego działania<sup>44</sup>. Wskutek interwencji Komisji Europejskiej, która skierowała do Polski uzasadnioną opinię w tym zakresie, dokonano w 2021 r. istotnej nowelizacji art. 31 poprzez wydłużenie z 14 do 60 dni okresu, po upływie którego sąd administracyjny może stwierdzić jedynie, że decyzja narusza prawo z przyczyn wyszczególnionych w art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. lub art. 156 § 1 k.p.a. oraz całkowicie zniesiono ograniczenia skutków kontroli administracyjnej i sądowej, w przypadku niezgodności decyzji z decyzją o środowiskowych uwarunkowaniach lub postanowieniem wydanym w ramach ponownej oceny, ponadto wprowadzono uprawnienie sądu oraz organu odwoławczego do wstrzymania wykonania zezwolenia na inwestycję w przypadku ich zaskarżenia. Regulacje analogiczne wprowadzono we wszystkich specustawach inwestycyjnych.

## 7. Zakończenie

Powyższe rozważania prezentują tylko wycinek problematyki ewolucji przepisów specustawy drogowej. Jednakże ukazują one stopniowe kształtowanie się zunifikowanej sprawy administracyjnej, w ramach której dochodzi do istotnych

<sup>43</sup> B. Adamiak, *Ochrona dobra wspólnego we współczesnej koncepcji wadliwości decyzji administracyjnej*, w: *W służbie dobru wspólnemu. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. Januszowi Trzczańskiemu*, pod red. R. Balickiego, M. Masternak-Kubiak, Warszawa 2012, s. 32.

<sup>44</sup> B. Filipcová, *Polskie przepisy dotyczące dostępu do wymiaru sprawiedliwości w sprawach środowiskowych – analiza istniejących barier*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020, nr 11, s. 34–47.

ograniczeń praw jednostki celem budowy sieci dróg publicznych. Plany budowy kolejnych ponad 2 tys. km autostrad i 6 tys. km dróg krajowych do 2030 r. oznacza z całą pewnością kolejne przemiany sprawy administracyjnej dotyczącej realizacji inwestycji drogowej. Kolejny etap unifikacji być może będzie ukierunkowany na mocniejsze powiązanie zezwolenia realizacyjnego ze zgodą środowiskową, czego zapowiedzią jest procedura dotycząca inwestycji drogowo-obronnych.

### **Bibliografia załącznikowa:**

- Adamiak B., *Ochrona dobra wspólnego we współczesnej koncepcji wadliwości decyzji administracyjnej*, w: *W służbie dobru wspólnemu. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. Januszowi Trzczińskiemu*, red. R. Balicki, M. Masternak-Kubiak, Warszawa 2012
- Filipcová B., *Polskie przepisy dotyczące dostępu do wymiaru sprawiedliwości w sprawach środowiskowych – analiza istniejących barier*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020, nr 11
- Pawłowski S., *Zasada trójpodziału władzy a tak zwane specustawy inwestycyjne konkretnego celu – refleksje w przedmiocie granic pomiędzy stanowieniem a stosowaniem prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, z. 3
- Woś T., *Zezwolenie na realizację inwestycji drogowej w tzw. spec-ustawie drogowej – aspekty proceduralne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 11
- Zimmermann J., *Specustawy*, w: *Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022

## **Summary**

of the article: **Evolution of the simplified public roads construction rules regulated by the special-purpose Road Act**

The article presents the evolution of the provisions of the Special-purpose Road Act over the last 20 years, which led to the development of special rules for the implementation of road investments. This evolution took place as a result of both legislative changes and court decisions. The article draws attention to an extremely interesting phenomenon, the so-called feedback reception – consisting in introducing into the special road act regulations from later special acts, which were largely modeled on it, but often went further in limiting the rights of the parties to the proceedings.

The article discusses a gradual departure from the temporal nature of the Act, the expansion of its subject scope and the progressive limitation of general principles of administrative proceedings within these specific proceedings. These issues are analyzed against the background of the constitutional principle of proportionality and the right to a court. Against this background, the problem of balancing the public good and individual rights arises, and where there are limits to limiting individual rights in the name of building public roads. Analyzing the latest changes in the special act regarding road and defense investments, the article indicates that we still do not know these limits.

**Keywords:** special-purpose road act, proportionality test, right to court

*Dr Mariusz Kotulski*

[Adiunkt, Uniwersytet Jagielloński Wydział Prawa i Administracji Katedra Prawa Administracyjnego;  
sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie;  
OID: <https://orcid.org/0000-0002-4957-2363>]

## Uproszczenie procedur a ograniczanie praw stron w tzw. specustawach

**Streszczenie:** Pojawienie się w obowiązującym systemie prawnym tzw. specustaw miało na celu uproszczenie postępowań administracyjnych w sprawach dotyczących realizowania publicznych celów inwestycyjnych o charakterze krajowym i regionalnym. Wprowadzone szczególne regulacje administracyjnoprawne wyłączają (w mniejszym lub większym zakresie) obowiązujący ogólny porządek prawny oraz wynikające z niego zasady, wprowadzając uproszczone procedury. Potrzeba przyjęcia przez prawodawcę specjalnych regulacji normatywnych jest wzmacniana czynnikami ekonomicznymi, społecznymi, politycznymi, a także międzynarodowymi. W konsekwencji specustawy (przynajmniej te o charakterze infrastrukturalnym) stały się również środkiem do realizacji celów wytyczonych na szczeblu UE poprzez przyśpieszenie i usprawnienie procesów planowania, przygotowania, realizacji i finansowania inwestycji w tym zakresie.

**Słowa kluczowe:** specustawy, cele, ułatwienia, ograniczenia

Pojawienie się pierwszych tzw. specustaw było odpowiedzią prawodawcy na swoisty bezwład organizacyjny oraz przedłużające się postępowania administracyjne w sprawach zmierzających do realizowania publicznych celów inwestycyjnych o charakterze krajowym i regionalnym (a później także lokalnym) na podstawie dotychczas obowiązujących procedur oraz wynikających z nich standardów. Przy zwiększonej liczbie planowanych przez państwo inwestycji publicznych, które powinny być zakończone w określonym czasie, pojawiła się pokusa wprowadzenia takich nadzwyczajnych rozwiązań w stosunku do rozbudowanych, a przez to postrzeganych jako nieefektywne, obowiązujących wówczas regulacji administracyjnoprawnych. Ustanowione, szczególne regulacje administracyjnoprawne wyłączają (w mniejszym lub większym zakresie) obowiązujący ogólny porządek prawny oraz wynikające z niego zasady, wprowadzając uproszczone procedury.

Oprócz uproszczenia procedur administracyjnych związanych z otrzymaniem aktu administracyjnego pozwalającego na rozpoczęcie tak istotnych dla państwa inwestycji, podnosi się także, że „ustawy specjalne są w jakiejś mierze odpowiedzią na niedostatki przyjętego systemu planowania i zagospodarowania przestrzennego”<sup>1</sup>. Niestety nie zafunkcjonowała w zasadzie instytucja rządowych programów

---

<sup>1</sup> Z. Niewiadomski, *System planowania i zagospodarowania przestrzennego a ustawy specjalne. Dezintegracja systemu? – tezy wystąpienia*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, pod red. T. Bąkowskiego, Gdańsk 2020, s. 21.

realizacji celów publicznych o znaczeniu ponadlokalnym, którą pierwotnie przewidywała ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>2</sup>. Jak wskazał Z. Niewiadomski, za wprowadzeniem odrębnych regulacji dotyczących procedowania w przypadku szczególnych inwestycji publicznych przemawiają także inne argumenty:

– inwestycje dużej skali wymagają z reguły sprawnego i wszechstronnego procesu decyzyjnego,

– charakteryzują się specyficznymi cechami i wymaganiami (np. budowa elektrowni jądrowej – co jest trudne w przypadku typowego procesu inwestycyjnego i decyzyjnego, powodując jego rozciągnięcie w czasie),

– wreszcie wymagają wielu uregulowań specjalnych, co wiązałoby się z koniecznością nowelizacji różnorodnych przepisów, bez końcowej gwarancji, że uzyska się zintegrowany, spójny całościowo stan prawny<sup>3</sup>.

Ponadto potrzeba przyjęcia przez prawodawcę specjalnych regulacji normatywnych jest wzmacniana, a czasami wręcz determinowana czynnikami ekonomicznymi, społecznymi, politycznymi, w tym także wynikającymi z zobowiązań międzynarodowych przyjętych przez Polskę<sup>4</sup>. Z jednej strony wiąże się to z realizacją określonych polityk UE (unijna polityka spójności, polityki sektorowe, np. transportowa, energetyczna), a z drugiej strony – z czasowo ograniczonym pozyskiwaniem i rozliczaniem środków finansowych z funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności UE. W konsekwencji specustawy (przynajmniej te o charakterze infrastrukturalnym) stały się środkiem do realizacji celów wytyczonych na szczeblu UE poprzez przyspieszenie i usprawnienie procesów planowania, przygotowania, realizacji i finansowania inwestycji w tym zakresie<sup>5</sup>.

Także w Czechach podejmowane były próby wprowadzenia odrębnych regulacji obejmujących ważne dla państwa inwestycje<sup>6</sup>. W przeciwieństwie do wyroku polskiego Trybunału Konstytucyjnego z 16 października 2012 r., K 4/10<sup>7</sup>, czeski Trybunał Konstytucyjny w wyrokach z 28 czerwca 2005 r., PI. US 24/04<sup>8</sup> oraz z 17 marca 2009 r., PI. US 24/08<sup>9</sup> uznał, że interes publiczny nie może być w sposób

<sup>2</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 293 ze zm.

<sup>3</sup> Z.Niewiadomski, *op. cit.*

<sup>4</sup> Zob. szerzej M. Kamiński, *Postępowania administracyjne szczególne (odrębne) w sprawach z zakresu przygotowania i realizacji inwestycji infrastrukturalnych*, w: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe*, pod red. I. Niżnik-Dobosz, Warszawa 2012, s. 282–283.

<sup>5</sup> P. Ostojki, *Cele szczególnych regulacji prawnoprocesowych w tak zwanych specustawach inwestycyjnych*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, pod red. T. Bąkowskiego, Gdańsk 2020, s. 271.

<sup>6</sup> Dotyczyło to rozwoju i modernizacji dróg wodnych na rzece Łabie na wysokości miejscowości Pardubice, a także na Wełtawie w okolicy miejscowości Třebenice, w tym kanału nawigacyjnego Vraňany – Hořín oraz budowy pasa startowego na lotnisku Praha – Ruzyně.

<sup>7</sup> OTK-A ZU 2012, nr 9, poz.106. Stanowiska tego nie podważył wyrok TK z 30 czerwca 2021 r., SK 37/19, mocą którego zostało stwierdzone jako niekonstytucyjne określone rozumienie art. 23 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania inwestycji w zakresie dróg publicznych, OTK-A ZU 2021, poz. 54.

<sup>8</sup> 327/2005 Zb., N 130/37, ZbNU 641.

<sup>9</sup> 124/2009 Zb., N 56/52, ZbNU 555.

konkretny przesądzony w ustawie – określanie bowiem konkretnych celów publicznych w ustawie narusza zasadę równości wobec prawa<sup>10</sup>.

Należy jednak podkreślić nie tylko odmienną argumentację zawartą w uzasadnieniach wyroków polskiego i czeskiego Trybunału Konstytucyjnego, a wynikającą z przyjęcia odrębnej perspektywy jako punktu wyjścia dokonanej analizy, ale przede wszystkim z charakteru unormowań zawartych w ustawach, które zostały poddane badaniu przez oba sądy konstytucyjne. Co istotne czeski Trybunał Konstytucyjny nie odrzucił *a priori* możliwości przyjęcia takich specjalnych regulacji ustawowych, a wręcz sformułował graniczne przesłanki warunkujące ich konstytucyjność<sup>11</sup>.

Celem tzw. specustaw jest więc przede wszystkim przyspieszenie procesu inwestorskiego na etapie postępowania administracyjnego poprzez uproszczenie i kumulację procedur. Jako uzasadnienie dla przyjmowania takich regulacji ustawodawca wskazuje konieczność ochrony określonych dóbr: interesu publicznego, szeroko rozumianego bezpieczeństwa (np. energetycznego) państwa<sup>12</sup>, czy realizację pożądaných celów społecznych, a nawet ochronę pamięci historycznej. Stąd też zasadnie wskazuje się w literaturze, że specustawy łącznie spełniają następujące kryteria:

- przedmiot regulacji dotyczy pewnego wycinka spraw z określonej dziedziny;
- zawierają przepisy *lex specialis* w stosunku do obowiązujących już przepisów;
- obowiązują przez określony okres, głównie na czas realizacji celu, dla którego są ustanawiane<sup>13</sup>;
- przyjmowane są ze względu na ważny interes państwowy lub publiczny<sup>14</sup>.

Zbiór aktów normatywnych określany całościowo jako specustawy jest nader zróżnicowany przedmiotowo<sup>15</sup>. W szczególności ze względu na przedmiot można wyróżnić typowe ustawy (jako akty abstrakcyjne i generalne), jak i ustawy, które tylko formalnie są nimi, gdyż odnoszą się do konkretnie określonej inwestycji. To

<sup>10</sup> Zob. szerzej M. Szewczyk, *Ustawy dotyczące konkretnych inwestycji*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, pod red. T. Bąkowskiego, Gdańsk 2020, s. 81.

<sup>11</sup> Zob. wyrok z 19 lutego 2003 r., sygn. PI. US 12/02, N 20/29, ZbNU 167, 83/2003 Zb.

<sup>12</sup> Wprost w uzasadnieniach projektów takich ustaw wskazuje się, że celem nowych przepisów ma być usunięcie przeszkód prawnych komplikujących poszczególne etapy działalności inwestycyjnej, gdyż dzięki preferencjom zawartym w ustawie możliwe będzie szybsze i sprawne prowadzenie postępowań administracyjnych. Co więcej podkreśla się, że akty te mają podstawowe znaczenie dla bezpieczeństwa energetycznego państwa, rozwoju sieci drogowej, kolejowej itd.

<sup>13</sup> Cecha incydentalności takiego aktu, chociaż występująca w przeważającej liczbie przypadków, nie stanowi powszechnej reguły. Poza specustawami, które mają charakter epizodyczny, znajdziemy również takie, których obowiązki nie zostało *ex lege* ograniczone czasowo lub wręcz przeciwnie – mają charakter jednorazowy, np. ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o inwestycjach w zakresie budowy Muzeum Westerplatte i Wojny 1939 – Oddziału Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku (Dz.U. z 2019 r. poz.1589). Zob. także L. Staniszewska, *Epizodyczność na wybranych przykładach, System planowania i zagospodarowania przestrzennego a ustawy specjalne. Dezintegracja systemu? – tezy wystąpienia*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, pod red. T. Bąkowskiego, Gdańsk 2020, s. 95 i nast.

<sup>14</sup> Ł. Zaliwski, „Specustawy” w prawodawstwie polskim – zjawisko incydentalne czy stałe?, „Zeszyty Naukowe PWSZ im. Witelona w Legnicy” 2018, nr 27, s.134.

<sup>15</sup> Zob. np. M. Szewczyk, *Ustawy dotyczące konkretnych inwestycji*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, pod red. T. Bąkowskiego, Gdańsk 2020, s. 81.

zróżnicowanie przedmiotowe determinuje w konsekwencji odmienności regulacji normatywnej zawarte w poszczególnych ustawach. Chociaż brak jest więc jednego, identycznego schematu przyjmowanego w tych ustawach, wedle którego byłyby kreowane zawarte w nich rozwiązania normatywne, to widoczne jest dążenie prawodawcy do ich powtarzalności w poszczególnych aktach.

Dokonując analizy tzw. specustaw, należy wyodrębnić kilka elementów, które można zakwalifikować jako wprowadzające ułatwienia w stosunku do ogólnych procedur administracyjnych.

Do najczęściej spotykanych ułatwień realizowanych w tzw. specustawach można zaliczyć:

1. zastąpienie jednym postępowaniem lub dwoma (pozostającymi ze sobą w ścisłej korelacji) kilku innych (np. ustalenie warunków zabudowy, lokalizacji inwestycji celu publicznego, pozwolenia na budowę, podziału geodezyjnego nieruchomości, wyłączenia, zezwolenia na wycinkę drzew, zgody na zmianę przeznaczenia gruntów rolnych i leśnych na inne cele);

2. skoncentrowanie kompetencji do wydania decyzji o ustaleniu lokalizacji inwestycji w jednym ręku – najczęściej wojewody;

3. uproszczenia w samej procedurze inwestycyjnej tak o charakterze procesowym, jak i materialnoprawnym;

4. skrócenie terminów związanych z załatwieniem sprawy (np. dotyczących wydania koniecznych opinii, a także samej decyzji, odwołania, skargi i jej rozpatrzenia przez sąd);

5. określony (zawężony) krąg stron postępowania;

6. ograniczenie praw stron w toku postępowania administracyjnego i sądowego.

Ad. 1. Decyzje wydawane w postępowaniu prowadzonym na podstawie tzw. specustawy najczęściej zawierają warunki wynikające z prawnie chronionych potrzeb ochrony środowiska, ochrony zabytków i dóbr kultury, ochrony interesów osób trzecich, zatwierdzenie podziału nieruchomości, określenie ograniczeń w korzystaniu z nieruchomości sąsiednich podczas realizacji inwestycji, oznaczenie nieruchomości lub ich części, które z mocy prawa stają się własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (ewentualnie specjalnie powołanego podmiotu – spółki celowej, jak w przypadku ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym<sup>16</sup>), a także późniejsze ograniczenia w sposobach korzystania z nieruchomości. Niekiedy wydawane są dwie decyzje: o lokalizacji inwestycji oraz o pozwoleniu na jej budowę. Zazwyczaj też odrębnie wydawana jest decyzja ustalająca wysokość odszkodowania, w terminie liczonym od dnia, w którym decyzja orzekająca o przejściu prawa własności nieruchomości na rzecz podmiotu publicznoprawnego stała się ostateczna.

W większości postępowań prowadzonych w trybie tzw. specustaw nie stosuje się przepisów ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (z pewnymi wyjątkami jak np. art. 57 ust. 1 i 4), przepisów ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych oraz ustawy z dnia

<sup>16</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 892.

16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody w zakresie obowiązku uzyskiwania zezwoleń na ich usunięcie drzew oraz opłat z tym związanych, a także przepisów art. 18–24 ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych, jeżeli decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji obejmuje nieruchomości stanowiące rodzinne ogrody działkowe. W przypadku gdy zachodzi potrzeba przeprowadzenia dodatkowych postępowań związanych z planowaną inwestycją, to wówczas prawodawca nie nakazuje stosować wszystkich przepisów tej odrębnej regulacji normatywnej, jak np. w sytuacji konieczności otrzymania zgody wodnoprawnej na podstawie ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne.

Ad. 2. Organem pierwszej instancji wydającym decyzję przeważnie jest wojewoda właściwy ze względu na miejsce lokalizacji inwestycji<sup>17</sup>, a w przypadku jej realizacji na terenie dwóch lub więcej województw ten wojewoda, na którego obszarze właściwości znajduje się największa część nieruchomości przeznaczonych na jej powstanie (po zasięgnięciu opinii pozostałych wojewodów)<sup>18</sup>.

Natomiast jako organ wyższego stopnia najczęściej jest wskazywany minister właściwy do spraw budownictwa, planowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa<sup>19</sup>.

Ad. 3. Zawiadomienie o wszczęciu postępowania o wydanie decyzji w ramach tzw. specustawy, a następnie samą decyzję doręcza się wnioskodawcy, właścicielom (użytkownikom wieczystym) nieruchomości objętych wnioskiem o jej wydanie. Prawodawca powiązał skuteczność doręczenia z adresem wskazanym w katastrze nieruchomości (ewidencji gruntów i budynków). Czyli nawet jeżeli adres ten jest nieaktualny, to wprowadzona została fikcja doręczenia. Natomiast pozostałe strony o wszczęciu takiego postępowania, a także o wydaniu decyzji zawiadamiane są w drodze obwieszczeń wywieszanych w urzędzie wojewódzkim i urzędach gmin właściwych ze względu na lokalizację planowanej inwestycji, na stronach internetowych (BIP) tych gmin oraz urzędu wojewódzkiego, a także w prasie lokalnej (albo ogólnopolskiej).

Nieuregulowany stan prawny nieruchomości objętych wnioskiem o wydanie decyzji o ustaleniu lokalizacji planowanej inwestycji nie stanowi przeszkody do wszczęcia, prowadzenia postępowania i wydania decyzji. W przypadku nieruchomości o nieuregulowanym stanie prawnym albo w sytuacji gdy właściciel lub użytkownik wieczysty nie żyją, a ich spadkobiercy nie wykazali prawa do spadku, zawiadomienia o wszczęciu postępowania oraz o wydaniu decyzji w przedmiocie

<sup>17</sup> Ze względu na specyfikę przedmiotu regulacji normatywnej w ustawie z dnia 19 lipca 2019 r. o inwestycjach w zakresie budowy Muzeum Westerplatte i Wojny 1939 wprost wskazano Wojewodę Pomorskiego jako organ I instancji. Natomiast w ustawie z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 162) wskazano także np. starostę jako organ pierwszej instancji wydający decyzję o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej w odniesieniu do dróg powiatowych i gminnych.

<sup>18</sup> Tak jest np. w ustawie z dnia 14 kwietnia 2023 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie elektrowni szczytowo-pompowych oraz inwestycji towarzyszących – Dz.U. poz. 1113 (art. 3 ust. 1–3).

<sup>19</sup> Wyjątkowo jest to inny organ, np. wojewoda, w przypadku odwołań od decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej wydawanych przez starostę wykonującego w tym zakresie zadania zleczone z zakresu administracji rządowej.

lokalizacji planowanej inwestycji dokonuje się w drodze obwieszczenia w urzędzie wojewódzkim i urzędach gmin właściwych ze względu na przebieg linii kolejowej, w Biuletynie Informacji Publicznej na stronach podmiotowych tych gmin oraz urzędu wojewódzkiego, a także w prasie lokalnej (lub ogólnopolskiej).

Taki sposób doręczenia i zawiadamiania stron odnosi się również do decyzji wydanej przez organ drugiej instancji, a także decyzji wydanych na podstawie art. 145, art. 155, art. 156 i art. 161–163 Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>20</sup>.

Ponadto do zmiany decyzji o ustaleniu lokalizacji planowanej inwestycji stosuje się odpowiednio przepis art. 155 k.p.a. z zastrzeżeniem, że zgodę wyraża wyłącznie strona, która złożyła wniosek o wydanie tej decyzji (inwestor).

Standardem jest także to, że ustawy nakazują nadać rygor natychmiastowej wykonalności decyzjom wydawanym w trybie uregulowanym w tzw. specustawach albo stwierdzają wprost, że decyzje te podlegają natychmiastowemu wykonaniu.

Czasami też wydawane w takiej szczególnej procedurze opinie zastępują uzgodnienia, pozwolenia, opinie bądź stanowiska właściwych organów wymagane odrębnymi przepisami.

W przypadku prowadzenia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej o lokalizacji inwestycji (pozwoleniu na jej budowę) nie stosuje się przepisów art. 159 k.p.a. oraz art. 61 § 3 p.p.s.a.<sup>21</sup>

Najczęściej w postępowaniach administracyjnych prowadzonych w trybie tzw. specustaw:

1) nie zawieszają się postępowania w przypadkach określonych w art. 97 § 1 pkt 1–3 k.p.a.;

2) nie stosuje się przepisów art. 30 § 5 i art. 34 k.p.a., a w przypadkach określonych w tych przepisach organ prowadzący postępowanie wyznacza z urzędu przedstawiciela uprawnionego do działania w postępowaniu, jeżeli jest to konieczne dla przeprowadzenia postępowania.

Ad. 4. Jeżeli planowana inwestycja wymaga uzyskania stosownej opinii, to powinna być ona wydana przez podmiot opiniujący w terminie 14, 21 lub 30 dni (w zależności od regulacji zawartej w konkretnej ustawie) od dnia otrzymania wniosku o jej wydanie, a uzgodnienie – w terminie 21 dni od dnia wystąpienia inwestora o uzgodnienie. Niezajęcie stanowiska w tych terminach traktuje się jako brak zastrzeżeń do wniosku o wydanie decyzji o ustaleniu inwestycji lub dokonanie uzgodnienia.

Decyzja o ustaleniu lokalizacji inwestycji powinna być wydana w terminie 3 miesięcy (niekiedy ustawodawca określa ten termin jako 90 dni) od dnia złożenia wniosku.

Natomiast w przypadku niewydania decyzji o ustaleniu lokalizacji inwestycji w terminie określonym w ustawie organ wyższego stopnia (najczęściej jest to mini-

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; dalej: k.p.a.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.

ster właściwy do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa) wymierza w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie, karę pieniężną za każdy dzień zwłoki.

Odwołanie od decyzji administracyjnych wydanych przez organ I instancji wnosi się w terminie 14 dni od dnia ich doręczenia stronie albo w terminie 14 dni od dnia, w którym zawiadomienie o ich wydaniu w drodze obwieszczenia uważa się za dokonane. Powinno być ono rozpatrzone przez organ odwoławczy w terminie 14, 21 lub 30 dni (w zależności od konkretnej regulacji ustawowej)<sup>22</sup>.

Samo przekazanie akt i odpowiedzi na skargę następuje w terminie 15 dni od dnia otrzymania skargi. Natomiast sąd administracyjny ma obowiązek rozpatrzyć skargę w terminie 30 dni od dnia otrzymania akt wraz z odpowiedzią na skargę (rzadziej jest to termin dwóch miesięcy – np. w przypadku decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej, lub 60 dni – np. w przypadku decyzji o lokalizacji linii kolejowej).

Jeżeli ustawodawca wprowadza termin na rozpatrzenie skargi kasacyjnej wniesionej od wyroku przez sąd pierwszej instancji, to najczęściej wynosi on 2 miesiące od dnia wniesienia skargi kasacyjnej.

Ad. 5. W tzw. specustawach prawodawca próbuje zawęzić krąg stron postępowania administracyjnego. I tak np. stronami w postępowaniu o uzgodnienie projektu decyzji o ustaleniu lokalizacji inwestycji linii kolejowej są tylko wnioskodawca oraz inwestor. Przykładem tego typu działań są także specjalne regulacje dotyczące nieruchomości o nieuregulowanym stanie prawnym oraz w sytuacji gdy właściciel lub użytkownik wieczysty nie żyją, a ich spadkobiercy nie wykazali prawa do spadku.

Ad. 6. Ograniczając prawa jednostki (w tym prawo własności) w zakresie określonym przepisami prawa, ustawodawca dąży do zrealizowania celów publicznych, uznając, że regulacja taka mieści się w granicach ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP<sup>23</sup>. Ograniczenia przejawiają się na różnych płaszczyznach. I tak np. wojewoda w odniesieniu do dróg krajowych i wojewódzkich albo starosta w odniesieniu do dróg powiatowych i gminnych (a także organy odwoławcze) doręczają decyzję o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej wyłącznie wnioskodawcy oraz zawiadamiają o jej wydaniu pozostałe strony, przy czym wysyłają takie zawiado-

<sup>22</sup> W ustawie z dnia 7 września 2007 r. o przygotowaniu finałowego turnieju Mistrzostw Europy w Piłce Nożnej UEFA EURO 2012 (Dz.U. z 2020 r. poz. 2008) odwołanie od decyzji administracyjnej wydanej w związku z realizacją przedsięwzięć Euro 2012 należało wnieść w terminie 7 dni od dnia doręczenia decyzji stronie albo w terminie 14 dni od dnia obwieszczenia lub doręczenia zawiadomienia o wydaniu decyzji. Natomiast odwołanie strony od takiej decyzji organ drugiej instancji miał rozpatrzyć w terminie 14 dni. Takie samo rozwiązanie normatywne zamieszczono w ustawie z dnia 24 lipca 2015 r. o przygotowaniu i realizacji strategicznych inwestycji w zakresie sieci przesyłowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 273).

<sup>23</sup> Zob. wyrok NSA z 9 stycznia 2023 r., II OSK 2010/22. Zob. także J. Parchomiuk, *Uproszczone procedury realizacji publicznych inwestycji infrastrukturalnych a ochrona praw jednostki*, w: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe*, pod red. I. Niżnik-Dobosz, Warszawa 2012, s. 339.

mienie o wydaniu decyzji tylko dotychczasowemu właścicielowi lub użytkownikowi wieczystemu, a innych poprzez obwieszczenia i na stronach BIP odpowiednio urzędu wojewódzkiego lub starostwa oraz urzędach gmin właściwych ze względu na przebieg drogi. Zainteresowana strona może się zapoznać z treścią wydanej decyzji dopiero w miejscu wskazanym przez organ w zawiadomieniu.

Zazwyczaj odwołanie od decyzji administracyjnej wydanej w trybie tzw. specystawy powinno zawierać zarzuty odnoszące się do tej decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie.

Jeżeli chodzi o tryby nadzwyczajne, to nie uchyła się decyzji w wyniku przeprowadzenia postępowania o wznowienie postępowania (art. 149 § 2 k.p.a.), jeżeli wniosek o wznowienie postępowania został złożony po upływie 6 miesięcy od dnia, w którym decyzja stała się ostateczna.

Ponadto w przypadku zlokalizowania i zrealizowania inwestycji celu publicznego na nieruchomości o nieuregulowanym stanie prawnym nie uchyła się decyzji z przyczyny określonej w art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a. W takim przypadku organ administracji inwestycyjnej stwierdza wydanie zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa oraz wskazuje okoliczności, z powodu których nie uchylił tej decyzji, a przepis art. 151 § 2 k.p.a. stosuje się odpowiednio.

Nie stwierdza się nieważności ostatecznej takiej decyzji, jeżeli wniosek o stwierdzenie nieważności tej decyzji został złożony po upływie 60 dni od dnia, w którym decyzja stała się ostateczna, a inwestor rozpoczął budowę. W takim przypadku ustawodawca nakazuje stosować odpowiednio art. 158 § 2 k.p.a.<sup>24</sup>

W przypadku stwierdzenia nieważności decyzji albo stwierdzenia, że ta decyzja została wydana z naruszeniem prawa, naprawienie szkody powstałej w wyniku wykonania tej decyzji następuje wyłącznie przez zapłatę sumy pieniężnej w wysokości uzgodnionej z poszkodowanym lub właściwym organem lub podmiotem uprawnionym do reprezentacji interesów Skarbu Państwa, z wyjątkiem przypadku, gdy stwierdzenie nieważności decyzji nastąpiło na skutek niezgodności tej decyzji z decyzją o środowiskowych uwarunkowaniach<sup>25</sup>.

W postępowaniu przed organem wyższego stopnia oraz przed sądem administracyjnym nie uchyła się decyzji administracyjnych ani nie stwierdza się ich nieważności w całości, w przypadku gdy wadą jest dotknięta tylko część decyzji (np. w zakresie konkretnej działki).

Także w przypadku uwzględnienia skargi na decyzję o pozwoleniu na realizację planowanej inwestycji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, sąd ad-

<sup>24</sup> W przypadku ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę wydanej w związku z realizacją przedsięwzięcia Euro 2012 nie stwierdza się jej nieważności, jeżeli wniosek o stwierdzenie nieważności tej decyzji został złożony po upływie 14 dni od dnia, w którym decyzja stała się ostateczna, a budowa przedsięwzięcia Euro 2012 została rozpoczęta. A w przypadku uwzględnienia skargi na decyzję o pozwoleniu na budowę przedsięwzięcia Euro 2012 sąd administracyjny po upływie 14 dni od dnia rozpoczęcia budowy może stwierdzić jedynie, że decyzja narusza prawo z przyczyn wyszczególnionych w art. 145 lub art. 156 k.p.a.

<sup>25</sup> Zob. np. art. 32 ust. 7 ustawy z dnia 14 kwietnia 2023 r. powołanej w przypisie 18.

ministracyjny po upływie 60 dni od dnia rozpoczęcia budowy (w niektórych regulacjach jest mowa o upływie 60 dni od dnia, w którym decyzja stała się ostateczna, a inwestor przystąpił do realizacji inwestycji) może stwierdzić jedynie, że decyzja narusza prawo z przyczyn wskazanych w art. 145 § 1 lub w art. 156 § 1 k.p.a.

W niektórych ustawach został wprowadzony formalny obowiązek ciążyący na zbywcy i nabywcy zgłoszenia organowi prowadzącemu postępowanie danych nowego właściciela w terminie 7 dni od daty zbycia nieruchomości.

Prowadzenie postępowania w trybie uregulowanym w tzw. specustawie może wiązać się z obligatoryjnym zawieszeniem postępowań o pozwolenie na budowę dla innych inwestycji mających być realizowanych na terenie objętym wnioskiem do czasu ostatecznego zakończenia postępowania.

Jako jeden z elementów ograniczenia praw stron w takim postępowaniu administracyjnym lub sądowym należy wymienić brak możliwości żądania wstrzymania wykonania decyzji.

„Szczegółność” wskazanych ustaw, wynikająca z przyjętych rozwiązań odbiegających od ogólnie stosowanych unormowań oraz z preferowania określonych dóbr i celów publicznych oraz ekonomicznych, nie umożliwi dowolności w kreowaniu takich regulacji, lecz doznają one ograniczenia poprzez konieczność respektowania norm, zasad i wartości konstytucyjnych, a także wtedy, gdy osiągnięcie zamierzonych celów jest możliwe przy zastosowaniu mniej uciążliwych środków<sup>26</sup>.

Podsumowując, należy stwierdzić, że „specustawy” zostały ustanowione, aby przyspieszyć oraz skonsolidować postępowania administracyjne i tym samym uproszczyć formalnoprawny etap procesu inwestycyjnego. Prawodawca powinien również dążyć do ujednoczenia (w maksymalnie możliwym zakresie) regulacji dotyczących zbieżnych kwestii we wszystkich „specustawach”. Niewątpliwie uwzględniając przebieg (lokalizację lub wybór wariantu) planowanej inwestycji, należy brać pod uwagę nie tylko kwestie techniczne, ekonomiczne lub własnościowe, ale także inne wartości i dobra chronione przez Konstytucję RP. Mając na uwadze przyczynę kreowania tzw. specustaw, jaką jest ułatwienie realizacji przedsięwzięć uznanych przez państwo za szczególnie ważne, wręcz priorytetowe, to jednocześnie należy zauważyć, że wiąże się to z uszczupleniem praw stron w postępowaniach prowadzonych w trybie tych ustaw. Okoliczność, że inwestor zamierza realizować inwestycję istotną z punktu widzenia państwa i uregulowaną w jednej z tzw. specustaw, a więc „działa w interesie publicznym”, nie oznacza, że w takim postępowaniu interes społeczny i gospodarczy ma prymat nad słusznym interesem strony. Nie dopuszczalne jest również obniżanie standardów ochrony innych dóbr prawnych chronionych Konstytucją RP, jak np. środowisko naturalne<sup>27</sup>.

W konsekwencji wyjątki, uproszczenia w postępowaniu i wyłączenia w stosowaniu ogólnych zasad postępowania administracyjnego lub sądowego, powinny

<sup>26</sup> Zob. wyrok TK z 19 grudnia 2012 r., K 9/12, OTK-A ZU 2012, nr 11, poz. 136.

<sup>27</sup> Artykuł 1 i art. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Zob. szerzej: M. Kotulski, J. Kotulska, *Ochrona środowiska w tzw. specustawach*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, pod red. T. Bąkowskiego, Gdańsk 2020, s.113 i nast.

być interpretowane wąsko i dotyczyć wyłącznie przedsięwzięć stanowiących wprost przedmiot unormowań konkretnej „specustawy”. Niewątpliwie w przypadkach wymagających wykładni regulacji normatywnych zawartych w tzw. specustawach istotną rolę będzie odgrywać także wykładnia prokonstytucyjna. Jak zasadnie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 listopada 2019 r., II OSK 2526/19, stwierdzenie przez organ administracyjny istnienia uzasadnionych interesów osób trzecich zasługujących na ochronę pociąga za sobą konieczność określenia w decyzji wydawanej w trybie tzw. specustawy stosownych wymogów zapewniających poszanowanie takich interesów.

### Bibliografia załącznikowa:

- Kamiński M., *Postępowania administracyjne szczególne (odrębne) w sprawach z zakresu przygotowania i realizacji inwestycji infrastrukturalnych*, w: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe*, red. I. Niźnik-Dobosz, Warszawa 2012
- Kotulski M., Kotulska J., *Ochrona środowiska w tzw. specustawach*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, red. T. Bąkowski, Gdańsk 2020
- Niewiadomski Z., *System planowania i zagospodarowania przestrzennego a ustawy specjalne. Dezintegracja systemu? – tezy wystąpienia*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, red. T. Bąkowski, Gdańsk 2020
- Ostojski P., *Cele szczególnych regulacji prawnoprocesowych w tak zwanych specustawach inwestycyjnych*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, red. T. Bąkowski, Gdańsk 2020
- Parchomiuk J., *Uproszczone procedury realizacji publicznych inwestycji infrastrukturalnych a ochrona praw jednostki*, w: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe*, red. I. Niźnik-Dobosz, Warszawa 2012
- Staniszewska L., *Epizodyczność na wybranych przykładach*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, red. T. Bąkowski, Gdańsk 2020
- Šzewczyk M., *Ustawy dotyczące konkretnych inwestycji*, w: *Specustawy inwestycyjno-budowlane*, red. T. Bąkowski, Gdańsk 2020
- Zaliwski Ł., „Specustawy” w prawodawstwie polskim – zjawisko incydentalne czy stałe?, „Zeszyty Naukowe PWSZ im. Witelona w Legnicy” 2018, nr 27

### Summary

of the article: **Simplification of procedures vs. restriction of parties' rights in so-called special-purpose acts**

The appearance in the current legal system of the so-called a special-purpose act was aimed at simplifying administrative proceedings in matters relating to the implementation of public investment objectives of a national and regional nature. The introduced specific administrative and legal regulations exclude (to a greater or lesser extent) the applicable general legal order and the principles arising from it, introducing simplified procedures. The need for the legislator to adopt special normative regulations is reinforced by economic, social, political and international factors. As a consequence, special-purpose acts (at least those of an infrastructure nature) have also become a means of achieving the goals set at the EU level by accelerating and improving the processes of planning, preparation, implementation and financing of investments in this area.

**Keywords:** special-purpose acts, goals, facilitations, limitations

Marian Wolanin

[Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego]

## Aspekty prawne budowy infrastruktury strategicznej – rozwiązywanie konfliktu wartości

**Streszczenie:** W artykule scharakteryzowano podstawowe instytucje prawa cywilnego i prawa publicznego pozyskiwania praw rzeczowych do gruntu dla realizacji m.in. inwestycji infrastrukturalnych stanowiących cele publiczne. Omówiono również ustrojowe gwarancje i warunki dopuszczalności ingerencji w prawo własności – jego ograniczania i przejmowania na rzecz podmiotów realizujących zadania publiczne, dotyczące w szczególności rekompensowania tej ingerencji w formie odszkodowania. Zaprezentowano także zasadnicze elementy szczególnej procedury administracyjnej procesu inwestycyjnego drogi publicznej jako normatywnego pierwowzoru dla kilkunastu kolejnych ustaw zawierających wyjątkowe rozwiązania prawne wobec standardów systemowych, uwzględniające jednak wszystkie konstytucyjne uwarunkowania realizacji inwestycji budowlanych unormowanych w tych ustawach.

**Słowa kluczowe:** wywłaszczenie, inwestycja infrastruktura, cel publiczny, własność, roszczenie, odszkodowanie

### 1. Cywilnoprawne instrumenty uzyskania tytułu prawnego do gruntu niezbędnego dla realizacji sieciowej infrastruktury technicznej

**I**nwestycja infrastrukturalna, niezależnie od jej znaczenia dla funkcjonowania gospodarki Państwa, samorządu lub podmiotów prywatnych, wymaga miejsca jej posadowienia w przestrzeni terenowej. Kluczową normą prawną w sferze prawa cywilnego służącą zapewnieniu posadowienia infrastruktury technicznej, szczególnie liniowej, mającą swoje źródło w prawie rzymskim, jest art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego<sup>1</sup>, według którego urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa. Cytowany przepis wyłącza wobec infrastruktury technicznej o charakterze sieciowym, wchodzącej w skład przedsiębiorstwa infrastrukturalnego, kodeksową zasadę *superficies solo cedit* uregulowaną w art. 47 § 1 Kodeksu cywilnego, według której część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Wszystko zatem, co jest trwale połączone z gruntem, co do zasady stanowi własność właściciela gruntu (zasada *superficies solo cedit*). Częścią składową rzeczy, w tym także nieruchomości, jest bowiem wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.

całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 Kodeksu cywilnego). Cytowany powyżej art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego wyłącza właśnie tę zasadę w odniesieniu do infrastruktury technicznej o charakterze sieciowym, tj. takiej, która nie stanowi części składowej gruntu ze względu na to, że stanowi część składową przedsiębiorstwa infrastrukturalnego (por. art. 55<sup>1</sup> pkt 2 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmującym m.in. własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości). Wyłączenie omawianej zasady *superficies solo cedit* służy zapewnieniu możliwości istnienia na nieruchomości gruntowej urządzeń infrastruktury technicznej o charakterze sieciowym bez konieczności uzyskiwania przez przedsiębiorstwo infrastrukturalne jakiegokolwiek tytułu prawnego do nieruchomości, na której takie urządzenia się znajdują. Przedsiębiorstwo infrastrukturalne może być zatem właścicielem jedynie urządzenia infrastruktury technicznej posadowionego na nieruchomości gruntowej, a właścicielem tej nieruchomości może być inny podmiot.

Obok omawianego art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego w sferze prawa cywilnego funkcjonuje także druga kluczowa norma, będąca pokłosiem wielu tysięcy roszczeń zgłaszanych w latach dziewięćdziesiątych XX w. i dwutysięcznych przez właścicieli nieruchomości gruntowych zajętych pod urządzenia infrastruktury technicznej o charakterze liniowym (np. rurociągi, ciepłociągi, kanalizacja, wodociągi, gazociągi, sieci energetyczne, itd.) wobec przedsiębiorstw infrastrukturalnych o eksmisję tych urządzeń z nieruchomości, gdy urządzenia te zostały wybudowane w przeszłości bez uprzedniego uzyskania tytułu prawnego do gruntu w celu zrealizowania ich budowy. Owa norma została zawarta w art. 305<sup>1</sup>–305<sup>4</sup> Kodeksu cywilnego i stanowi o możliwości ustanawiania służebności przesyłu, będącej szczególnym rodzajem służebności gruntowej, jako ograniczonego prawa rzeczowego, dla korzystania przez przedsiębiorcę infrastrukturalnego z cudzej nieruchomości w przypadku, gdy przedsiębiorca ten zamierza wybudować urządzenia infrastruktury technicznej na tej nieruchomości albo w przypadku, gdy na nieruchomości już znajdują się takie urządzenia, stanowiące własność przedsiębiorcy. W ramach służebności przesyłu przedsiębiorca uzyskuje uprawnienie do korzystania z cudzej nieruchomości ze względu na istniejące na niej urządzenia infrastruktury technicznej. Jest to jednak instytucja z zakresu prawa cywilnego, ustanawiana w drodze umowy i w przypadku, gdy przedsiębiorca albo właściciel nieruchomości odmówi zawarcia takiej umowy, spełnienia roszczenia ustanowienia służebności można dochodzić przed sądem cywilnym na podstawie art. 189 Kodeksu postępowania cywilnego<sup>2</sup> w zw. z art. 64 Kodeksu cywilnego i art. 1047 § 1 Kodeksu postępowania cywilnego.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.

Treść omawianego roszczenia została określona w art. 305<sup>2</sup> Kodeksu cywilnego w odmienny sposób dla obu stron tego prawa. Mianowicie przedsiębiorcy przysługuje roszczenie o ustanowienie służebności przesyłu w zamian za wynagrodzenie. Przedmiotem roszczenia jest ustanowienie prawa do korzystania z nieruchomości, natomiast wynagrodzenie stanowi konsekwencję ustanowienia takiego prawa.

Z kolei właścicielowi nieruchomości przysługuje wobec przedsiębiorcy roszczenie o wynagrodzenie za korzystanie z jego nieruchomości na potrzeby urządzeń infrastrukturalnych, dlatego w tym celu, aby uzyskać to wynagrodzenie, właściciel ustanawia służebność przesyłu prawnie sankcjonującą możliwość takiego korzystania z nieruchomości. Przedmiotem roszczenia właściciela jest uzyskanie wynagrodzenia za korzystanie z jego nieruchomości, natomiast ustanowienie służebności przesyłu jest konsekwencją uzyskania w tej postaci tytułu prawnego do otrzymania takiego wynagrodzenia.

Ustanowienie służebności przesyłu może okazać się konieczne wtedy, gdy eksploatacja urządzeń infrastruktury technicznej znajdujących się na określonej nieruchomości będzie wymagała korzystania z tej nieruchomości.

Trzecią kluczową normą w sferze prawa cywilnego służącą prawnemu usankcjonowaniu istnienia na nieruchomości gruntowej m.in. infrastruktury technicznej o charakterze sieciowym jest art. 231 Kodeksu cywilnego. Przepis art. 231 § 1 Kodeksu cywilnego stanowi, że samoistny posiadacz gruntu w dobrej wierze, który wznosił na powierzchni lub pod powierzchnią gruntu budynek lub inne urządzenie o wartości przenoszącej znacznie wartość zajętej na ten cel działki, może żądać, aby właściciel przeniósł na niego własność zajętej działki za odpowiednim wynagrodzeniem. Nie wchodząc w szczegółową analizę cytowanego przepisu, należy poprzestać na wskazaniu, że w utrwalonej już wieloletniej praktyce orzeczniczej Sądu Najwyższego i sądów powszechnych cytowany przepis znajduje zastosowanie także do urządzeń sieciowych infrastruktury technicznej szczególnie wtedy, gdy przedsiębiorstwo infrastrukturalne chce uzyskać tytuł prawny do nieruchomości gruntowej zajętej pod urządzenia infrastrukturalne o wartości znacząco przewyższającej wartość zajętej nieruchomości.

W myśl art. 231 § 2 Kodeksu cywilnego również właściciel gruntu, na którym wzniesiono budynek lub inne urządzenie o wartości przenoszącej znacznie wartość zajętej na ten cel działki, może żądać, aby ten, kto wznosił budynek lub inne urządzenie, nabył od niego własność działki za odpowiednim wynagrodzeniem. Roszczenie o nabycie własności nieruchomości gruntowej przez przedsiębiorstwo infrastrukturalne przysługuje więc także jej właścicielowi, gdy ze względu na znacznie wyższą wartość urządzeń infrastrukturalnych nad wartością nieruchomości gruntowej nieruchomość ta straciła dla jej właściciela jakiegokolwiek znaczenie gospodarcze.

Przedstawione instytucje prawa cywilnego służą, najogólniej mówiąc, rozstrzygnięciu sporu pomiędzy właścicielem nieruchomości gruntowej a właścicielem urządzeń infrastruktury technicznej znajdujących się na tej nieruchomości. Spory te rozstrzygane są w procedurze cywilnej przed sądem cywilnym. Nie zawsze więc zapewniają skuteczną ochronę obu stronom sporu, gdy spór ten zostanie prawomocnie rozstrzygnięty dopiero po upływie wielu lat toczącego się postępowania cywilnego.

## 2. Konstytucyjne warunki ochrony i naruszenia prawa własności w drodze wywłaszczenia

Obok instrumentów prawa cywilnego zawsze, gdy istnieje potrzeba zrealizowania inwestycji uznanych za inwestycje realizowane w interesie publicznym, w polskim prawodawstwie, podobnie, jak w wielu innych państwach, istnieją także prawne instrumenty w sferze prawa publicznego służące pozyskiwaniu tytułów prawnych do nieruchomości niezbędnych do zrealizowania takich inwestycji.

Podstawowym instrumentem tego rodzaju jest instytucja wywłaszczenia polegająca na przejmowaniu prawa własności i innych praw przysługujących do nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego w sposób przymusowy i za odszkodowaniem, o ile nieruchomość jest niezbędna dla zrealizowania inwestycji celu publicznego, w tym inwestycji będących infrastrukturą techniczną.

Ze względu na przymusowy charakter wywłaszczenia instytucja ta znalazła w prawie polskim inklinację konstytucyjną. W art. 21 Konstytucji RP<sup>3</sup> wskazano bowiem, że Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia, wywłaszczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Konstytucyjnym warunkiem dopuszczalności wywłaszczenia, tj. przymusowego odebrania właścicielowi przysługującemu mu prawa własności, w tym prawa do nieruchomości, jest przejście tego prawa dla zrealizowania celu publicznego oraz zapewnienie odszkodowania za odebrane prawo własności, które to odszkodowanie musi być słuszne. Konstytucyjnym elementem ochronnym dopuszczalności stosowania instytucji wywłaszczenia jest zatem publiczny cel inwestycyjny i słuszne odszkodowanie. Nie samo więc odszkodowanie, mające zrekomensować utratę przez właściciela prawa własności i przedmiotu tego prawa, tj. nieruchomości, ale także publiczny charakter celu inwestycyjnego, tj. służący swoją użytecznością interesowi ogółu, usprawiedliwia dopuszczalność przymuszenia właściciela do oddania jego nieruchomości podmiotowi publicznoprawnemu.

Konstytucyjnym gwarantem dopuszczalności dokonania wywłaszczenia przez przyzmat celu, któremu wywłaszczenie ma służyć, jest także norma zawarta w art. 31 ust. 3 Konstytucji, który stanowi, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw [w tym z prawa własności] mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób; ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. W cytowanym przepisie ustrojodawca określił nie tylko cele warunkujące ograniczenie przysługiwania prawa własności m.in. do nieruchomości, ale także sformułował w nim zasadę proporcjonalności w dopuszczalności ograniczenia prawa własności, stanowiącą wytyczną dla ustawodawcy w konstruowaniu normatywnych reguł kształtujących m.in. instytucję wywłaszczenia.

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Także w art. 64 Konstytucji zawarto konstytucyjne przesłanki dopuszczalności ograniczenia prawa własności, stanowiąc, że każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia; własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej; własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Na szczególną uwagę zasługuje normatywna relacja pomiędzy wspomnianą wyżej normą zawartą w art. 21 a normą zawartą w art. 64 Konstytucji. O ile bowiem według art. 64 można w drodze ustawy unormować ograniczenie własności, to ograniczenie to nie może jednak naruszać istoty tej własności, a zatem nie może polegać na jej faktycznym pozbawieniu dotychczasowego podmiotu tego prawa przy formalnym jego zachowaniu u tego podmiotu. Przepis art. 64 Konstytucji wyklucza więc w istocie pozorność lub iluzję własności, w której jej podmiot, będąc formalnie właścicielem, nie może dla przykładu wykonywać jednego z jej atrybutów, tj. posiadać przedmiot własności, rozporządzać nim lub korzystać z niego. W razie więc chęci pozbawienia dotychczasowego właściciela przedmiotu jego prawa własności, tj. naruszenia istoty tego prawa, można dokonać jedynie wywłaszczenia, ale wtedy przy zachowaniu warunków określonych w art. 21 ust. 2 Konstytucji, a zatem tylko na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem.

Tak liczne normy konstytucyjne regulujące ochronę prawa własności i reglamentujące zarówno tę ochronę, jak i dopuszczalność odebrania (wywłaszczenia) lub ograniczenia prawa własności świadczą o niezwyklej trosce ustrojodawcy w chronieniu prawa własności. Zakres i stopień konstytucyjnych gwarancji prawa własności charakteryzuje przy tym rzeczywisty, a nie deklarowany ustroj gospodarczy i stanowi zarazem o zakresie ochrony wolności. Wolność bez konstytucyjnych gwarancji własności pozostaje jedynie pustą deklaracją. Zakres wolności jest bowiem wymierną funkcją zakresu ochrony własności.

### **3. Publicznoprawne instrumenty pozyskiwania tytułu prawnego do gruntu niezbędnego dla realizacji celów publicznych, w tym sieciowej infrastruktury technicznej**

#### **3.1. Klasyczne wywłaszczenie**

Ustawowe unormowania instytucji wywłaszczenia zawarte są obecnie przede wszystkim w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami<sup>4</sup>, w której szczegółowo uregulowano cele publiczne warunkujące dopuszczalność zastosowania wywłaszczenia oraz administracyjnoprawną procedurę orzekania o wywłaszczeniu i ustaleniu odszkodowania. W ramach procedury wywłaszczeniowej ustawodawca wprowadził warunek dopuszczalności jej wszczęcia w postaci podjęcia przez publicznego inwestora próby nabycia prawa własności nieruchomości w drodze umowy opartej na równości stron i ich zgodnej woli w ustaleniu

<sup>4</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 334 ze zm.

wszystkich warunków przeniesienia prawa własności do nieruchomości na rzecz podmiotu publicznoprawnego, tj. na rzecz Skarbu Państwa lub na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Dopiero wskutek braku porozumienia pomiędzy stronami może dojść do wszczęcia administracyjnego postępowania wywłaszczeniowego kończącego się decyzją o wywłaszczeniu, w której należy za owo wywłaszczenie ustalić także odszkodowanie.

Obok konstytucyjnych i ustawowych materialnoprawnych gwarancji ochronnych dopuszczalności wywłaszczenia ustawodawca unormował także gwarancje procesowe w postaci zapewnienia przez organ wywłaszczeniowy właścicielowi nieruchomości aktywnego udziału w postępowaniu wywłaszczeniowym oraz możliwości złożenia od decyzji o wywłaszczeniu odwołania do organu administracji wyższego stopnia, a następnie dopuszczalności zaskarżenia decyzji organu odwoławczego do sądu administracyjnego. Wywłaszczenie jest więc orzekane przez organy administracji w dwóch instancjach, jeżeli właściciel nieruchomości skorzysta ze swojego prawa do złożenia odwołania. Następnie decyzje organów administracji obu instancji w przedmiocie wywłaszczenia i ustalenia odszkodowania mogą być ze skargi właściciela poddane kontroli sądu administracyjnego przez sądy administracyjne obu instancji. Zasadą przy tym jest, że z chwilą zaskarżenia decyzji organu odwoławczego do sądu administracyjnego, decyzja ta, chociaż jest ostateczna, nie podlega wykonaniu do czasu rozstrzygnięcia skargi przez sąd administracyjny. Jest to kolejny istotny instrument prawny, działający z mocy samego prawa, służący ochronie właściciela przed skutkami wywłaszczenia, dopóki sąd administracyjny nie dokona prawomocnej oceny prawnej dopuszczalności orzeczenia o wywłaszczeniu i ustaleniu za to wywłaszczenie odszkodowania w wysokości spełniającej ustawowy wymóg adekwatności jego wysokości do wartości wywłaszczanego prawa własności nieruchomości.

### 3.2. Szczególny akt służący realizacji inwestycji drogowej

Współczesne wyzwania realizacji potrzeb społecznych skłaniają władze polityczne do inicjowania tworzenia szczególnych regulacji prawnych służących sprawnemu i szybkiemu realizowaniu inwestycji, w tym inwestycji infrastrukturalnych, będących w ocenie tych władz inwestycjami spełniającymi społeczne oczekiwania i zaspokajające publiczną użyteczność tych inwestycji.

Pierwowzorem ustaw normujących administracyjnoprawny proces inwestycyjny obejmujący ustalenie w jednej decyzji administracyjnej lokalizacji inwestycji, ocenę jej wpływu na środowisko, wydzielenie i wywłaszczenie części nieruchomości niezbędnej dla zrealizowania tej inwestycji oraz niezwłoczne jej zajęcie przez inwestora, a także udzielenie pozwolenia na budowę tej inwestycji jest ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych<sup>5</sup>. W ustawie tej zawarto unormowania w dużej mierze procesowe stanowiące szczególne rozwiązania wobec dotychczas obowiązujących systemowych rozwiązań prawnych w tym zakresie.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 162 ze zm.

Na wyjątkowy, aczkolwiek konstytucyjnie dopuszczalny sposób unormowania procesu inwestycyjnego dróg publicznych we wskazanej ustawie, wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 6 czerwca 2006 r., K 23/05, stwierdzając m.in., że: „Jeżeli bowiem celem ustawy było uproszczenie procedur przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych, to wyłączenie spod reżimu ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym takich spraw może przyczynić się do szybszej realizacji inwestycji drogowych. Zastosowanie pełnego trybu i warunków, zawartych w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, powodowałoby znaczne opóźnienia związane z realizacją budowy dróg w Polsce, a nawet prowadziłoby do paraliżu procesu decyzyjnego. Ze względu zatem na priorytetowy interes publiczny, jakim jest niewątpliwie poprawa infrastruktury drogowej w Polsce, i konieczność racjonalnego wykorzystania unijnych środków finansowych, możliwe są odstępstwa, a nawet wyłączenia stosowania niektórych ustaw w związku z realizacją inwestycji drogowych. Ustawodawca korzysta w tym zakresie z szerokiej swobody, ograniczonej jedynie zasadami konstytucyjnymi. Wyłączenie stosowania procedur przewidzianych w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, ze względu na konkretne wartości konstytucyjne, nie zwalnia decydentów od troski o należyte przestrzeganie i kształtowanie ładu przestrzennego w Polsce oraz roztropnej troski o interesy lokalne, ale uwalnia od typowych procedur, które mogłyby uniemożliwiać i paraliżować podejmowanie decyzji w zakresie lokalizacji dróg i pozwoleń budowlanych. Ma też służyć procesowi harmonizacji interesów lokalnych z interesem ogólnonarodowym. (...) Paradoksalnie, to wyłączenie stosowania w zakresie realizacji inwestycji drogowych niektórych ustaw (w tym ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym) może być właśnie przejawem realizacji polityki przestrzennej państwa”<sup>6</sup>.

Również w wyroku z 16 października 2012 r., K 4/10, Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że: „W konsekwencji wprowadzonych zmian, jak trafnie wskazał Marszałek Sejmu, specyfika postępowania przewidzianego w ustawie o inwestycjach drogowych polega na skumulowaniu w nim kilku postępowań regulowanych w odrębnych ustawach. W ocenie Trybunału specyfika tego postępowania jest dyktowana ponadto liniowym charakterem inwestycji, który z kolei powoduje, że zapadające w nim decyzje – z natury rzeczy – dotyczą bardzo wielu podmiotów, a efekt ten potęguje się w warunkach właściwego polskiej strukturze agrarnej, znacznego rozdrobnienia nieruchomości. Kodeks postępowania administracyjnego nie zawiera regulacji odnoszącej się do postępowań, w których współuczestniczy wiele podmiotów, ani nie daje podstaw do wyróżnienia postępowań prowadzonych w skali masowej, określanych też jako postępowania masowe, zbiorcze lub zbiorowe. Występuje w nim zarówno masowość uczestników, ich zróżnicowanie podmiotowe, jak i zróżnicowanie interesów poszczególnych uczestników. Nieuchronnym efektem prowadzenia takiego postępowania jest odejście od indywidualizacji, charakterystycznej dla «zwykłego» postępowania administracyjnego. Z natury rzeczy w postępowaniu tym uczestniczy bowiem wiele podmiotów, któ-

<sup>6</sup> OTK-A ZU 2006, nr 6, poz. 62.

rych interesów nie da się sprowadzić do wspólnego mianownika. W związku z tym «rola organu administracji publicznej częstokroć nie ogranicza się tylko do konkretyzacji norm prawnych wobec określonych adresatów poprzez wydawanie decyzji stosowania prawa, lecz polega także na znalezieniu rozwiązania kompromisowego pomiędzy różnorodnymi interesami prawnymi i/lub faktycznymi znacznej i zróżnicowanej pod względem interesów liczby podmiotów». Charakterystyczne dla całej ustawy o inwestycjach drogowych są przepisy służące przyspieszeniu postępowania. Oryginalnym rozwiązaniem jest narzucenie organom administracji – pod groźbą sankcji finansowej – terminów podejmowania wskazanych w ustawie działań. (...) Należy zauważyć, że decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej zawiera w sobie nie tylko rozstrzygnięcia kilku różnych kwestii administracyjnoprawnych i odnosi skutek w stosunku do licznej grupy podmiotów, ale – jeśli chodzi o skutki cywilnoprawne – rodzi je w odniesieniu do wielu nieruchomości, przez które przebiegać ma planowana droga. Zdaniem Trybunału regulacje postępowania poprzedzającego wydanie decyzji o zezwoleniu na inwestycję drogową oraz zakresu kontroli tej decyzji stanowią dobry przykład uwzględnienia w postępowaniu sądowniczym wartości, jaką jest dobro wspólne. Stanowią próbę ukształtowania procedury, która dotyczy znacznej liczby osób, często o rozbieżnych, a nawet konkurencyjnych wobec siebie, interesach. W takiej sytuacji, z założenia, nie mogą być uwzględnione indywidualne oczekiwania poszczególnych podmiotów, a – jak to już podkreślono – zadaniem organu administracji publicznej jest znalezienie rozwiązania kompromisowego, najlepiej odpowiadającego celowi publicznemu, w związku z którym postępowanie zostało podjęte<sup>7</sup>.

W cytowanych orzeczeniach wyliczono cały szereg korzyści płynących ze szczególnego unormowania procesu inwestycyjnego realizacji drogi publicznej. Za oczywiste należy więc przyjąć, że w przypadku planowania inwestycji drogi publicznej przede wszystkim na inwestorze spoczywa obowiązek takiego projektowania miejsca jej realizacji, które nie będzie skutkowało skonfliktowaniem lokalnej społeczności. Należy jednak pamiętać, że wnioskodawca budowy drogi publicznej w określonym miejscu musi uwzględniać wszelkie okoliczności, zarówno natury prawnej, jak i natury faktycznej, aby wybudowana droga była użyteczna dla określonej społeczności bez zbędnego uszczerbku, szczególnie dla środowiska naturalnego. Nie można bowiem zapominać, że ochrona środowiska stanowi wartość konstytucyjną, która także nie ma nadrzędnego znaczenia w każdej sytuacji, ale która stanowi jednak wyznacznik dopuszczalności podejmowania działań szczególnie ingerujących w naturalne zasoby środowiska (art. 5, art. 31 ust. 3, art. 68 ust. 4, art. 74 i art. 86 Konstytucji RP).

Jedną z kluczowych kwestii ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach i warunkach przygotowania inwestycji w zakresie dróg publicznych<sup>8</sup> jest przedmiotowy zakres jej regulacji. Od chwili jej wejścia w życie w 2003 r. w praktyce jej stosowania przyjęło się bowiem określać ją mianem „specustawy”, jako za-

<sup>7</sup> OTK-A ZU 2012, nr 9, poz. 106.

<sup>8</sup> Obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 311.

wierającej szczególne, odmienne od dotychczasowych unormowań, rozwiązania prawne dotyczące ustalania lokalizacji dróg, podziałów nieruchomości i nabywania tych nieruchomości lub ich części pod budowę dróg. Zawarte w obecnej wersji omawianej ustawy rozwiązania prawne mają charakter szczególny, ale szczególność ta nie oznacza odmienności od obowiązujących standardów tworzenia prawa. Nie stanowi również wyjątku od konstytucyjnych standardów obowiązywania prawa. Niezależnie bowiem od tego, jak wyjątkową regulacją miałyby być omawiana ustawa, to zawarte w niej normy i tak muszą być stosowane w granicach wyznaczonych ochroną konstytucyjnie określonych wartości.

Innymi słowy wyjątkowość bądź szczególność omawianej ustawy polega na odmienności zawartych w niej regulacji prawnych wobec innych obowiązujących w tej mierze aktów prawnych tej samej rangi normatywnej (aktów ustawodawczych). Wyjątkowość ta nie dotyczy natomiast możliwości wyinterpretowania z niej treści normatywnych, mogących wyłączać jakiegokolwiek konstytucyjne standardy obowiązywania prawa. Nie tylko bowiem literalna treść omawianej ustawy, ale również możliwa do zastosowania wobec niej wykładnia funkcjonalna muszą uwzględniać wartości konstytucyjnie chronione. Tylko w takim bowiem zakresie omawiana ustawa stanowi element konstytucyjnie określonego porządku prawnego.

W art. 1 ust. 1 omawianej ustawy wskazano, że ustawa ta określa zasady i warunki przygotowania inwestycji. Z treści kolejnych przepisów tej ustawy wynika, że na pojęcie określonej w niej procedury składa się:

- ustalanie lokalizacji dróg publicznych poprzez wyznaczanie linii rozgraniczających tych dróg,
- zatwierdzanie podziałów nieruchomości dla wydzielenia ich części znajdujących się w liniach rozgraniczających dróg publicznych,
- zatwierdzanie projektu zagospodarowania działki lub terenu oraz projektu architektoniczno-budowlanego,
- zezwalanie na budowę lub wykonanie przebudowy istniejącej sieci uzbrojenia terenu,
- zezwalanie na budowę lub wykonanie przebudowy urządzeń wodnych lub urządzeń melioracji wodnych szczegółowych,
- zezwalanie na budowę lub wykonanie przebudowy zjazdów,
- zezwalanie na budowę lub wykonanie przebudowy dróg publicznych innych kategorii,
- przejmowanie prawa własności nieruchomości pod drogi publiczne i innych prawa rzeczowych oraz ustalanie odszkodowania za przejęte i wygaszone prawa do tych nieruchomości,
- niezwłoczne zajmowanie nieruchomości (przejmowanie ich posiadania przez odebraniem prawa rzeczowych) w liniach rozgraniczających inwestycji drogowej,
- czasowe zajmowanie innych terenów związanych z budową drogi publicznej,
- usuwanie drzew i krzewów z nieruchomości znajdujących się w liniach rozgraniczających dróg publicznych,
- zezwalanie na użytkowanie dróg publicznych i innych drogowych obiektów inżynierskich.

Szczegółowość omawianej ustawy polega przede wszystkim na tym, że ze względu na specyficzny charakter inwestycji drogowej, jako inwestycji liniowej przebiegającej najczęściej przez wiele nieruchomości, ustawodawca połączył kilka odrębnych procedur i rozstrzygnięć administracyjnych w jedną procedurę, kończącą się decyzją o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej, stanowiącą podstawę rozpoczęcia robót budowlanych w zakresie budowy drogi publicznej. Kumulacja kilku postępowań administracyjnych skutkuje więc wydaniem jednego rozstrzygnięcia administracyjnego, w którym następuje skonkretyzowanie lokalizacji inwestycji, wydzielenie geodezyjne i prawne obszaru mającego być zajęтым pod przyszłą drogę publiczną oraz ocena technicznego projektu budowy drogi kończąca się zawartym w tym samym rozstrzygnięciu pozwoleniem na wykonywanie robót budowlanych. W decyzji tej orzeka się również o niezwłocznym wydaniu nieruchomości dla inwestora w celu rozpoczęcia robót budowlanych, a niekiedy także o ponownym dokonaniu oceny oddziaływania inwestycji drogowej na środowisko.

Połączenie kilku procedur administracyjnych w jedną powoduje, że zamiast wielu procedur dwuinstancyjnych administracyjnych i sądownoadministracyjnych wobec kolejno następujących po sobie zagadnień (np. najpierw lokalizacji i spór o nią, potem podział i spór o niego, potem wywłaszczenie i spór o nie i potem pozwolenie na budowę i spór o nie, gdzie motywem kwestionowania jest to samo – tj. podważanie zasadności realizacji inwestycji w danym miejscu) jest jedna, w której wszystko jest oceniane przez organy administracji obu instancji i sądy obu instancji.

Na podstawie omawianej ustawy wydawane są następujące decyzje administracyjne:

- o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej, zawierające w szczególności rozstrzygnięcie w zakresie ustalenia linii rozgraniczających drogi publicznej w terenie (jako ustalenie jej lokalizacji), zatwierdzenie podziału nieruchomości, zatwierdzenie projektu zagospodarowania działki lub terenu oraz projektu architektoniczno-budowlanego, zezwolenie na budowę lub wykonanie przebudowy istniejącej sieci uzbrojenia terenu, zezwolenie na budowę lub wykonanie przebudowy urządzeń wodnych lub urządzeń melioracji wodnych szczegółowych i na budowę lub wykonanie przebudowy dróg publicznych innych kategorii, a w razie potrzeby także o ponownej ocenie oddziaływania na środowisko,

- o ustaleniu odszkodowania za przejęte na rzecz Skarbu Państwa, samorządu województwa, powiatu lub gminy prawo własności nieruchomości lub ich części położonych w granicach obszaru objętego liniami rozgraniczającymi drogi, wyznaczonymi w zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej, odszkodowania za ograniczone prawa rzeczowe ustanowione na przejmowanej nieruchomości,

- o ustaleniu odszkodowania za wygaśnięcie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub ich części położonych w granicach obszaru objętego liniami rozgraniczającymi drogi, wyznaczonymi w zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej, w tym odszkodowania za ograniczone prawa rzeczowe ustanowione na przejmowanej nieruchomości,

- o stwierdzeniu ustanowienia trwałego zarządu dla publicznych jednostek organizacyjnych na nieruchomościach przeznaczonych na pas drogowy drogi publicznej,

– o pozwoleniu na użytkowanie drogi, także w ramach etapowania tego użytkowania lub poszczególnych drogowych obiektów inżynierskich.

Należy przy tym podkreślić, że w 2008 r. omawiana ustawa została poddana zasadniczej nowelizacji, w wyniku której wprowadzono pojęcie decyzji-zezwolenia na realizację inwestycji drogowej, co było konsekwencją faktu, że Komisja Europejska zidentyfikowała w polskim prawodawstwie problemy z transpozycją przepisów dyrektywy Rady 85/337/EWG z dnia 27 czerwca 1985 r. w sprawie oceny skutków wywieranych przez niektóre przedsięwzięcia publiczne i prywatne na środowisko naturalne<sup>9</sup>, zmienionej dyrektywą Rady 97/11/WE z dnia 3 marca 1997 r.<sup>10</sup> oraz dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2003/35/WE z dnia 26 maja 2003 r. przewidującą udział społeczeństwa w odniesieniu do sporządzania niektórych planów i programów w zakresie środowiska<sup>11</sup>. Zarzuty podniesione przez Komisję Europejską dotyczyły w szczególności transpozycji pojęcia „zezwolenia na inwestycję”. W dotychczasowym systemie decyzjami, które „zezwalają” inwestorowi na realizację przedsięwzięcia w zakresie dróg publicznych były: decyzja o ustaleniu lokalizacji drogi i decyzja o pozwoleniu na budowę. W ocenie Komisji znamiona „zezwolenia na inwestycję”, o którym mówi powołana dyrektywa, ma decyzja o pozwoleniu na budowę, a zatem postępowanie w przedmiocie oceny oddziaływania przedsięwzięcia na środowisko powinno zostać przeprowadzone dopiero przed wydaniem tej decyzji. Natomiast od lipca 2005 r. postępowanie w przedmiocie oceny oddziaływania przedsięwzięcia na środowisko, kończące się wydaniem decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach zgody na realizację przedsięwzięcia, przeprowadzane jest przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji o ustaleniu lokalizacji drogi. Z tego też powodu w ocenie Komisji, w odniesieniu do inwestycji drogowych, postępowanie to jest przeprowadzane zbyt wcześnie. Zdaniem Komisji postępowanie to powinno zostać przeprowadzone przed wydaniem pozwolenia na budowę stanowiącego część „zezwolenia na inwestycję”.

W rozumieniu dyrektywy „zezwolenie na inwestycję” jest decyzją właściwej władzy lub władz, na podstawie której wykonawca otrzymuje prawo do wykonania przedsięwzięcia, a zatem w polskim systemie prawnym „zezwolenie na inwestycję” musi mieć formę decyzji administracyjnej. W ramach nowelizacji dokonanej w 2008 r. zintegrowano decyzję o ustaleniu lokalizacji drogi z decyzją o pozwoleniu na budowę, czego konsekwencją jest wydawanie jednej decyzji administracyjnej spełniającej określone w dyrektywie wymagania dla „zezwolenia na inwestycję”, otrzymując nazwę decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej.

<sup>9</sup> Dz.Urz. WE L 1985.175.40.

<sup>10</sup> Dyrektywa Rady 97/11/WE z dnia 3 marca 1997 r. zmieniająca dyrektywę 85/337/EWG w sprawie oceny wpływu wywieranego przez niektóre publiczne i prywatne przedsięwzięcia na środowisko, Dz.Urz. WE L 1997.73.5.

<sup>11</sup> Dyrektywa 2003/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 maja 2003 r. przewidująca udział społeczeństwa w odniesieniu do sporządzania niektórych planów i programów w zakresie środowiska oraz zmieniająca w odniesieniu do udziału społeczeństwa i dostępu do wymiaru sprawiedliwości dyrektywy Rady 85/337/EWG i 96/61/WE, Dz.Urz. UE L 2003.156.17.

Powyższe dowodzi uwzględnienia w omawianym rozwiązaniu prawnym zastrzeżeń Komisji Europejskiej, co w konsekwencji świadczy o determinacji ówczesnych władz politycznych w uwzględnianiu unijnych dyrektyw w prawie krajowym normującym proces inwestycyjny dróg publicznych m.in. ze względu na konieczność i potrzebę pozyskiwania środków unijnych na realizację tych inwestycji.

### 3.3. Inne szczególne akty służące realizacji inwestycji budowlanych

Przetawiona powyżej ustawa dotycząca szczególnych rozwiązań prawnych przy realizacji inwestycji drogowych, ze względu m.in. na jej pozytywną ocenę konstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny, stała się wzorem rozwiązań prawnych także dla innych inwestycji.

Na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat wprowadzono do krajowego systemu prawnego kilkanaście ustaw normujących w szczególny sposób realizację inwestycji, w tym inwestycji infrastrukturalnych.

Wśród ustaw normujących inwestycje liniowe są:

– ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym<sup>12</sup>, normująca inwestycje linii kolejowych,

– ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu w Świnoujściu<sup>13</sup>, normująca inwestycję w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu oraz inwestycje towarzyszące budowie terminalu regazyfikacyjnego obejmujące także ropociągi,

– ustawa z dnia 8 lipca 2010 r. o szczególnych zasadach przygotowania do realizacji inwestycji w zakresie budowli przeciwpowodziowych<sup>14</sup>, normująca inwestycje przeciwpowodziowe, w tym wały ochronne przeciwpowodziowe,

– ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. o przygotowaniu i realizacji strategicznych inwestycji w zakresie sieci przesyłowych<sup>15</sup>, normująca strategiczne inwestycje w zakresie sieci przesyłowych,

– ustawa z dnia 24 lutego 2017 r. o inwestycjach w zakresie budowy drogi wodnej łączącej Zalew Wiślany z Zatoką Gdańską<sup>16</sup>, normująca realizację inwestycji w zakresie budowy drogi wodnej łączącej Zalew Wiślany z Zatoką Gdańską,

– ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o inwestycjach w zakresie budowy lub przebudowy toru wodnego Świnoujście–Szczecin do głębokości 12,5 metra<sup>17</sup>, normująca inwestycję w zakresie budowy toru wodnego,

– ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym<sup>18</sup>, normująca realizację inwestycję w zakresie Centralnego Portu Lotniczego oraz inwestycje towarzyszące,

<sup>12</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1786 ze zm.

<sup>13</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 924 ze zm.

<sup>14</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 1812 ze zm.

<sup>15</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1680 ze zm.

<sup>16</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 1644 ze zm.

<sup>17</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 990.

<sup>18</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 892 ze zm.

– ustawa z 22 lutego 2019 r. o przygotowaniu i realizacji strategicznych inwestycji w sektorze naftowym<sup>19</sup>, normująca strategiczne inwestycje w sektorze naftowym.

Wśród ustaw normujących inwestycje kubaturowe są:

– ustawa z dnia 7 września 2007 r. o przygotowaniu finałowego turnieju mistrzostw Europy w Piłce Nożnej UEFA EURO 2021<sup>20</sup>, normująca realizację inwestycji sportowych i infrastruktury towarzyszącej,

– ustawa z dnia 12 lutego 2009 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie lotnisk użytku publicznego<sup>21</sup>, normująca realizację inwestycji lotnisk użytku publicznego,

– ustawa z dnia 29 czerwca 2011 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie obiektów energetyki jądrowej oraz inwestycji towarzyszących<sup>22</sup>, normująca inwestycję obiektu energetyki jądrowej,

– ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o inwestycjach w zakresie budowy portów zewnętrznych<sup>23</sup>, normująca inwestycję w zakresie budowy portów zewnętrznych,

– ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o inwestycjach w zakresie budowy Muzeum Westerplatte i Wojny 1939 – Oddziału Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku<sup>24</sup>, normująca realizację inwestycji wskazanej w tytule ustawy,

– ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie odbudowy Pałacu Saskiego, Pałacu Brühla oraz kamienic przy ulicy Królewskiej w Warszawie<sup>25</sup>,

– ustawa z dnia 2 grudnia 2021 r. o wsparciu przygotowania III Igrzysk Europejskich w 2023 roku<sup>26</sup> – Rada Ministrów określiła załącznik zawierający zindywidualizowany wykaz owych przedsięwzięć stanowiących inwestycje sportowe i inwestycje infrastrukturalne – łącznie 31 pozycji w tabeli; nie wszystkie z tych inwestycji zostały jednak skonkretyzowane; dla przykładu jako przedsięwzięcie mające stanowić cel publiczny określono program modernizacji dróg i chodników oraz program budowy ścieżek rowerowych w Krakowie,

– ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie elektrowni szczytowo-pompowych oraz inwestycji towarzyszących<sup>27</sup>, normująca realizację inwestycji elektrowni szczytowo-pompowych.

Ilość szczególnych aktów prawnych normujących proces inwestycyjny tworzy współcześnie system tych szczególnych rozwiązań istniejących obok i stosowanych z pierwszeństwem przed klasycznymi aktami prawnymi systemowo normującymi zagadnienia planowania przestrzennego, prawa budowlanego i prawa wyłączeniowego. Wspólną cechą tych szczególnych aktów prawnych jest ich ranga usta-

<sup>19</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1687 ze zm.

<sup>20</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 2008 ze zm.

<sup>21</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 979 ze zm.

<sup>22</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 1484 ze zm.

<sup>23</sup> Dz.U. z 2022 r. poz. 1635 ze zm.

<sup>24</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 1280 ze zm.

<sup>25</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 1551 ze zm.

<sup>26</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 851 ze zm. (akt utracił moc z dniem 31 grudnia 2023 r.).

<sup>27</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1113.

wowa i podobieństwo rozwiązań służących przyspieszeniu i uproszczeniu procedur decyzyjnych poprzedzających podjęcie robót budowlanych przy realizacji tych inwestycji, a następnie upraszczających procedurę oddania zrealizowanych obiektów do użytkowania. We wszystkich tych ustawach przewidziano administracyjny tryb postępowania prowadzonego przez organy dwóch instancji i wydawane rozstrzygnięcia poddano kontroli sądów administracyjnych.

## Bibliografia załącznikowa

- System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser., Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 7: *Prawo administracyjne materialne*, wyd. 2, Warszawa 2017
- Konstytucyjne aspekty procesu cywilnego*, red. nauk. A. Orzeł-Jakubowska, T. Zembrzuski, Warszawa 2022
- Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2020
- Konstytucja RP. Komentarz*, M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016
- Trzeciński J., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez sądy administracyjne*, Warszawa 2023
- Wolanin M., *Ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021

## Summary

of the article: **Legal aspects of the construction of critical infrastructure (procedural aspects of construction permits and resolution of conflicts of values)**

The article characterises the basic institutions of civil law and public law of acquiring property rights to land for the realisation of, inter alia, infrastructure investments constituting public purposes. It also discusses systemic guarantees and conditions of admissibility of interference with the right of property – its limitation and taking over for the benefit of entities realising public tasks, concerning in particular compensation of this interference in the form of compensation. The essential elements of the special administrative procedure of the investment process of a public road are also presented, as a normative prototype for several successive laws containing unique legal solutions in relation to the systemic standards, taking into account, however, all constitutional conditions for the realisation of construction investments regulated in these laws.

**Keywords:** expropriation, infrastructure investment, public purpose, ownership, claim, compensation

## **Cel umów o unikaniu podwójnego opodatkowania**

**Streszczenie:** Opracowanie zostało poświęcone problematyce dwustronnych umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania (nie tylko) w świetle praktyki orzeczniczej Najwyższego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej. Skupia się ono na trzech konkretnych obszarach: interpretacji umów bilateralnych przy pomocy Konwencji modelowej OECD oraz Komentarza do niej, w tym na kwestii, która wersja Komentarza może być przy takiej wykładni uwzględniona; wpływie instrumentu wielostronnego przyjętego na gruncie OECD prowadzącego między innymi do podkreślenia zasady unikania podwójnego nieopodatkowania; a wreszcie na obecnej praktyce orzeczniczej w zakresie wyżej wymienionej zasady.

**Słowa klucze:** umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania; Konwencja modelowa OECD; Komentarz do Konwencji modelowej OECD; metoda dynamiczna i statyczna wykładni Komentarza do artykułów Konwencji modelowej OECD; instrument wielostronny; zasada unikania podwójnego nieopodatkowania

### **1. Wstęp**

**U** umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczą podatków bezpośrednich i w większości przypadków są to umowy zawierane zgodnie z umową modelową (wzorcową) Komitetu Spraw Podatkowych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju („Konwencja modelowa OECD” lub „Konwencja modelowa”). Strony umowy, czyli państwa zawierające daną umowę, zawsze mają możliwość odstępstw od umowy modelowej. Na dzień 1 września 2023 r. Republika Czeska jest stroną 96 bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>1</sup>. Unikanie podwójnego opodatkowania w stosunku do Tajwanu ze względu na jego szczególny status zostało uregulowane w ustawie nr 45, Dz.U. Cz. z 2020 r., a nie w formie umowy. Umowy bilateralne zostały zawarte ze wszystkimi państwami członkowskimi Unii Europejskiej, jednak nadal na podstawie porozumień zachowują one prawo do rozgraniczenia kryteriów podziału swoich kompetencji podatkowych, przede wszystkim w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania<sup>2</sup>.

Do celów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należy nienarażanie osoby, która podlega opodatkowaniu w jednym z państw umownych na opodatkowanie tego samego dochodu lub majątku w drugim państwie. Podwójne opodatkowanie może wystąpić w sytuacji, kiedy podatnik pracujący lub prowa-

---

<sup>1</sup> Najstarsza dotychczas obowiązująca umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania została zawarta pomiędzy byłą Czechosłowacką Republiką Socjalistyczną a Królestwem Niderlandów w 1974 r.

<sup>2</sup> Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 12 maja 1998 r., *Gilly*, C-336/96, ECR I-02793, pkt 16, 23, 24 oraz 30.

dzący działalność gospodarczą na terenie dwóch państw, jest w obu tych państwach uważany za rezydenta podatkowego i oba te państwa roszczą sobie prawo do opodatkowania jego całego dochodu. Może również dojść do sytuacji, kiedy jedno państwo co prawda uważa podatnika za nierezydenta podatkowego i opodatkuje tylko część jego dochodów, ale takie opodatkowanie nie jest uznawane przez drugie państwo. Podatnik nie może więc w żaden sposób obniżyć swojego obowiązku podatkowego o podatek zapłacony w drugim państwie umownym. Przykładem może być sytuacja, kiedy podatnik jest rezydentem podatkowym Republiki Czeskiej i równocześnie pracuje w Polsce dla polskiego pracodawcy. Dochód z Polski zostanie ujęty w czeskiej deklaracji podatkowej. Ponadto polski dochód zostanie również opodatkowany w Polsce zgodnie z polską ustawą – Ordynacja podatkowa, gdyż będzie to dotyczyć osoby o ograniczonym obowiązku podatkowym. Tak więc w jednym państwie dochód będzie opodatkowany, ponieważ jest to dochód ze źródła znajdującego się na jego terytorium, podczas gdy w drugim państwie będzie opodatkowany światowy dochód wynikający z faktu, że dana osoba jest rezydentem tego państwa. I właśnie uniknięcie takiego podwójnego opodatkowania jest przedmiotem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Ogólnie rzecz biorąc, prawo państwa do źródła przychodów jest ograniczone do przychodów pochodzących ze źródeł znajdujących się na jego terytorium. Natomiast państwo rezydencji ma prawo do opodatkowania wszelkich dochodów i kapitału. Rezydencja podatkowa danej osoby jest zasadniczo określana przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zgodnie z kryterium ustalania zobowiązania podatkowego danej osoby na podstawie jej miejsca zamieszkania, stałego pobytu, miejsca zarządzania lub innego podobnego kryterium ustanowionego przez prawo krajowe państwa rezydencji<sup>3</sup>. Rezydentami podatkowymi według prawa czeskiego są podatnicy (osoby fizyczne), którzy w Republice Czeskiej mają miejsce zamieszkania lub zwykłego pobytu, jak również osoby prawne, jeżeli mają swoją siedzibę lub miejsce faktycznego zarządu na terytorium Republiki Czeskiej<sup>4</sup>. Pozostali podatnicy lub ci, o których mowa w umowach międzynarodowych, są nierezydentami podatkowymi<sup>5</sup>. Aby nie dochodziło do podwójnego opodatkowania, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dzielą prawa do ich opodatkowania pomiędzy państwo źródła oraz państwo rezydencji. W zakresie, w jakim właściwe przepisy dają państwu źródła pełne lub ograniczone prawo do opodatkowania państwo rezydencji, musi odstąpić od opodatkowania w taki sposób, aby uniknąć podwójnego opodatkowania. Odbywa się to za pomocą metody wyłączenia lub metody zaliczenia (dochody opodatkowane w państwie źródła są albo całkowicie wyłączone z opodatkowania w państwie rezydencji, albo podatek zapłacony w państwie źródła jest odliczany). W praktyce umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowane są najczęściej w przypadku

<sup>3</sup> Por. np. art. 4 Konwencji modelowej OECD.

<sup>4</sup> § 2 ust. 2 i § 17 ust. 3 ustawy nr 586, Dz.U. Cz. z 1992 r. o podatkach dochodowych, ze zm.

<sup>5</sup> § 2 ust. 3 ustawy o podatkach dochodowych.

podatków u źródła, które państwo źródła może nałożyć na dochody z dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Umowa zasadniczo nie powinna pogarszać sytuacji podatnika w porównaniu z przepisami krajowymi, gdyż nie może nakładać na niego żadnego obowiązku ponad ramy przepisów danego państwa będącego stroną umowy. Jej celem jest jedynie zmiana przepisu krajowego prawa podatkowego w taki sposób, aby ograniczyć prawo państwa umownego do żądania zapłaty podatku od osoby (fizycznej lub prawnej), która w tym państwie podlega opodatkowaniu stosownie do prawa krajowego<sup>6</sup>. W uproszczeniu można powiedzieć, że umowa międzynarodowa pełni funkcję „wskaźnika”, który określa państwo umowne uprawnione do opodatkowania danego dochodu lub majątku.

## 2. Interpretacja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Konwencję modelową uzupełnia komentarz do każdego artykułu („Komentarz”). Jeżeli brzmienie konkretnego artykułu danej umowy podatkowej jest tożsame z brzmieniem tekstu Konwencji modelowej OECD w takim artykule, oba państwa powinny przyjąć również interpretację podaną w Komentarzu<sup>7</sup>. Wraz z rozwojem gospodarki, a w szczególności planowaniem podatkowym przez ekspertów OECD (oraz przedstawicieli poszczególnych państw członkowskich), Komentarz ulega zmianom. Jego zmiany mogą więc mieć istotny wpływ również na obowiązki podatkowe poszczególnych podmiotów. Interesująca jest kwestia mocy wiążącej Komentarza przy rozstrzyganiu ewentualnych sporów przez sądy administracyjne, a w szczególności zastosowanie konkretnego brzmienia Komentarza do konkretnej transakcji gospodarczej.

Spór o stosowanie Komentarza nie dotyczy jego mocy wiążącej, gdyż panuje powszechna zgoda co do tego, że jest on ważnym dokumentem interpretacyjnym dotyczącym stosowania umów popartym autorytetem ekspertów OECD, który jednak nie ma mocy wiążącej przepisu prawa (tzw. *soft law*). Sąd zachowuje więc swoją autonomię orzekania. Ocenia przede wszystkim tekst umowy i może dojść do wniosku, że Komentarz wykracza poza to, co jest przewidziane w umowie lub może dojść do innej interpretacji umowy. W praktyce państw europejskich sądy w różnym stopniu uwzględniają Komentarz, rozpatrując dane sprawy. Istnieje jednak spór co do tego, czy przy ocenie transakcji handlowych należy stosować wykładnię dynamiczną czy statyczną.

Interpretacja dynamiczna uwzględnia sytuację gospodarczą, w tym scenariusze optymalizacyjne lub ich ciągłą ewolucję, oraz argument, że niektóre z postanowień Konwencji modelowej mogą stać się nieaktualne bez zmiany ich interpretacji. Wykładnia statyczna znajduje poparcie w zasadzie pewności prawa i zasadzie *pacta sunt servanda*. Opiera się na tym, że decydujące jest brzmienie Komentarza na dzień ratyfikacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

<sup>6</sup> M. Bakeš i in., *Finanční právo [Prawo Finansowe]*, wyd. 6 zmienione, Praga 2012, s. 282–283.

<sup>7</sup> Z wyjątkiem zastrzeżeń lub uwag do Komentarza ze strony państw umownych. Zob. do tego pkt 31 i 32 wstępu do Komentarza.

przez parlament krajowy. W samym Komentarzu przyjęto podejście dynamiczne<sup>8</sup>.

Wykładnię statyczną Komentarza wyraźnie poparła francuska Rada Stanu (*Conseil d'État*), która w przeszłości stwierdziła, że odmiennie od tego, jak do problematyki interpretacji podchodzi Ministerstwo Ekonomii, Finansów i Przemysłu, nie można w zakresie interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania powoływać się na Komentarz do Konwencji modelowej, o ile Komentarz ten został wydany później, niż nastąpiło uchwalenie danych przepisów<sup>9</sup>.

W sprawie stosowania Komentarza do Konwencji modelowej OECD przy interpretacji konkretnej umowy międzynarodowej zajął stanowisko również czeski Najwyższy Sąd Administracyjny (zwany dalej: NSS), który badał spór dotyczący tego, czy przy uwzględnieniu brzmienia umowy międzynarodowej można uważać nadmierne odsetki za dywidendy i z tego względu opodatkować je w Republice Czeskiej podatkiem u źródła, czy należy je uważać za odsetki standardowe i opodatkować je tylko w państwie beneficjenta (USA oraz Niderlandy). NSS stwierdził, że ani jedno z tych pojęć nie jest niejasne i dlatego nie ma powodu dla interpretacji według Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów<sup>10</sup>. W tych okolicznościach nie było decydujące to, jakie ujęcie dywidend zostało zawarte w Komentarzu do Konwencji modelowej OECD<sup>11</sup>. Zastosowanie Komentarza NSS odrzucił, stwierdzając, że od podatnika nie można wymagać, aby śledził i stosował się do „późniejszych porozumień” czy „późniejszej praktyki” stron umowy, o ile nie staną się one częścią umowy międzynarodowej, zgodnie z którą obowiązek podatkowy jest analizowany<sup>12</sup>.

Najnowszym orzeczeniem NSS dotyczącym interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wyrok z 23 marca 2023 r., sygn. akt 7 Afs 166/2022–38, który – w mojej ocenie – zawiera dobrą argumentację. Rozpatrywana sprawa dotyczyła kwestii ustalenia podstawy opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podatników niebędących rezydentami z tytułu publicznych występów artystów w Republice Czeskiej, w celu obliczenia podatku u źródła według specjalnej stawki, który skarżąca jako podatnik była zobowiązana zapłacić. Skarżąca organizowała publiczne występy zagranicznych artystów i płaciła za nie wynagrodzenia na rzecz agencji zagranicznych, które reprezentowały artystów. Organ podatkowy uznał całość płatności dokonanych przez skarżącą na rzecz agencji pośredniczących za dochód uzyskany z działalności wykonawcy publicznego w Republice

<sup>8</sup> Zob. punkty 33 oraz 36 wstępu do Komentarza, zgodnie z którymi m.in. istniejące umowy powinny być interpretowane w myśl rewidowanymi Komentarzami w takiej mierze, jak to możliwe.

<sup>9</sup> Decyzja *Conseil d'État* z 30 grudnia 2003 r., nr 233894, *Recueil Lebon* (źródło: M. Vyškovská, *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie) [Interpretacja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Conseil d'Etat (Francja)]*, wyd. I, Praga 2010, s. 159.

<sup>10</sup> Wyrok NSS z 10 lutego 2005 r., sygn. akt 2 Afs 108/2004–106, nr 577/2005 Dz. NSS (dostępny tak samo jak pozostałe orzeczenia cytowanej dalej w tekście na <https://www.nssoud.cz/>). W tym przypadku skarżący – organ podatkowy – powoływał się na możliwość zastosowania Komentarza właśnie poprzez art. 31 ust. 3 (w związku z art. 32) Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> *Ibidem*. Por. art. 31 ust. 3 lit. a/ oraz b/ Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów.

Czeskiej, stanowiący podstawę opodatkowania podlegającą opodatkowaniu podatkiem u źródła według specjalnej stawki<sup>13</sup>. Jednak zdaniem skarżącej część wynagrodzenia wypłacona agencjom, która nie była wynagrodzeniem dla artysty za występ publiczny, ale wynagrodzeniem dla pośrednika odzwierciedlającym m.in. jego koszty organizacji występu, nie mogła być uznana za przychód z publicznego występu artysty w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym<sup>14</sup> lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>15</sup>.

Sąd Miejski ocenę prawną powyższej kwestii prawnej oparł na interpretacji art. 17 Konwencji modelowej OECD. Rozpatrywana sprawa dotyczyła dochodów osób, których rezydencja podatkowa w państwach, z którymi Republika Czeska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, została udowodniona w postępowaniu przed organami podatkowymi. Opodatkowanie spornych dochodów podlegało więc – oprócz zasad ustawy o podatkach dochodowych – również trybowi odpowiednich umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania. Sąd Miejski nie zidentyfikował jednak umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, które mogłyby zostać zastosowane. Powołując się na orzecznictwo, NSS ograniczył się do wykładni Konwencji modelowej OECD w świetle Komentarza (względnie publikacji M. Langa *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*)<sup>16</sup>.

NSS podkreślił jednak, że Konwencja modelowa OECD nie stanowi prawnie wiążącego dokumentu. Prawnie wiążące są dopiero same umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania, które mogą modyfikować niektóre reguły Konwencji modelowej OECD. Konwencja modelowa, jak również Komentarz do niej, mogą zostać wykorzystane jako „prawnie niewiążąca pomoc interpretacyjna”. NSS zresztą stale uwzględnia Konwencję modelową OECD w ramach stosowania wykładni umów międzynarodowych. Konwencja modelowa OECD jest więc raczej niewiążącym dodatkowym narzędziem służącym do interpretacji umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>17</sup>.

Na poziomie merytorycznym NSS orzekł następnie wbrew orzeczeniu Sądu Miejskiego, że w sytuacji gdy dochód nie przypada bezpośrednio artyście wykonawcy lub sportowcowi, ale innej osobie, państwo, w którym miało miejsce świadczenie, jest uprawnione do jego opodatkowania w zależności od istnienia stałego zakładu tej innej osoby. Zdaniem Sądu Miejskiego dochody trafiające do innej osoby, reprezentującej artystę, nie podlegają trybowi artykułu 17 Konwencji modelowej OECD, a prawo Republiki Czeskiej do ich opodatkowania istniałoby tylko w przypadku, gdy osoba ta prowadziłaby działalność gospodarczą na terenie Republiki Czeskiej. Jednak zdaniem NSS taki wniosek obala już samo brzmienie art. 17 ust. 2 Konwencji modelowej OECD, który jest przepisem szczególnym w stosunku do ogólnej reguły opodatkowania dochodów przedsiębiorców stosownie do art. 7

<sup>13</sup> Zob. § 36 ust. 3 ustawy o podatkach dochodowych w decydującym brzmieniu.

<sup>14</sup> Zob. § 22 ust. 1 lit. f/ pkt 2 ustawy.

<sup>15</sup> Wyrok NSS z 23 marca 2023 r., sygn. akt 7 Afs 166/2022–38, pkt 1.

<sup>16</sup> *Ibidem*, pkt 17.

<sup>17</sup> *Ibidem*, pkt od 25 do 28.

Konwencji modelowej, który nie zawiera warunku istnienia działalności gospodarczej. NSS powołał się na Komentarz OECD, zgodnie z którym dochód przedsiębiorcy może zostać opodatkowany w państwie źródła dochodu, pomimo tego że dochód nie trafia do firmy w tym państwie. W Komentarzu wyraźnie wskazano również, że przedmiotowy przepis pozwala państwu, w którym prowadzona jest działalność artysty lub sportowca, na opodatkowanie dochodu uzyskanego z tej działalności na rzecz innej osoby, niezależnie od wszelkich innych postanowień traktatowych, które w przeciwnym razie miałyby zastosowanie. Zdaniem NSS nie oznacza to automatycznie, że państwo źródła jest uprawnione do opodatkowania całego dochodu przekazanego podatnikom niebędącym rezydentami w związku z publicznym występem artysty<sup>18</sup>.

Oprócz powyższego swoją interpretację art. 17 Konwencji modelowej NSS oparł m.in. na celu art. 17 Konwencji modelowej. Tutaj dopuścił się pewnej nieścisłości, która została jednak przejęta bezpośrednio z tekstu Komentarza. W swoim wyroku NSS bowiem stwierdził, że celem art. 17 ust. 2 Konwencji modelowej OECD jest „zagwarantowanie prawa państwa źródła do opodatkowania dochodu artysty, który jest wypłacany osobie innej niż artysta, w przypadku gdy ustawodawstwo krajowe państwa źródła nie pozwala na zastosowanie tzw. podejścia *«look through»* (por. punkt 11 Komentarza OECD do art. 17 Konwencji modelowej OECD)”<sup>19</sup>. Jak wspomniano powyżej, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pełnią funkcję „wskaźnika”, tj. określają, które państwo ma prawo do opodatkowania danego dochodu lub majątku. Strony tej umowy jednak nie mogą same, ponad ramy regulacji prawnej, wprowadzić obowiązku opodatkowania dochodu lub majątku. Innymi słowy jeżeli państwo źródła nie umożliwia podejścia *look trough* w swoich przepisach krajowych, umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie może go wprowadzić. Moim zdaniem sytuacja jest zupełnie odwrotna: art. 17 ust. 2 Kon-

<sup>18</sup> NSS stwierdził, że: „skarżący w tym względzie bazuje na błędnej przesłance, że jakakolwiek płatność dokonywana przez powódkę na rzecz agencji w związku z występem artystów automatycznie staje się dochodem artystów w myśl art. 17 Konwencji modelowej OECD. Tylko przy takim założeniu słuszna byłaby również argumentacja skarżącego, że za podstawę opodatkowania podatkiem u źródła należy przyjąć przychód brutto, tj. całą wypłatę dokonaną na rzecz agencji, bez uwzględnienia związanych z nią wydatków.

Przesłanką opodatkowania danej płatności w trybie art. 17 Konwencji modelowej jest bowiem klasyfikacja płatności dokonywanej w związku z publicznym występem artysty jako dochodu za taki występ (dochodu za działalność artysty nierezydenta wykonywaną osobiście oraz publicznie na terenie państwa, które chce taki dochód opodatkować). W związku z powyższym, aby stwierdzić, że płatność dokonana na rzecz osoby trzeciej w związku z występem artysty może być opodatkowana przez państwo, w którym występ miał miejsce, zawsze należy w pierwszej kolejności ustalić, czy taka płatność (lub jej część) stanowi przychód z tytułu działalności artystycznej wykonywanej osobiście i publicznie. W przeciwnym wypadku nie są spełnione warunki dla trybu opodatkowania takiej płatności stosownie do art. 17 Konwencji modelowej. Dopiero wtedy, kiedy przedmiotowa płatność lub jej część klasyfikowana jest jako dochód z tytułu działalności artystycznej wykonywanej osobiście i publicznie, a Republika Czeska ma w związku z tym prawo do jej opodatkowania w trybie odpowiadającym art. 17 Konwencji modelowej OECD, można dalej rozważać metodę obliczenia podatku, tj. również ustalać podstawę opodatkowania z ewentualną możliwością odliczenia kosztów od dochodu brutto” (zob. pkt 41 oraz 42 wyroku pod sygn. akt 7 Afs 166/2022–38).

<sup>19</sup> *Ibidem*, pkt 48.

wencji modelowej wprowadzono właśnie dlatego, żeby umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie blokowała podejścia *look trough*. Należy nadmienić, że ta częściowa nieścisłość, która ponadto została dosłownie przejęta z Komentarza, nie ma w danej sprawie żadnego wpływu na prawidłowość wniosków NSS. Stanowi jednak dobry przykład sytuacji, w której wnioski przedstawione w Komentarzu należy przy interpretacji konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania poddać krytycznej ocenie, w szczególności w przypadku gdy chodzi o orzeczenie sądu najwyższego szczebla.

Praktyka NSS jest w stosunku do kwestii mocy wiążącej Konwencji modelowej OECD i jej Komentarza konsekwentna. W kwestii wykładni statycznej czy dynamicznej Komentarza jest wręcz przeciwnie. Osobiście przychyliam się do wykładni statycznej Komentarza, zgodnie z którą w razie konieczności należy uwzględnić tekst Komentarza, który obowiązywał w chwili zawierania danej umowy lub w chwili, w której oceniana transakcja została zrealizowana. Późniejsza zmiana Komentarza co prawda odzwierciedla zmiany w gospodarce lub też zmiany w międzynarodowym planowaniu podatkowym, jednak w szczególności nie może zmniejszać prawnie wiążącej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i działać wstecz wobec podatników<sup>20</sup>.

Sygnatura akt NSS	Cytowana wersja Komentarza	Data zawarcia danej Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	Przedmiotowy okres rozliczeniowy	Właściwy Komentarz dla wykładni statycznej*
6 Afs 52/2015-29	2008	1993 (Republika Czeska – Polska)	2007	1992/2005
1 Afs 239/2017-37	2014	2010 (Republika Czeska – Bośnia i Hercegowina)	2011	2010
10 Afs 195/2017-57	2014	1978 (Czechosłowacja – Japonia)	2010	2008 i 2010
2 Afs 40/2018-58	2008	1991 (Czechosłowacka Republika Federacyjna – Wielka Brytania)	2006–2009	2005 i 2008
10 Afs 140/2018-32	nie podano	1997 (Republika Czeska – Rosja)	2012–2013	1992/2010
7 Afs 166/2022-38	2017	1993 (Republika Czeska – Polska)	2013–2015	1992/2010 i 2014

\* Rok przed ukośnikiem określa właściwą wersję dla wykładni statycznej na dzień podpisania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania; rok za ukośnikiem określa wersję dla wykładni statycznej na dzień „transakcji gospodarczej”. Jeżeli podano tylko jeden rok, dane się pokrywają (sprawa 1 Afs 239/2017-37), ewentualnie w chwili podpisania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Komentarz jeszcze nie istniał (sprawy 10 Afs 195/2017-57 oraz 2 Afs 40/2018-58).

<sup>20</sup> Zob. M. Lang, F. Brugger, *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*. „Australian Tax Forum”, 2008, vol. 23, s. 95–108. Por. też W. Morawski, *Impact of Changing the Content of the OECD Commentaries to the OECD Model Convention on the Interpretation of a Double Taxation Convention – Between Interpretive Dynamism and Unacceptable Change*, „Acta Universitatis Carolinae – Iuridica”, 2022, no. 4, s. 29–42.

Mój pogląd nie znajduje jednak odzwierciedlenia w dominującej praktyce NSS. Jak wynika z powyższej tabeli, spośród sześciu wyroków NSS, które w ramach oceny prawnej skarg kasacyjnych zostały wyraźnie oparte na wykładni Komentarza, wersja obowiązująca w okresie rozliczeniowym, w którym dokonana została „transakcja gospodarcza”, została zastosowana tylko w jednym z nich (i tylko w stosunku do dwóch z czterech ocenianych okresów rozliczeniowych). W pozostałych wyrokach zastosowano nowszą wersję Komentarza, a więc opowiedziano się za wykładnią dynamiczną.

Warto w tym kontekście wspomnieć, że w wyroku pod sygn. akt 6 Afs 52/2015–29 NSS stwierdził, że zastosowanie wersji z 2008 r. dla interpretacji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z czerwca 1993 r. jest możliwe, gdyż art. 7 Konwencji modelowej OECD, którego ustęp trzeci był przedmiotem danej sprawy, poddany został tylko jednej istotnej zmianie, która jednak nie wpłynęła w żaden sposób na art. 7 ust. 3 ani na jego wykładnię<sup>21</sup>. W takich przypadkach rozróżnianie wykładni statycznej i dynamicznej jest oczywiście tylko formalne i nie ma wpływu na ostateczną ocenę.

Interesujące jest również podejście NSS w orzeczeniu pod sygn. akt 7 Afs 265/2017–36, w którym NSS odrzucił argumentację skarżącego opartą na Komentarzu, między innymi dlatego że skarżący nie określił, na jaką wersję danego Komentarza do Konwencji modelowej się powołuje<sup>22</sup>.

Wreszcie w wyroku pod sygn. akt 2 Afs 40/2018–58, a więc w jedynym orzeczeniu, w którym zastosowano (częściowo) wykładnię statyczną, NSS wyraźnie zaaprobował również wykładnię dynamiczną. Stwierdził, że o ile Komentarz został zastosowany jako wskazówka interpretacyjna, a nie jako norma prawna, również zastosowanie późniejszego Komentarza nie stanowi działania niezgodnego z prawem, o ile późniejszy Komentarz nie odnosi się do odmiennego brzmienia danego postanowienia Konwencji modelowej<sup>23</sup>.

Jakkolwiek pogląd ten jest zrozumiały, w sytuacji gdy późniejsza wersja Komentarza różni się od wcześniejszych, w mojej ocenie konieczne jest – ze względu na przyczyny opisane powyżej – pozostanie przy wykładni statycznej. Analiza orzecznictwa czeskiego NSS pokazuje jednak, że sąd ten dotychczas zmierza w kierunku przeciwnym.

### 3. *Multilateral Instrument* – Instrument wielostronny

W 2018 r. wszedł w życie tzw. *Multilateral Instrument* – Instrument wielostronny (MLI) dotyczący implementacji środków zapobiegających erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku w odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, który w porównaniu z klasycznym zawieraniem umowy międzynarodowej umożliwia poszczególnym państwom umownym szybką modyfikację ich dwu-

<sup>21</sup> Wyrok NSS z 27 maja 2015 r., sygn. akt 6 Afs 52/2015–29, pkt 10.

<sup>22</sup> Wyrok NSS z 25 maja 2018 r., sygn. akt 7 Afs 265/2017–36, pkt 46.

<sup>23</sup> Wyrok NSS z 27 września 2018 r., sygn. akt 2 Afs 40/2018–58, pkt 38.

stronnych umów podatkowych w drodze ratyfikacji (zawieranie klasycznej umowy bilateralnej jest procesem czasochłonnym, który trwa od 3 do 5 lat), i to nie w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, ale w celu wdrożenia środków mających na celu lepsze rozwiązania w zakresie zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, względnie mających na celu wyeliminowanie tzw. agresywnego międzynarodowego planowania podatkowego. Innymi słowy MLI to rozwiązanie przeciwne w stosunku do dotychczasowego sensu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ jego głównym celem jest zapobieganie podwójnemu nieopodatkowaniu, a więc uniknięcie sytuacji, kiedy zgodnie z daną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania dany dochód nie zostanie opodatkowany w żadnym z państw umownych. Środki te zostały opracowane w ramach projektu OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) i zostały opisane jako krok w kierunku najistotniejszej zmiany międzynarodowych zasad podatkowych w ciągu ostatnich stu lat<sup>24</sup>.

Postanowienia MLI podzielono na trzy kategorie. Do pierwszej grupy należą tzw. standardy minimalne, a więc minimalne poziomy harmonizacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Drugą grupę stanowią postanowienia, które zostaną zaimplementowane do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, chyba że strony postanowią inaczej. Trzecia grupa zostanie włączona do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania tylko pod warunkiem że strony wyraźnie opowiedzą się za tą grupą przepisów. Republika Czeska wybrała przyjęcie jedynie standardów minimalnych, a mianowicie zasadę przeciwko nadużywaniu dwustronnych umów podatkowych (*Principal Purpose Test*) oraz zasadę skuteczniejszego rozstrzygnięcia sporów w drodze porozumienia (*Dispute Resolution*)<sup>25</sup>.

Zgodnie z minimalnym standardem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania muszą zawierać: 1) preambułę wyraźnie deklarującą, że celem umowy jest uniknięcie możliwości unikania opodatkowania, 2) test głównego celu transakcji (zakaz wykorzystania korzyści wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, o ile oczywiste jest, że jednym z głównych powodów zrealizowania konkretnej transakcji gospodarczej lub stworzenia konkretnej struktury korporacyjnej jest uzyskanie takiej korzyści podatkowej), oraz 3) zobowiązanie stron umowy do rozwiązywania sporów wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w drodze wzajemnego porozumienia<sup>26</sup>.

Sposób, w jaki do interpretacji MLI będą podchodzić sądy, jest kwestią przyszłości, jednak z pewnością MLI nie powinien obejmować sytuacji, kiedy do nieopodatkowania danego dochodu lub majątku w jednym z państw umownych dojdzie w wyniku błędu konkretnego organu podatkowego. Przykładem takiego błędu może być wpływ terminu przedawnienia wymiaru podatku na skutek wcześniejszej beczynności właściwej administracji podatkowej.

<sup>24</sup> „OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Information Brief”, 2015, dostęp: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>.

<sup>25</sup> Zob. „Provisional list of expected reservations and notifications to be made by the Czech Republic pursuant to Articles 28(7) and 29(4) of the Convention”, dostęp: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-czech-republic.pdf>.

<sup>26</sup> Zob. art. 6, 7 oraz 16 MLI.

## 4. Podwójne nieopodatkowanie w świetle dotychczasowego orzecznictwa

Zagadnienie podwójnego nieopodatkowania konkretnego dochodu w przeszłości NSS zawarł w postanowieniu z 9 sierpnia 2018 r., sygn. akt 1 Afs 292/2017–37. Sprawa dotyczyła czeskiego rezydenta podatkowego będącego w decydującym okresie pracownikiem na różnych platformach wiertniczych na Morzu Północnym, które – w myśl właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – uważał za morze szelfowe Oceanu Atlantyckiego, czyli za teren Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (zwanego dalej „Zjednoczonym Królestwem”)<sup>27</sup>. Ponieważ uzyskiwał tylko dochody z tytułu pracy najemnej na rzecz spółki brytyjskiej, tj. ze źródeł na terenie Zjednoczonego Królestwa, na podstawie art. 15 czesko-brytyjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłączył je z opodatkowania w Czechach. Czeska administracja skarbową zaprezentowała uzasadnienie, że po pierwsze, podatnik pracował poza morzem terytorialnym Zjednoczonego Królestwa, tj. na terenie szelfu kontynentalnego, czyli w wodach międzynarodowych<sup>28</sup>. Po drugie, nawet gdyby brytyjskie organy podatkowe potraktowały sporne dochody jako dochody pochodzące ze źródeł na terenie Zjednoczonego Królestwa, podatnik nie wykazał, że były one opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie<sup>29</sup>. Sąd Okręgowy podzielił następnie argumentację administracji skarbowej.

Ze względu na wyznaczenie terytorium Zjednoczonego Królestwa w art. 3 ust. 1 lit. a/ czesko-brytyjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>30</sup> NSS uznał za stosowne najpierw wyjaśnić podział poszczególnych stref morskich według Konwencji o prawie morza. W wyroku określił je schematycznie w następujący sposób (mm = mila morska)<sup>31</sup>:

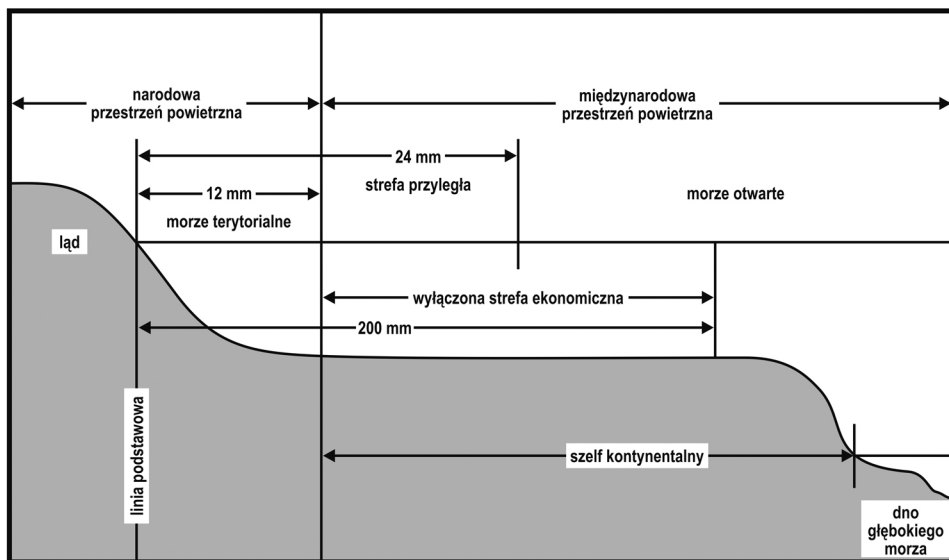
<sup>27</sup> Art. 3 ust. 1 lit. a/ umowy pomiędzy rządem Czeskiej i Słowackiej Republiki Federacyjnej oraz rządem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej o unikaniu podwójnego opodatkowania w obszarze podatków dochodowych oraz podatków z zysków pochodzących z mienia (zwanej dalej „czesko-brytyjską umową o unikaniu podwójnego opodatkowania”).

<sup>28</sup> Zdaniem administracji skarbowej można było więc stwierdzić, że dochody z tej działalności nie miały źródła na terenie Zjednoczonego Królestwa. Odpowiada temu również znaczenie słowa „*offshore*”, które zawarte jest w potwierdzeniu brytyjskiego organu podatkowego. Można je przetłumaczyć jako „znajdujący się w pewnej odległości od wybrzeża”, „znajdujący się w innym kraju i niepodlegający przepisom podatkowym prawa krajowego” lub „z siedzibą lub działający za granicą, gdzie system podatkowy jest korzystniejszy aniżeli w kraju”. Zob. wyrok pod sygn. akt 1 Afs 292/2017–37, pkt 2.

<sup>29</sup> *Ibidem*.

<sup>30</sup> Art. 3 ust. 1 lit. a/ czesko-brytyjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania określa teren Zjednoczonego Królestwa dla celów danej umowy jako: „Wielką Brytanię oraz Irlandię Północną wraz z każdym obszarem poza morzem terytorialnym Zjednoczonego Królestwa, który zgodnie z prawem międzynarodowym został lub zostanie w przyszłości wyznaczony na mocy prawa Zjednoczonego Królestwa dotyczącego szelfu kontynentalnego jako obszar, na którym mogą być wykonywane prawa Zjednoczonego Królestwa w odniesieniu do dna morskiego i podłoża oraz ich zasobów naturalnych”.

<sup>31</sup> Wyrok pod sygn. akt 1 Afs 292/2017–37, pkt 27, z odniesieniem do U.S. Navy, *The Commander's Handbook on the Law of Naval Operations*, 2007.



Po dokonaniu obszernej analizy Konwencji o prawie morza NSS stwierdził, że zarówno granice szelfu kontynentalnego, jak i kwestia jurysdykcji podatkowej nad instalacjami i budowlami przeznaczonymi do eksploatacji zasobów naturalnych (w tym platformami wiertniczymi) na szelfie kontynentalnym, wynikają wprost z tej Konwencji. Terytorium, na którym podatnik wykonywał pracę najemną (platforma wiertnicza), jest brytyjskim szelfem kontynentalnym<sup>32</sup>.

Ponadto NSS stwierdził, że jeżeli na terytorium stanowiącym brytyjski szelf kontynentalny prowadzone jest wydobywanie ropy, działalność taka podlega jurysdykcji brytyjskiej, w tym wyłącznej jurysdykcji podatkowej. W odniesieniu do takiej działalności za państwo źródła do celów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie może być zatem uważane inne państwo. Takiego wniosku nie zmienia również możliwość udzielenia przez Zjednoczone Królestwo koncesji wydobywczej spółce z siedzibą w innym państwie. Ogólnie rzecz biorąc, Wielka Brytania jest uprawniona do prowadzenia odwiertów na całym swoim szelfie kontynentalnym bezpośrednio na mocy prawa międzynarodowego. Jeżeli zdecydowała się korzystać z tego uprawnienia w niektórych częściach swojego szelfu kontynentalnego, warunki konkretnego wydobywania i definicja konkretnych obszarów, na których odbywa się wydobywanie, są niewątpliwie określone przez prawo. W ten sposób należy zatem rozumieć art. 3 ust. 1 lit. a/ umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>33</sup>.

Jeżeli chodzi o uprawnienia do opodatkowania dochodów skarżącego z tytułu pracy najemnej, NSS powołał się na art. 15 ust. 1 czesko-brytyjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>34</sup>. Przepis ten gwarantuje prawo do opodatkowania

<sup>32</sup> Wyrok sygn. akt I Afs 292/2017–37, pkt od 28 do 40.

<sup>33</sup> *Ibidem*, pkt 41.

<sup>34</sup> Według tego przepisu „płace, pensje i inne wynagrodzenia, które rezydent jednego państwa umownego otrzymuje z tytułu pracy najemnej mogą być z zastrzeżeniem artykułów 16, 18 oraz 19 niniejszej umowy opodatkowane tylko w tym państwie, o ile praca nie jest wykonywana w drugim pań-

wania dochodów z tytułu pracy najemnej, która nie jest wykonywana w państwie rezydencji, obu państwom – państwu rezydencji i państwu źródła. W takim przypadku należy zastosować art. 22 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, który przewiduje metodę unikania podwójnego opodatkowania z zastrzeżeniem progresji (ze względu na aktualny brak istnienia progresywnej stawki podatku dochodowego skutki są takie same, jak w przypadku zwykłego wyłączenia)<sup>35</sup>.

Zdaniem NSS z cytowanego przepisu nie wynika, że warunkiem zwolnienia z opodatkowania w Republice Czeskiej miałyby być opodatkowanie w Zjednoczonym Królestwie. Wręcz przeciwnie, wyłączone mają zostać dochody, które „mogą” zostać opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Możliwość opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie wynika ze zdania drugiego wyżej cytowanego art. 15 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Metoda zwolnienia ma zatem zastosowanie niezależnie od tego, czy państwo, któremu umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznaje prawo do opodatkowania, korzysta z tego prawa. Nie istnieje podstawa prawna do uzależnienia zastosowania metody zwolnienia od wykazania opodatkowania w drugim państwie członkowskim, chyba że takie postanowienie zostało zawarte w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>36</sup>.

Najwyższy Sąd Administracyjny odrzucił wniosek Sądu Okręgowego, według którego wymóg udowodnienia opodatkowania wynika z sensu i celu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Chociaż celem tych umów jest unikanie podwójnego opodatkowania oraz podwójnego nieopodatkowania, nie można na podstawie tego wywnioskować, że jeśli zastosowanie zasad określonych w umowie prowadziło do podwójnego opodatkowania, państwo rezydencji może „przypisać” sobie prawo do opodatkowania, z tym że uprawnia go do tego sens umowy. Zasada podwójnego nieopodatkowania nie powinna być uważana za ogólną zasadę interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>37</sup>.

Do podobnych wniosków w dniu 6 czerwca 2023 r. w innej sprawie doszedł włoski Najwyższy Sąd Kasacyjny (*Corte Suprema di Cassazione*) odnośnie do spółki z siedzibą w Szwajcarii, która domagała się zwrotu włoskiego podatku u źródła z lat 2005, 2006 i 2007<sup>38</sup>. Szwajcarska rezydentka zawarła ze swoją włoską spółką-córką umowę o świadczenie usług, na podstawie której włoska spółka-

---

stwie umownym. Jeżeli jest w nim wykonywana, wynagrodzenia otrzymane za tą pracę mogą zostać opodatkowane w drugim państwie”.

<sup>35</sup> Stosownie do art. 22 ust. 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w Republice Czeskiej „unikanie podwójnego opodatkowania zostanie zapewnione w następujący sposób: (a) jeżeli osoba, która jest rezydentem w [Republice Czeskiej] otrzymuje dochody oraz zyski z majątku, które zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy mogą zostać opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie, [Republika Czeska] z zastrzeżeniem postanowień określonych pod literą (b) niniejszego ustępu, wyłączy te dochody lub zyski z majątku z opodatkowania, jednak przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałych dochodów i zysków tej osoby może zastosować stawkę podatku, która zostałaby zastosowana, gdyby wyłączone dochody lub zyski z majątku nie zostały w ten sposób wyłączone”.

<sup>36</sup> Punkty 49 oraz 50 wyroku pod sygn. akt 1 Afs 292/2017–37, z odniesieniem do M. Lang, *Introduction to the Double Taxation Conventions*. Wiedeń 2010, s. 136–137.

<sup>37</sup> Punkt 51 wyroku pod sygn. akt 1 Afs 292/2017–37, z odniesieniem do M. Lang, *op. cit.*, s. 40–41.

<sup>38</sup> Źródło: „*Italy: Supreme Court rules Subject-to-Tax Test does not require actual payment of tax in Switzerland; grants full relief from withholding tax on royalties paid to qualifying Swiss recipient*”.

-córka zapłaciłaby pierwszej wymienionej spółce opłaty licencyjne w kwocie ponad 7 milionów euro. Opłaty licencyjne podlegały podatkowi u źródła w wysokości 5% zgodnie z art. 12 włosko-szwajcarskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wniosek o zwrot podatku został zamiast tego oparty na umowie w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności pomiędzy UE oraz Szwajcarią<sup>39</sup>, która na nieco zmienionych warunkach rozszerza na szwajcarskich beneficjentów korporacyjnych korzyści wynikające z dyrektywy UE w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych<sup>40</sup> oraz dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych<sup>41</sup>. Przepis art. 15 ust. 2 umowy o oszczędnościach stanowi, że „odsetki i należności licencyjne płacone pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub ich zakładami nie podlegają opodatkowaniu w państwie źródła”, o ile między innymi „wszystkie spółki podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych bez zwolnienia, w szczególności odsetek i należności licencyjnych, i wszystkie mają formę spółki kapitałowej”.

Po oddaleniu wniosku o zwrot podatku przez włoski urząd skarbowy sprawa trafiła przed włoskie sądy podatkowe pierwszej i drugiej instancji. Pomimo twierdzenia, że przedmiotowa zapłata opłaty licencyjnej może podlegać zwolnieniu stosownie do wyżej wymienionej umowy zawartej pomiędzy UE i Szwajcarią, włoskie sądy orzekły, że nie istnieje żaden dowód o faktycznym opodatkowaniu opłat licencyjnych otrzymanych w Szwajcarii, a dowody na poparcie statusu miejsca zamieszkania oraz ogólnego obowiązku podatnika wobec podatku szwajcarskiego zostały uznane za niewystarczające do tego, aby podatek mógł zostać zwrócony.

Spółka szwajcarska odwołała się od orzeczeń niższych instancji do włoskiego sądu kasacyjnego, przed którym podniosła dwa zarzuty. Po pierwsze, orzeczenia sądów niższych instancji miały naruszyć art. 15 ust. 2 umowy o oszczędnościach pomiędzy UE i Szwajcarią oraz art. 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, jak również art. 216 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>42</sup>. Po drugie, te same orzeczenia miały naruszyć krajowe przepisy procesowe, a konkretnie art. 115 włoskiego kodeksu postępowania cywilnego, który stanowi, że sądy muszą poprzeć swoje orzeczenia dowodami przedłożonymi przez strony oraz o bezsporne fakty (przy czym włoski organ podatkowy nigdy nie podniósł zarzutu przeciwko rzekomemu nieopodatkowaniu opłat licencyjnych ze Szwajcarii).

---

Orbitax, dostęp: <https://orbitax.com/taxhub/expertcorner/Italy-Supreme-Court-rules-Sub-450e1afe-5c9eadf0cb717c1d87ad5204>.

<sup>39</sup> Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską ustanawiająca środki równoważne środkiem ustanowionym w dyrektywie Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek podpisana w dniu 26 października 2004 r., Dz.Urz. UE L 2004.385.30-49.

<sup>40</sup> Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (wersja przekształcona), Dz.Urz. UE L 2011.345.8-16.

<sup>41</sup> Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. UE L 2003.157.49–54.

<sup>42</sup> Stosownie do tego przepisu obowiązuje zasada, że „umowy zawarte przez UE są wiążące dla organów UE jak i dla państw członkowskich”.

Jeżeli chodzi o pierwszy zarzut, włoski sąd kasacyjny przypomniał, że umowa dwustronna pomiędzy UE i Szwajcarią *de facto* wykonuje postanowienia (zmodyfikowane) dyrektywy UE w sprawie odsetek oraz należności licencyjnych między spółkami powiązаныmi. Ustanawia więc analogiczny tryb dla wypłacania dywidend lub płatności odsetek oraz należności licencyjnych pomiędzy spółkami powiązаныmi, jaki istnieje wewnątrz UE. Orzecznictwo w tym zakresie z biegiem czasu rozwijało się, a obecnie istnieje zgoda co do wymogu teoretycznego testu opodatkowania dochodów z tytułu należności licencyjnych, odsetek lub dywidend w rękach ich beneficjenta, który nie jest rezydentem podatkowym. W wyniku tego faktyczna zapłata podatku od tego samego dochodu nie jest w jurysdykcji miejsca zamieszkania istotna. Istotna jest natomiast szersza jurysdykcja podatkowa państwa beneficjenta, co jest zgodne z celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które mają zapobiegać: i) porównywaniu jurysdykcji podatkowych, ii) wyższym obciążeniom podatkowym dochodów pochodzących z zagranicy oraz ogólniej iii) niewspółmiernie obciążających ograniczeń działalności gospodarczej oraz inwestycji międzynarodowych. W podobnym obszarze transgranicznych dywidend Trybunał Sprawiedliwości UE orzekł, że takie podejście spełnia standardy określone w wyroku w sprawie *Komisja przeciwko Republice Włoskiej*<sup>43</sup>, jak również istotę art. 10 włosko-szwajcarskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wyrok ponadto wskazuje na to, że międzynarodowa neutralność podatkowa oraz skuteczność są zasadami odmiennymi w porównaniu z wyrównywaniem podatków i dlatego dowód na poparcie faktycznej zapłaty podatków od dochodów transgranicznych w państwie miejsca zamieszkania nie jest prawidłowy. Wystarczająco natomiast byłby dowód samego włączenia przedmiotowych dochodów do podstawy opodatkowania.

## 5. Zakończenie

Biorąc pod uwagę rosnący poziom globalizacji, konieczność uregulowania opodatkowania międzynarodowego staje się coraz bardziej palącą kwestią. Przedmiotowe opracowanie zostało poświęcone trzem podstawowym kwestiom związanym z instrumentami, które regulują opodatkowanie międzynarodowe. Po pierwsze, można dojść do wniosku, że komentarz do Konwencji modelowej OECD jest obecnie już powszechnie szanowaną pomocą przy wykładni poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na Konwencji modelowej. Przy wykładni konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania sądy powinny jednak uwzględniać tylko takie brzmienie Komentarza, które zostało przyjęte przed podpisaniem danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, ewentualnie przed realizacją badanej transakcji gospodarczej. Z tym poglądem nie utożsamia się jednak obecnie orzecznictwo Najwyższego Sądu Administracyjnego. Po drugie, chociaż MLI jest skutecznym krokiem w kierunku modyfikacji istniejących

<sup>43</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 19 listopada 2009 r., C-540/09, *Komisja przeciwko Republice Włoskiej*, ECR I-10983.

umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w praktyce nie powinno dochodzić do tego, aby na jego podstawie było możliwe nieopodatkowanie danego dochodu lub majątku w jednym państwie umownym tylko w wyniku uchybienia lokalnej administracji skarbowej. Po trzecie, pomimo aktualnego podkreślania zasady podwójnego nieopodatkowania, zasada ta nie powinna być uważana za powszechną zasadę wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

## Bibliografia

- Bakeš M. i in., *Finanční právo [Prawo Finansowe]*, Praga 2012
- Lang M., *Introduction to the Double Taxation Conventions*. Wiedeń 2010
- Lang M., Brugger F., *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*. „Australian Tax Forum“, 2008, vol. 23
- Morawski W., *Impact of Changing the Content of the OECD Commentaries to the OECD Model Convention on the Interpretation of a Double Taxation Convention – Between Interpretive Dynamism and Unacceptable Change*, „Acta Universitatis Carolinae – Iuridica”, 2022, no. 4
- Vyškovská M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie) [Interpretacja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Conseil d'Etat (Francja)]*, Praga 2010
- „Italy: Supreme Court rules Subject-to-Tax Test does not require actual payment of tax in Switzerland; grants full relief from withholding tax on royalties paid to qualifying Swiss recipient”, Orbitax, dostęp: <https://orbitax.com/taxhub/expertcorner/Italy-Supreme-Court-rules-Sub-450e1afe5c9e-adf0cb717c1d87ad5204>
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Information Brief*, 2015, dostęp: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>
- Provisional list of expected reservations and notifications to be made by the Czech Republic pursuant to Articles 28(7) and 29(4) of the Convention*, dostęp: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-czech-republic.pdf>

## Summary

of the article: **Purpose of double taxation agreements**

The paper deals with the issue of international bilateral double taxation treaties (not only) in the light of the judicial practice of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic. It focuses on three specific areas: the interpretation of bilateral treaties using the OECD Model Treaty and the Commentary thereto, including the question of which version of the Commentary can be taken into account in such interpretation; the impact of the multilateral instrument adopted at the OECD leading, among other things, to the emphasis on the principle of avoidance of double taxation; and finally, the current case law on the above-mentioned principle.

**Keywords:** double taxation treaties, OECD Model Tax Convention, Commentary on Articles of the OECD Model Tax Convention, dynamic and static interpretation of the OECD Model Tax Convention, multilateral instrument, double-non taxation avoidance principle

*Dr Anna Dumas*

[Uniwersytet Jagielloński;

sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego; prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie;

OID: <https://orcid.org/0000-0002-4705-0684>]

## Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte pomiędzy Polską a Czechami w orzecznictwie sądów administracyjnych

**Streszczenie:** Artykuł stanowi analizę obowiązywania i stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych oraz podatków spadkowych łączących Polskę i Czechy. Przedmiotem artykułu w aspekcie stosowania umów jest analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Analiza orzecznictwa koncentruje się na zagadnieniach opodatkowania należności licencyjnych, usług nierezydentów, dochodów sportowców, emerytur, definicji zakładu, urzędzenia przemysłowego, oraz obowiązków płatników.

**Słowa kluczowe:** podwójne opodatkowanie, umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od spadków, Umowa Modelowa OECD, Komentarz do Umowy Modelowej OECD, sądy administracyjne

### 1. Wstęp

**Z**agadnienie unikania podwójnego opodatkowania jest niezwykle istotne w aspekcie zarówno prawa krajowego poszczególnych państw, jak również w aspekcie międzynarodowym. Polska jest stroną kilkudziesięciu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>1</sup>. Celem umów jest zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu, gwarancja niedyskryminacji podatników oraz zapewnienie jednolitego i właściwego stosowania ustawodawstwa podatkowego w umawiających się państwach<sup>2</sup>.

Polskę łączy z Czechami umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie dnia 13 września 2011 r.<sup>3</sup>, oraz umowa zawarta z Republiką Czechosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r.<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, [www.podatki.gov.pl](http://www.podatki.gov.pl) (dostęp: 5.01.2024 r.).

<sup>2</sup> A. Dumas, *Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 6, s. 33 i n.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2012 r. poz. 991; dalej: umowa polsko-czeska.

<sup>4</sup> Dz.U. z 1926 r. Nr 13, poz. 78; dalej: umowa z Czechosłowacją.

Polskie sądy administracyjne, kontrolując indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego oraz decyzje podatkowe, wielokrotnie wypowiadały się w orzeczeniach o postanowieniach umowy polsko-czeskiej. Sądy administracyjne wskazywały na konieczność stosowania przepisów prawa krajowego przy uwzględnieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ponadto sądy przyjmowały, że chociaż Konwencja Modelowa OECD<sup>5</sup> i Komentarz do Konwencji Modelowej OECD<sup>6</sup> nie są źródłem prawa, jednak pełnią istotną rolę w zakresie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zarówno Konwencja Modelowa OECD, jak i Komentarz do Konwencji Modelowej OECD może stanowić kontekst w rozumieniu art. 31 Wiedeńskiej Konwencji o Prawie Traktatów zawartej w dniu 23 maja 1969 r.<sup>7</sup> W literaturze<sup>8</sup> wskazuje się również na zakres i metody wykorzystania Komentarza do Konwencji Modelowej OECD także w orzecznictwie czeskich sądów administracyjnych.

## 2. Umowa polsko-czeska w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu

Rzeczpospolitą Polską łączy z Republiką Czeską umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzona w Warszawie w dniu 13 września 2011 r.<sup>9</sup> Umowa ta zastąpiła umowę z dnia 24 czerwca 1993 r. zawartą między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Czeskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku<sup>10</sup>.

Umowa polsko-czeska – zgodnie z art. 26 – w Polsce ma zastosowanie do podatków potrącanych u źródła do dochodu osiągniętego w dniu 1 stycznia 2013 r. lub po tym dniu, w stosunku do pozostałych podatków od dochodu do dochodu osiągniętego w jakimkolwiek roku podatkowym rozpoczynającym się dnia 1 stycznia 2013 r. lub po tym dniu.

Umowa polsko-czeska z 2011 r. wprowadziła kilka zmian w stosunku do umowy poprzednio obowiązującej. W literaturze<sup>11</sup> za istotne zmiany uważa się likwidację tzw. klauzuli *tax sparing* (tzw. fikcyjne zaliczenie podatku), wprowadzenie koncepcji zakładu usługowego, wprowadzenie możliwości zastosowania korekty wtórnej zysku, obniżenie stawek podatku u źródła od dywidend oraz odsetek, wzrost stawek po-

<sup>5</sup> *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée*, OECD 2017, [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (dostęp: 5.01.2024 r.).

<sup>6</sup> *Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale*, OCDE 2017, stanowi część *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée*, OECD 2017, [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (dostęp: 5.01.2024 r.).

<sup>7</sup> Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

<sup>8</sup> W. Morawski, *Wykorzystanie Komentarza OECD w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w orzecznictwie sądów w Republice Czeskiej*, ZNSA 2022, nr 4, s. 157 i n.

<sup>9</sup> Dz.U. z 2012 r. poz. 991.

<sup>10</sup> Dz.U. z 1994 r. Nr 47, poz. 189.

<sup>11</sup> R. Gaj, M. Kamiński, *Nowa polsko-czeska umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 11, s. 32 i n.

datku u źródła od należności licencyjnych, objęcie definicją „należności licencyjne” również należności z tytułu licencji do programu komputerowego, zwolnienie z podatku u źródła odsetek wypłacanych z tytułu pożyczek lub kredytów udzielonych przez banki oraz wprowadzenie klauzuli pełnej wymiany informacji.

Należy również wskazać istotną zmianę, która wynika już z samego tytułu umowy, a mianowicie umowa polsko-czeska z 2011 r. obejmuje zakresem przedmiotowym tylko podatki dochodowe od osób fizycznych i od osób prawnych, podczas gdy poprzednia umowa odnosiła się również do podatków majątkowych, za które w Polsce uznawano podatek rolny, a w Czechach – podatek od nieruchomości.

Najważniejszą zmianą jest likwidacja klauzuli *tax sparing*. Celem usunięcia tej klauzuli z umowy jest likwidacja ryzyka związanego z możliwymi nadużyciami podatników, ponieważ jest wykorzystywana w agresywnym planowaniu podatkowym mającym na celu uchylanie się od opodatkowania. Za kolejną istotną zmianę należy uznać wprowadzenie tzw. koncepcji zakładu usługowego (art. 5 ust. 3 lit. b/ omawianej umowy) Zgodnie z umową zakład usługowy powstanie, jeżeli usługi są świadczone przez przedsiębiorstwo z jednego państwa w drugim państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 6 miesięcy w jakimkolwiek 12-miesięcznym okresie. W literaturze<sup>12</sup> przyjmuje się, że wprowadzenie definicji zakładu usługowego może powodować ryzyko powstania zakładu w drugim państwie, zwłaszcza przy świadczeniu usług niematerialnych. Należy również podnieść, że definicja zakładu usługowego odnosi się tylko do usług świadczonych przez przedsiębiorstwo osobom trzecim, a nie dotyczy świadczenia usług przez przedsiębiorstwo na cele wewnętrzne tego przedsiębiorstwa.

Trzecią istotną zmianą jest wprowadzenie korekty wtórnej zysku (art. 9 umowy) przedsiębiorstw powiązanych. Zgodnie z tą zasadą w przypadku opodatkowania zysku, którego przedsiębiorstwo w jednym z państw nie osiągnęło z powodu ustalenia pomiędzy podmiotami powiązаныmi warunków innych niż ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, drugie państwo powinno dokonać korekty podatku nałożonego w tym drugim państwie. Wówczas drugie państwo powinno dokonać korekty, jeżeli uzna, że suma skorygowanych zysków odpowiada zyskom, jakie osiągnięto by w przypadku transakcji dokonanych na warunkach rynkowych. Tę zmianę uznaje się za korzystną dla grup kapitałowych, ponieważ dotyczy możliwości dokonania wtórnej korekty zysku w sytuacji, gdy w jednym z państw doszło do korekty podstawy opodatkowania.

Należy również odnotować zmiany umowy odnoszące się do obniżenia stawek podatku w państwie źródła od dywidend i odsetek. W przypadku dywidend umowa przewiduje w art. 10 jednolitą maksymalną stawkę 5% kwoty dywidendy brutto, bez względu na wysokość udziałów, jakie spółka, na rzecz której wypłacana jest dywidenda, ma w spółce wypłacającej dywidendę<sup>13</sup>. Odnośnie do odsetek w art. 11

<sup>12</sup> Tamże, s. 34 i n.

<sup>13</sup> Zmiana spowodowana implementacją do polskich i czeskich ustaw podatkowych w zakresie podatków dochodowych dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych

umowy obniżono stawkę podatku w państwie źródła z 10% do 5%. W przypadku opodatkowania należności licencyjnych (art. 12 umowy) stawka podatku w państwie źródła uległa zwiększeniu z 5% do 10%. W zakresie należności licencyjnych została dokonana jeszcze jedna zmiana, odnosząca się do poszerzenia zakresu przedmiotowego definicji „należności licencyjne” o należności z tytułu licencji do programu komputerowego.

W umowie została wprowadzona klauzula pełnej wymiany informacji (art. 24 ust. 1). Na podstawie tego postanowienia każde z umawiających się państw może wystąpić do drugiego państwa o informacje, które dotyczą podatków, bez względu na ich rodzaj i nazwę, nakładanych przez umawiające się państwo lub jednostkę terytorialną albo organy lokalne, a nie tylko w zakresie podatków wymienionych w umowie.

Należy wskazać, że Republika Czeska złożyła notyfikacje i zastrzeżenia zawarte w oświadczeniu rządowym z dnia 16 czerwca 2020 r. w sprawie mocy obowiązującej w relacjach między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., oraz jej zastosowania w realizacji postanowień Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Warszawie dnia 13 września 2011 r.<sup>14</sup>

### 3. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

3.1. Obowiązki płatnika w zakresie poboru podatku u źródła (Polska) od wypłat należności z tytułu zysków przedsiębiorstw na rzecz spółki z siedzibą w Czechach

W wyroku z 18 maja 2023 r., II FSK 2771/20<sup>15</sup>, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że przedmiotem zaskarżonej interpretacji były zagadnienia związane z obowiązkami płatnika w zakresie poboru podatku u źródła w sytuacji dokonywania wypłat na rzecz spółki z siedzibą w Republice Czeskiej. Pytania wnioskodawcy dotyczyły zagadnień związanych z wypłatą kwalifikowaną do zysków przedsiębiorstw w rozumieniu art. 7 umowy polsko-czeskiej. Spółka polska jako potencjalny płatnik podatku od należności określonych w art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>16</sup> wypłacanych zagranicznej (czeskiej) spółce zadała pytania, czy dla wypłat nieprzekraczających 2 mln zł wystarczające dla niepobrania podatku u źródła będzie przedstawienie certyfikatu rezydencji spółki zagranicznej oraz czy dla wypłat przekraczających 2 mln zł, czyli objętych regulacją art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., będzie wystarczające rów-

państw członkowskich (Dz.Urz. WE L 1990.225.6), zastąpiona dyrektywą Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. (Dz.Urz. UE L 2011.345.8).

<sup>14</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1387.

<sup>15</sup> LEX nr 3585698.

<sup>16</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.

niez przedstawienie certyfikatu rezydencji bez konieczności składania szczegółowych oświadczeń przewidzianych w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 u.p.d.o.p. Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji co do obowiązków płatnika w zakresie wypłat kwot nieprzekraczających 2 mln zł. Z przepisu art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. nie można wyprowadzić wniosku o konieczności składania przez płatnika oświadczeń przewidzianych w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.p., a zatem w razie niemożności złożenia tych oświadczeń nie zachodzi konieczność pobrania podatku, o której mowa w art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. Natomiast NSA uznał za zasadne podniesione przez spółkę zarzuty naruszenia art. 26 ust. 2e i ust. 7a oraz art. 26b u.p.d.o.p. w odniesieniu do interpretacji w części odnoszącej się do obowiązków płatnika dokonującego wypłat powyżej 2 mln zł. Z ustawy nie wynika wymóg składania oświadczeń o treści odnoszącej się do przesłanek przewidzianych w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 u.p.d.o.p. przez polską spółkę dokonującą na rzecz spółki czeskiej wypłaty należności kwalifikowanej jako zyski przedsiębiorstw w rozumieniu art. 7 umowy polsko-czeskiej w kwocie przekraczającej 2 mln zł. Artykuł 26 ust. 7a w pkt 2 u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym w 2019 r.) nakazywał płatnikowi składanie oświadczeń o tym, czy ma wiedzę o istnieniu okoliczności wykluczających możliwość zastosowania stawki podatku wynikającej z umowy, zwolnienia bądź – tak jak w realiach niniejszej sprawy – niepobrania podatku. Zatem płatnik ma składać oświadczenia o tym, czy jego zdaniem istnieją okoliczności wykluczające możliwość niepobrania podatku, a uszczegółowiając treść oświadczeń dodano po przecinku, że oświadczenie ma obejmować „w szczególności” to, że płatnik nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28 ust. 4 pkt 4–6. Biorąc pod uwagę sformułowanie „w szczególności”, musi tu chodzić – w ocenie Sądu – o takie okoliczności, które wykluczają możliwość zastosowania obniżonej stawki, lub – jak w analizowanej sprawie – niepobranie podatku, przy czym należy mieć na względzie to, że pytanie zadane we wniosku o wydanie interpretacji dotyczyło obowiązków płatnika wypłacającego należności z tytułu zysków przedsiębiorstw, tj. należności objętych art. 7 umowy polsko-czeskiej. W wypadku tych należności Sąd przyjął, że nie może być mowy o składaniu oświadczenia – przykładowo – co do statusu *beneficial owner* podatnika uprawnionego do otrzymywania tych należności jako zysków przedsiębiorstw, a to z tego powodu, że ani prawo unijne, ani międzynarodowe, ani polskie prawo krajowe od takiej przesłanki nie uzależnia możliwości niepobrania podatku. Sąd uznał, że nie sposób wymagać od płatnika składania takich oświadczeń, których treść byłaby pozbawiona znaczenia prawnego w kontekście przesłanek niepobrania podatku u źródła od należności objętych art. 7 ust. 1 konwencji, wypłacanych przez spółkę polską spółce mającej siedzibę w Czechach. Płatnik powinien w swoim oświadczeniu (o którym mowa w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p.) odnosić się do takich kryteriów, jak *beneficial owner* czy prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju rezydencji, tylko w takich sytuacjach, gdy przesłanki te mają znaczenie z punktu widzenia materialnoprawnych wymogów dla zastosowania zwolnienia czy niepobrania podatku (tj. np. w odniesieniu do dywidend czy odsetek). Taki wymóg nie istnieje jednak przy wypłatach zysków przedsiębiorstw (art. 7 umowy).

Podobne zagadnienie było przedmiotem analizy w wyroku NSA z 17 maja 2023 r., II FSK 2772/20<sup>17</sup>. Spór w sprawie dotyczył wykładni art. 26 ust. 1 i 7a u.p.d.o.p. w zakresie obowiązków płatnika dokonującego wypłaty na rzecz czeskiej spółki i przesądzenia, jakie warunki formalne muszą być spełnione przez spółkę, aby możliwe było zaniechanie przez nią poboru podatku u źródła z tytułu wynagrodzenia, kwalifikowanego jako „zyski przedsiębiorstwa” wypłacanego na rzecz nierezydentów. Obowiązki płatnika, wypłacającego nierezydentom należności, o których mowa w art. 21 u.p.d.o.p., określa art. 26 tej ustawy. Z przepisu tego wynika, że obowiązki te są zróżnicowane z uwagi na wysokość tych należności. W myśl art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r., osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b i 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Porównanie art. 26 ust. 1 i 2e u.p.d.o.p. wskazuje zatem na to, że obowiązki płatników są zróżnicowane w zależności od wysokości dokonywanych wypłat. Należy zauważyć, że niemożność niepobrania podatku, zwolnienia lub zastosowania stawki z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dotyczy wyłącznie nadwyżki ponad kwotę 2 mln zł („nadwyżki ponad kwotę, o której mowa w ust. 1”). Ustawodawca uwzględnia zatem to, że dokonując wypłat na przestrzeni roku podatkowego płatnik nie zawsze na początku roku jest w stanie ocenić, czy wypłaty przekroczą łącznie limit z art. 26 ust. 1. Zacytowane przepisy wprowadzają zmiany w zakresie sposobu poboru (zaniechania poboru, zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki) podatku u źródła z tytułu należności wypłacanych w ramach roku podatkowego płatnika na rzecz danego podmiotu w kwocie przewyższającej 2 mln zł. W ocenie NSA słusznie zatem przyjął sąd pierwszej instancji, że w sytuacji braku opodatkowania wynagrodzenia z tytułu usług w Polsce, tj. w przypadku zakwalifikowania wynagrodzenia na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jako zysków przedsiębiorstwa opodatkowanych w kraju rezydencji otrzymującego je nierezydenta, dla wypłat nieprzekraczających 2 mln zł w trakcie roku podatkowego, płatnik przy weryfikacji warunków niepobrania podatku u źródła nie jest zo-

<sup>17</sup> LEX nr 3600423.

bowiązany do szczegółowego weryfikowania przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 u.p.d.o.p. Zakres tej weryfikacji na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wyznacza w tym przypadku art. 26 ust. 1 ww. ustawy, który w swojej treści nie odwołuje się do art. 28b ust. 4 pkt 4–6 u.p.d.o.p. Konieczność przeprowadzenia poszerzonej weryfikacji obejmującej dodatkowe warunki, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 u.p.d.o.p., została przewidziana przez ustawodawcę w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p., który dotyczy zaniechania poboru, zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku u źródła z tytułu należności wypłacanych w ramach roku podatkowego płatnika na rzecz danego podmiotu w kwocie przewyższającej 2 mln zł. Płatnik, dokonując weryfikacji warunków zastosowania preferencji podatkowej, jest zobowiązany zachować należyłą staranność, o czym mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. W ocenie Sądu regulacje art. 26 ust. 2e, art. 26 ust. 7a pkt 2 i art. 28b ust. 4 pkt 4–6 u.p.d.o.p. są ukierunkowane na realizację wskazanych powyżej celów. Uwarunkowanie niepobrania przez płatnika podatku od uprzedniego zweryfikowania tego, czy podmiot, na rzecz którego następuje wypłata należności, jest ich rzeczywistym właścicielem, prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, pozwala na realizację celu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakim jest zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i zapobieganie oszustwom podatkowym. Realizacja powyższego celu wymaga zaś, aby korzyści wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie były przyznawane nieprawnym transakcjom z wykorzystaniem np. spółek podstawionych. Mając na uwadze powyższe, należy podkreślić, że omawiane regulacje nie naruszają zasady opodatkowania podatku u źródła, o którym mowa w art. 7 ust. 1 umowy. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza m.in. w treści art. 26 ust. 7a oraz art. 28b ust. 4 pkt 4–6 u.p.d.o.p. mechanizm weryfikujący prawo podatników/nierezydentów do skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania u źródła w zakresie posiadania przez nich statusu tzw. *beneficial owner*, a więc podmiotów prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym zostały zarejestrowane. W sytuacji wykazania tego faktu w oparciu o przesłanki, o których mowa we wskazanych przepisach, w ocenie Sądu płatnik będzie uprawniony do niepobrania przedmiotowego podatku co pozostanie w zgodzie ze wspomnianym art. 7 umowy. Tym samym ustawodawca nie odstąpił od materialnych zasad poboru podatku od źródła określonych w umowie międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania, lecz stworzył nowe ramy proceduralne pozwalające na wyeliminowanie przypadków nadużycia prawa przy opodatkowaniu przedmiotowych przychodów. Płatnik, który chce zastosować art. 7 umowy i nie dokonywać poboru podatku u źródła na podstawie art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 26 ust. 2e tej ustawy, jest zobowiązany do przeprowadzenia pełnej weryfikacji warunków umożliwiających skorzystanie z tego zwolnienia/niepobrania podatku, zachowując przy tym należyłą staranność. W ramach należytej staranności nie można ograniczać się jedynie do weryfikacji warunków zastosowania niepobrania podatku na podstawie art. 7 ust. 1 umowy. Jednocześnie należy podkreślić, że użyte w treści art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. sformułowania „w szczególności” oznacza, że w za-

leżności od okoliczności danej sprawy, tj. okoliczności danej transakcji, może okazać się konieczne przedstawienie dodatkowej dokumentacji w celu zweryfikowania statusu kontrahenta/nierezydenta i wykazania, że w stosunku do danych należności jest on m.in. ich rzeczywistym właścicielem oraz że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika.

### 3.2. Należności licencyjne – pojęcie „użytkowanie urządzenia przemysłowego”

W wyroku z 2 grudnia 2021 r., II FSK 1061/21<sup>18</sup> NSA, analizując zagadnienie opodatkowania należności licencyjnych, wskazał, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o p. podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 (podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), przychodów z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*) – ustala się w wysokości 20% przychodów. Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Z art. 12 ust. 3 umowy wynika z kolei, że określenie „należności licencyjne” użyte w tym artykule oznacza wszelkiego rodzaju należności uzyskiwane w związku z korzystaniem lub prawem do korzystania z wszelkich praw autorskich, filmów lub taśm transmitowanych w radiu lub telewizji, patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego, a także urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego lub za informacje związane z doświadczeniem zawodowym w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Z uwagi na to, że ani ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, ani umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawierają definicji legalnych zwrotu „użytkowanie/prawo do użytkowania” oraz pojęcia „urządzenie przemysłowe” sąd pierwszej instancji słusznie odwołał się do wykładni językowo-logicznej tych pojęć. W ocenie NSA, analizując przepisy art. 12 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD, należy dojść do wniosku, że pojęcie „urządzenie przemysłowe” należy rozumieć jako „składnik majątku pełniącego pomocniczą funkcję w ramach procesu przemysłowego rozumianego jako ciąg działań mechanicznych lub chemicznych służących do masowej produkcji towarów”. NSA podziela prezentowane w judykaturze stanowisko, że „urządzeniem przemysłowym” będzie takie urządzenie, które przeznaczone jest do wykorzystania w przemyśle i jego zastosowanie wiąże się ściśle z tą dziedziną<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> LEX nr 3302725.

<sup>19</sup> Por. wyroki NSA: z 18 maja 2018 r., II FSK 1395/16, LEX nr 2525868; z 18 maja 2017 r., II FSK 1204/15, LEX nr 2305204; z 21 lutego 2010 r., II FSK 1476/10, LEX nr 1130100; z 19 stycznia 2022 r., II FSK 1274/19, LEX nr 3361076.

W literaturze przedmiotu<sup>20</sup>, komentując rozumienie definicji przewidzianej w art. 12 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD, zwrócono uwagę na wyjaśnienia Technicznej Grupy Doradczej OECD w zakresie pojęcia „urządzenia przemysłowego, handlowego i naukowego”. Grupa ta wskazała, że słowo „urządzenie” użyte w kontekście należności licencyjnych stosuje się do majątku, który ma być uzupełniający do przemysłowego, naukowego i handlowego procesu<sup>21</sup>.

Konkludując, Sąd przyjął, że pojęcie „urządzenie przemysłowe” należy rozumieć jako „składnik majątku pełniącego pomocniczą funkcję w ramach procesu przemysłowego rozumianego jako ciąg działań mechanicznych lub chemicznych służących do masowej produkcji towarów”.

Natomiast usługa udostępnienia miejsca oraz zasobów serwera w postaci wirtualnej przestrzeni pamięci komputerowej wyklucza zakwalifikowanie takiej usługi jako oddania do użytkowania urządzenia przemysłowego. Należy podkreślić, że zastosowanie takich urządzeń jest bardzo szerokie i nie ogranicza się do przemysłu. Urządzenia te nie spełniają zadań przemysłowych, o ile nie są powiązane z urządzeniem ściśle przemysłowym, biorącym udział w procesie produkcji. Jak podkreślono powyżej, przy kwalifikowaniu danego urządzenia istotne jest, aby dokonywać tego w oparciu o aspekt funkcjonalny. W ocenie Sądu opisane urządzenie w zakresie funkcjonalnym nie jest urządzeniem przemysłowym, gdyż nie jest przeznaczone do procesów produkcyjnych i dystrybucyjnych spółki, a służy do przechowywania i gromadzenia danych, aplikacji i innych zasobów informatycznych.

Sąd wskazał, że od powyższej sytuacji należy odróżnić natomiast usługę tzw. chmury obliczeniowej, której funkcjonalność bywa znacznie szersza niż samo przechowywanie danych. Taka usługa może bowiem podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce jako usługa przetwarzania danych, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.

Należy również zwrócić uwagę, zdaniem Sądu, że przepisy art. 12 ust. 3 umowy wymieniają szczególne rodzaje rzeczy, które poddają opodatkowaniu, przy czym nie każdego wyrobu wykorzystywanego w działalności gospodarczej poddają opodatkowaniu. Wymieniają dobra materialne i niematerialne. Wśród dóbr materialnych zawężają je do urządzeń, które następnie zaliczają do poszczególnych dziedzin, w których te urządzenia są wykorzystywane. Wymieniają urządzenia przemysłowe, handlowe i naukowe. Tak więc wyspecyfikowanie określonej kategorii urządzeń jest wyraźne. Treść przepisów art. 12 ust. 3 umowy wskazuje, że ich *ratio legis* była inna. Przepisy bowiem wyraźnie nie uzależniają opodatkowania od sposobu wykorzystania urządzeń, lecz od ich rodzaju określonego przez podanie zasadniczego przeznaczenia tych urządzeń.

<sup>20</sup> A. Lymer, J. Hasseldine, *The international taxation system*, Kluwer Academic Publishers, Boston 2002, s. 193; Issues in International Taxation 2002, Reports Related to the OECD Model Convention, OECD 2003, s. 43.

<sup>21</sup> OECD Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Fiscal Affairs, Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce: report to Working Party No 1 of the OECD Committee of Fiscal Affairs. OECD Paris, February 2000.

Konwencja Modelowa OECD nie przewiduje poboru podatku u źródła. Jednak na mocy większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, należności licencyjne mogą być również opodatkowane w państwie źródła. Katalog czynności mających za przedmiot należności licencyjne, objętych obowiązkiem poboru podatku u źródła, jest na gruncie polskiego ustawodawstwa wewnętrznego znacznie szerszy niż w tekście Konwencji OECD<sup>22</sup>. Należy wskazać, że transakcje magazynowania (przechowywania) danych powinny być traktowane jako świadczenie usług<sup>23</sup>. Konkludując, Sąd przyjął, że należy uznać, iż opłata za udostępnianie licencji wiążącej się z możliwością zapisywania plików wnioskodawcy w chmurze, nie jest w istocie należnością za użytkowanie czy prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, lecz świadczeniem usługi. Spółka tym samym nie jest zobowiązana do pobrania podatku u źródła na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.

Pogląd, że opłata za udostępnienie przestrzeni na serwerze do przechowywania danych nie stanowi przychodu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., wyrażono także w wyroku NSA z 2 grudnia 2021 r., II FSK 1061/21 oraz z 19 stycznia 2022 r., II FSK 1274/19<sup>24</sup>. Sąd, w podobnym stanie faktycznym, stwierdził że usługa udostępnienia miejsca oraz zasobów serwera w postaci wirtualnej przestrzeni pamięci komputerowej wyklucza zakwalifikowanie takiej usługi jako oddania do użytkowania urządzenia przemysłowego. Ponadto zauważył, że płatność z tytułu korzystania ze sprzętu komputerowego może zostać uznana za należność za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego wówczas, gdy płatność ta ma miejsce w związku z wynajęciem (dzierżawą, leasingiem) sprzętu, a nie ze świadczeniem opisanej we wniosku usługi, czyli udostępnieniem przestrzeni na serwerze umożliwiającej przechowywanie na nim danych.

### 3.3. Dochody sportowców

W wyroku z 21 września 2021 r., II FSK 365/21<sup>25</sup>, analizując zasady opodatkowania dochodów sportowca, NSA wskazał, że zgodnie z Uaktualnieniem Komentarza do art. 17 ust. 9 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku z 15 lipca 2014 r.<sup>26</sup>, gdy nie ma bezpośredniego związku między dochodem a spektaklem publicznym wykonywanym przez sportowca w danym państwie, znajdują zwykle zastosowanie postanowienia innych artykułów niż przychodu ze sportu. Taki związek będzie mógł zaistnieć, gdy nie można logicznie stwierdzić, że dochód byłby osiągnięty w przypadku braku udziału w występie. Trafnie więc tak ocenił sąd pierwszej instancji, przyjmując, że bez występu sportowca, tj. piłkarza, nie doszłoby do organizacji występu sportowego. Trudno jest bowiem w świetle

<sup>22</sup> M. Jamroz, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie należności licencyjnych*, LEX/el.

<sup>23</sup> *Treaty characterisation issues arising from e-commerce*, 1 February OECD 2001, s. 12–13, pkt 24–29, [www.oecd.org/tax](http://www.oecd.org/tax) (dostęp: 5.01.2024 r.); wyrok WSA w Poznaniu z 13 czerwca 2017 r., I SA/Po 1643/16, LEX nr 2308125.

<sup>24</sup> LEX nr 3302725, LEX nr 3361076.

<sup>25</sup> LEX nr 3258093.

<sup>26</sup> 2014 Update to the OECD Model Tax Convention, [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

stanu faktycznego i motywów powołanego uznać, że tzw. kwota meczowa jest przyznawana niezależnie od występu sportowego. Występ sportowca, a co za tym idzie odbycie się widowiska sportowego, jest warunkiem koniecznym do wypłaty tzw. kwoty meczowej. Dzieje się tak niezależnie od braku konkretnych danych osobowych danego sportowca, który wystąpi w tym widowisku. Jednocześnie zgodnie z ust. 11 lit. b/ Komentarza do art. 17 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku zysk osiągnięty przez osobę prawną z tytułu konkretnego występu lub spektaklu podlega opodatkowaniu z zgodnie z ust. 2, tj. w państwie, w którym ten występ miał miejsce. stosownie do treści ust. 7 Komentarza do art. 17 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku nie wchodzi w zakres tego artykułu dochód osiągany przez impresariów itp. za organizowanie występów sportowca, natomiast objęty jest tym postanowieniem wszelki dochód osiągany w imieniu sportowca. Z Komentarza do art. 17 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku wynika także, że w przypadku wypłaty należności obejmującej różne elementy wynagrodzenia należy dokonać jego stosownego podziału.

W konsekwencji błędna jest – w ocenie Sądu – kwalifikacja, że wypłacane przychody stanowią zyski przedsiębiorstwa określone w art. 7 ust. 1 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a nie jako przypadające danej spółce lub federacji określone w art. 16 ust. 2 umowy polsko-czeskiej dochody sportowców.

#### 3.4. Usługi świadczone przez nierezydentów

W wyroku z 24 maja 2018 r., II FSK 1393/16<sup>27</sup> NSA, odwołując się do postanowień umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, a także Konwencji Wiedeńskiej o prawie traktatów<sup>28</sup>, jak również Modelowej Konwencji OECD, uznał, że rezydenci świadczący usługi za granicą na rzecz polskich rezydentów w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i uzyskujący z tego tytułu wynagrodzenie od polskiego rezydenta nie podlegają w związku z tym opodatkowaniu zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 2a w zw. z art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. Sąd stwierdził przy tym w kontekście postanowień umowy polsko-czeskiej, że jeżeli nierezydent nie ma stałego zakładu w Polsce, to nie ma podstaw, aby go opodatkować w Polsce. Skład orzekający aprobuje pogląd wyrażony w wyroku składu siedmiu sędziów NSA z 15 maja 2017 r., II FSK 3587/14, że „Podmioty, które nie posiadają w Polsce siedziby lub zakładu (oddziału), a świadczą na rzecz polskiej spółki usługi niematerialne poza granicami Polski, obciąża ograniczony obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. Spółka, wypłacając zagranicznym kontrahentom wynagrodzenie za tego rodzaju usługi, zobowiązana jest do potrącenia podatku u źródła, o którym mowa w art. 21 tej ustawy”. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których

<sup>27</sup> LEX nr 2520822.

<sup>28</sup> Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

mowa w art. 3 ust. 2, przychodów z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze – ustala się w wysokości 20% przychodów.

Nierezydenci, świadczący usługi niematerialne (usługi doradztwa prawnego, doradztwa podatkowego, usługi doradcze o innym charakterze inne usługi niematerialne, których natura zasadniczo odpowiada usługom wymienionym w art. 21 u.p.d.o.p.), na rzecz Spółki będącej polskim rezydentem, podlegają w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

## 4. Orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

### 4.1. Pojęcie „zakład”

W wyroku z 9 marca 2023 r., III SA/Wa 1967/22 WSA w Warszawie, analizując sprawę, stwierdził, że spór dotyczy sposobu wykładni art. 5 ust. 3 lit. b/ umowy polsko-czeskiej w zw. z art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p., a mianowicie tego, czy usługi rekultywacji stanowią kategorię świadczenia usług, włączając usługi doradcze, menedżerskie, trwające przez okres 6 miesięcy w jakimkolwiek dwunastomiesięcznym okresie w rozumieniu art. 5 ust. 3 lit. b/ umowy polsko-czeskiej, czy też są to usługi, które powinny być oceniane jako związane z kompleksowymi usługami dotyczącymi placu budowy i budowy obiektu budowlanego, czy też budowli i co za tym idzie mogą stanowić plac budowy lub budowę w rozumieniu art. 5 ust. 3 lit. a/ umowy polsko-czeskiej. A zatem sporne jest to, czy w Polsce powstał zakład dotyczący przedmiotowej inwestycji, po okresie 6 miesięcy realizowania usług rekultywacyjnych, czy też – tak jak wskazuje spółka czeska – z uwagi na wykonanie usług w ramach budowy realizowanych na terenie budowy przed upływem 12 miesięcy zakład w Polsce nie powstał, a zatem nie powstał również obowiązek podatkowy w kraju.

Możliwość ukonstytuowania się zakładu – w ocenie Sądu – należy przeanalizować w świetle definicji zakładu zawartej w art. 5 umowy polsko-czeskiej. Artykuł 5 umowy przewiduje cztery typy działalności, których występowanie prowadzi do powstania zakładu: stała placówka (zdefiniowany w art. 5 ust. 1 umowy); plac budowy (zdefiniowany w art. 5 ust. 3 lit. a/ umowy); zakład usługowy (zdefiniowany w art. 5 ust. 3 lit. b/ umowy); zależny przedstawiciel (zdefiniowany w art. 5 ust. 5 umowy).

Umowa polsko-czeska zawiera specyficzną definicję zakładu, która wprost odnosi się do działalności polegającej na świadczeniu usług. Zgodnie z treścią art. 5 ust. 3a umowy polsko-czeskiej określenie „zakład” ponadto obejmuje: plac budowy lub prace konstrukcyjne, montażowe lub instalacyjne, oraz czynności nadzorcze z nimi związane, ale tylko wówczas, gdy taki plac budowy, prace lub czynności trwają dłużej niż dwanaście miesięcy. Zgodnie z art. 5 ust. 3 lit. b/ umowy polsko-czeskiej określenie „zakład” obejmuje: „świadczenie usług, włączając usługi doradcze lub menedżerskie, przez przedsiębiorstwo Umawiającego

się Państwa lub przez pracowników lub inny personel zaangażowany w tym celu przez przedsiębiorstwo, ale tylko wówczas, gdy działalność o takim charakterze trwa na terytorium drugiego umawiającego się Państwa przez okres lub okresy przekraczające łącznie sześć miesięcy w jakimkolwiek dwunastomiesięcznym okresie”. Z treści powołanych przepisów wynika, że aby mówić o powstaniu zakładu, działalność usługowa musi trwać na terytorium drugiego umawiającego się państwa „przez okres lub okresy przekraczające łącznie sześć miesięcy w jakimkolwiek dwunastomiesięcznym okresie”, natomiast zakładem staje się plac budowy lub prace konstrukcyjne, montażowe lub instalacyjne, oraz czynności nadzorcze z nimi związane, gdy taki plac budowy, prace lub czynności trwają dłużej niż dwanaście miesięcy. Wymóg „trwania działalności” należy rozumieć jako faktyczne (fizyczne) wykonywanie działalności usługowej na terytorium drugiego umawiającego się Państwa.

Wskazane powyżej działania budowlane będą stanowić zakład jedynie wówczas, gdy obiekty te istnieją dłużej niż dwanaście miesięcy. Budowa, która nie spełnia powyższego warunku czasowego, nie stanowi sama w sobie zakładu, nawet jeżeli w jego ramach istnieje stała placówka związana z działalnością budowlaną. Określenie „plac budowy, budowa lub prace instalacyjne i montażowe” obejmuje nie tylko budowę budynków, lecz również budowę dróg, mostów lub kanałów, renowację (obejmującą ważne prace budowlane, a nie tylko prace związane z utrzymaniem lub dekoracją) takich budynków, dróg, mostów lub kanałów, układanie rurociągów i prowadzenie prac ziemnych, w tym także realizowanych w ramach procesu rekultywacji budowli, czy też określonego obszaru. Plac budowy, określane również jako teren budowy, to wyodrębnione miejsce realizacji przedsięwzięcia budowlanego, przeznaczone do wznoszenia, przebudowy lub rozbiórki obiektów. Jego wielkość zależy od charakteru prowadzonych prac oraz okresu ich trwania, przy czym zawsze wynika z warunków miejscowych. Plac budowy stanowi teren, na którym przebiegają procesy budowlano-montażowe, pomocnicze i usługowe związane z budową określonego obiektu lub grupy obiektów. Należy przy tym podkreślić, że również w przypadku dokonywania renowacji budynków, czy też rekultywacji budowli (czy też obiektu budowlanego) może dojść do powstania zakładu. Do powstania zakładu w takiej sytuacji dojdzie, jeżeli zakres prac renowacyjnych, rekultywacyjnych bądź konserwacyjnych będzie przekraczać czynności związane z utrzymaniem prawidłowego stanu technicznego budowli. Sąd wskazał, że w sprawie występuje rekultywacja hałdy pogórnicy, której budowa ma charakter wieloetapowy, zakończony rekultywacją i rewitalizacją budowli lub obszaru gruntów. Zdaniem Sądu opis przedstawiony przez spółkę świadczy, że nie występują tu odrębne czynności o innym charakterze niż budowlane, a przemyślane przedsięwzięcie i określony plac budowy.

W ocenie Sądu organ powinien w przedmiotowej sprawie przyjąć koncepcję kompleksowości usługi dotyczącej powstania i rekultywacji hałdy po górnicy. Należy zatem przyjąć, że nie ma podstaw do uznania, że mamy do czynienia z usługami o innym zasadniczym charakterze niż usługi budowlane, tak jak twierdził organ, odwołując się do treści art. 5 ust. 3 lit. b/ umowy polsko-czeskiej. Także

usługi rekultywacji biologicznej mają charakter pomocniczy względem usługi głównej i mogą być realizowane na terenie budowy. Zdaniem Sądu przedstawiony przez skarżącą stan faktyczny pozwał na twierdzenie, że powyższa kompleksowa usługa była realizowana w ramach placu budowy. Tym samym stan faktyczny opisany przez stronę prowadzi do wniosku, że wobec spółki czeskiej nie powstał obowiązek podatkowy z tytułu polskiego podatku dochodowego od osób prawnych, z uwagi na to, że kompleksowe usługi budowlane realizowane w ramach budowy na terenie placu budowy nie trwały dłużej niż dwanaście miesięcy. Zatem nie powstał dla spółki czeskiej w Polsce zagraniczny zakład w rozumieniu art. 5 ust. 3a umowy polsko-czeskiej.

W kolejnym wyroku z 21 kwietnia 2022 r., I SA/Kr 1463/21 WSA w Krakowie analizował pojęcie „zakład”. W myśl art. 5 ust. 1 umowy określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa.

Według art. 7 ust. 1 ww. umowy zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa będą podlegać opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim Umawiającym się Państwie przez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi. Mając zatem na uwadze przytoczone wyżej przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zasadne jest – w ocenie Sądu – twierdzenie, że jedynie w przypadku prowadzenia w Republice Czeskiej działalności gospodarczej za pośrednictwem „zakładu” dochody uzyskane na terytorium Czech podlegają tam opodatkowaniu. Wówczas w Polsce są one zwolnione z opodatkowania.

Działalność podatnika polegała na sprzedaży internetowej za pośrednictwem czeskiego portalu aukro. Zakupione towary nie były składowane, tylko od razu spakowane zawożone do Czeskiej Poczty, księgowość w Republice Czeskiej prowadziło biuro rachunkowe i w tym państwie zostały też naliczone i opłacone podatki. Jednakże z dokumentów pozyskanych od czeskiej administracji podatkowej wynika, że w Republice Czeskiej pod wskazanym adresem była zarejestrowana jedynie skrzynka pocztowa. Skarżący prowadził sprzedaż towarów na portalu internetowym. Według czeskiej administracji podatkowej w Republice Czeskiej skarżący nie posiadał stałej placówki (zakładu), a organ czeskiej administracji podatkowej nie posiadał żadnych informacji jakoby skarżący przebywał w Republice Czeskiej. Wskazany powyżej adres – jako miejsce prowadzenia działalności – było wykorzystywane tylko jako adres do dostarczania poczty. W przedmiotowej sprawie zostało ponadto ustalone, że skarżący w Polsce podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zatem zarówno przychody uzyskane na terytorium Polski, jak i Republiki Czech, powinny być co do zasady – w ocenie Sądu – w całości opodatkowane w Polsce. Zasada ta znajdowała zastosowanie, ponieważ skarżący nie prowadził na terenie Republiki Czeskiej działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu w żadnej z form wymienionych w przepisach art. 5 ust. 1–3 umowy. W związku z tym

dochody uzyskane w Polsce, jak i w Republice Czeskiej w całości podlegają opodatkowaniu według polskiego prawa podatkowego.

#### 4.2. Emerytura

W wyroku z 28 września 2020 r., I SA/Gl 1415/19<sup>29</sup> WSA w Gliwicach wskazał, że przedmiotem sporu w sprawie jest kwestia opodatkowania dochodu wnioskodawcy jako osoby mającej miejsce zamieszkania w Czechach, uzyskiwanego z tytułu emerytury policyjnej wypłacanej przez Zakład Emerytalno-Rentowy MSWiA.

W ocenie skarżącego uzyskiwany przez niego dochód z tytułu emerytury policyjnej, powinien być opodatkowany w Czechach w związku z tym, że nie jest on podatnikiem podatku dochodowego w Polsce.

Z kolei organ podatkowy uznał, że emerytura policyjna uzyskiwana przez skarżącego powinna być opodatkowana w Polsce na mocy umowy polsko-czeskiej.

Zdaniem Sądu rację w tym sporze należy przyznać organowi interpretacyjnemu.

W myśl postanowień art. 17 umowy polsko-czeskiej, z zastrzeżeniem postanowień artykułu 18 ust. 2, emerytury, renty i inne podobne świadczenia wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie ze względu na uprzednie zatrudnienie podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie.

Zgodnie z kolei z art. 18 ust. 2 umowy polsko-czeskiej:

a) bez względu na postanowienia ust. 1, emerytury, renty i inne wynagrodzenia o podobnym charakterze wypłacone lub pochodzące z funduszy utworzonych przez Umawiające się Państwo, lub jego jednostkę terytorialną albo organ władzy lokalnej, osobie fizycznej z tytułu świadczenia usług na rzecz tego Państwa, jednostki terytorialnej lub organu władzy lokalnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie.

b) Jednakże takie emerytury, renty i inne świadczenia o podobnym charakterze, podlegają opodatkowaniu tylko w drugim Umawiającym się Państwie, jeżeli osoba fizyczna ma w nim miejsce zamieszkania i jest obywatelem tego Państwa.

Zatem w niniejszej sprawie – zdaniem Sądu – interpretacji wymaga definicja „funduszu utworzonego przez Umawiające się Państwo, lub jego jednostkę terytorialną albo organ władzy lokalnej”. Wyłącznie emerytury z systemów specjalnych będą utożsamiane z emeryturą wypłacaną „z funduszy utworzonych przez Umawiające się Państwo”. Jest to związane z tym, że emerytury te wypłacane są z budżetu państwa, a nie przez ZUS ze składek odprowadzanych na ubezpieczenie społeczne przez cały okres zatrudnienia w Polsce<sup>30</sup>.

Ponadto Sąd wskazał, że należyte odczytanie treści umowy polsko-czeskiej wynikającej z art. 17 i art. 18 ust. 2 lit. a/ i b/ wymaga posłużenia się wykładnią celowościową dokonaną w oparciu o postanowienia Modelowej Konwencji OECD oraz Komentarza do Modelowej Konwencji OECD. Zgodnie z Komentarzem postanowienia tego artykułu mają zastosowanie do emerytur wypłacanych w związku

<sup>29</sup> LEX nr 3071090.

<sup>30</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z 23 września 2014 r., III SA/Wa 3033/14, LEX Nr 1972129.

z wcześniejszymi usługami świadczonymi na rzecz umawiającego się państwa. Świadczenia te powinny być wypłacane lub pochodzić z funduszy utworzonych przez umawiające się państwo, jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Emerytura musi pozostawać w związku z uprzednim wykonywaniem służby publicznej (służby państwowej). Zatem w ocenie Sądu emerytura policyjna wypłacana przez Zakład Emerytalno-Rentowy MSWiA osobie mającej miejsce zamieszkania w Czechach, ze względu na fakt, że wypłacana jest w związku z pełnieniem służby publicznej, podlega dyspozycji art. 18 ust. 2 umowy polsko-czeskiej. W przypadku emerytur wypłacanych w związku z pełnieniem służby publicznej prawo wyłącznego opodatkowania posiada państwo wypłacające. Jednakże od tej zasady wprowadzono wyjątek dla sytuacji, gdy beneficjent świadczeń ma miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie i jest jego obywatelem. Przy spełnieniu obu warunków łącznie (miejsce zamieszkania oraz obywatelstwo) otrzymywane świadczenia podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji beneficjenta świadczeń.

#### 4.3. Rozliczanie straty poniesionej przez zagraniczny oddział (zakład)

W wyroku z 21 maja 2015 r., III SA/Wa 2913/14<sup>31</sup> WSA w Warszawie wskazał, że rozpoznawana sprawa dotyczyła interpretacji indywidualnej w zakresie możliwości dokonania odliczenia od dochodów spółki w Polsce straty poniesionej przez zagraniczne oddziały w Czechach, w związku z brakiem możliwości rozliczenia tej straty w przypadku likwidacji tego oddziału.

Strona skarżąca twierdziła, że jest uprawniona do rozliczenia dla celów podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce straty (związanej w działalnością oddziałów w Czechach) w wysokości, w której ta strata nie będzie mogła zostać rozliczona na terytorium Republiki Czeskiej w chwili likwidacji tych oddziałów.

Organ podatkowy stwierdził natomiast, że z obowiązujących przepisów polsko-czeskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że straty oddziału (zakładu) zlokalizowanego w Czechach w przypadku jego likwidacji nie mogą pomniejszyć dochodu do opodatkowania wykazanego w zeznaniu podatkowym składanym przez skarżącą w Polsce.

Kwestia dopuszczalności dokonania odliczenia od dochodów polskiej spółki straty poniesionej przez jej zagraniczny oddział (zakład), w związku z brakiem możliwości rozliczenia tej straty w przypadku likwidacji tego oddziału (zakładu) była przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>32</sup>.

Należy stwierdzić, że przy ocenie sprawy fundamentalne znaczenie ma wyrok TSUE z 15 maja 2008 r. w sprawie Lidl Belgium GmbH & Co. KG<sup>33</sup>, w którym Trybunał przyjął, że dla stwierdzenia ograniczenia swobody przedsiębiorczości wystarczające jest wykazanie, iż sytuacja prawnopodatkowa spółki mającej siedzibę

<sup>31</sup> LEX nr 1974869.

<sup>32</sup> Por. wyroki NSA z 12 kwietnia 2012 r., II FSK 1593/11, LEX nr 1311331 oraz z 15 października 2014 r., II FSK 2401/12, LEX nr 1515419.

<sup>33</sup> C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278.

w Polsce i posiadającej zakład w innym państwie członkowskim jest mniej korzystna, niż gdyby oddziały były położone w Polsce.

Trybunał wskazał, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości można dopuścić jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykroczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia. Trybunał przyjął w tym wyroku, że za prawne uzasadnienie ograniczenia zasady swobody przedsiębiorczości należy uznać w szczególności następujące względy interesu ogólnego: (1) ochrona władztwa podatkowego, (2) zapobieganie ryzyku podwójnego uwzględnienia strat, (3) przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Odnosnie do pierwszego ze wskazanych uzasadnień ograniczeń zasady przedsiębiorczości Trybunał przypomniał, że przyznanie spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich zakładu lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział władztwa podatkowego między państwami członkowskimi<sup>34</sup>. Cel polegający na ochronie podziału władztwa podatkowego między dwoma zainteresowanymi państwami członkowskimi, który znajduje odzwierciedlenie w postanowieniach umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, może uzasadniać system podatkowy danego państwa członkowskiego, biorąc pod uwagę, że chroni on równowagę między prawem opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat.

Odnosnie do drugiego uzasadnienia, Trybunał w wyroku w sprawie C-446/03 przyznał, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość zapobieżenia ryzyku podwójnego uwzględniania strat. Warto podkreślić, że w wyroku w sprawie C-414/06 Trybunał przesądził, iż: „Artykuł 43 TWE nie sprzeciwia się temu, aby spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim nie mogła odliczyć od swojej podstawy opodatkowania strat związanych z należącym do niej stałym zakładem położonym w innym państwie członkowskim, o ile na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody tego zakładu są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym straty te mogą zostać uwzględnione w ramach opodatkowania dochodu tego stałego zakładu w następnych latach podatkowych”.

Wskazany dodatkowy warunek – możliwość odliczenia powstałej straty w państwie członkowskim siedziby zakładu w latach kolejnych – wydaje się mieć fundamentalne znaczenie dla oceny dopuszczalności stosowania ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Prowadzi to, w ocenie Sądu, do ostatecznej konkluzji, że likwidacja zakładu zagranicznego spółki, powodująca niemożność rozliczenia straty w systemie podatkowym drugiego państwa członkowskiego UE, wymaga przyjęcia, że na gruncie art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. spółce przysługuje uprawnienie do rozliczenia w polskim systemie podatkowym straty wygenerowanej przez zakład działający w innym państwie członkowskim, a niemożliwej do rozliczenia w tym państwie.

<sup>34</sup> Por. wyrok TSUE z 13 grudnia 2005 r. w sprawie Marks & Spencer pic, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763.

## 5. Umowa zawarta pomiędzy Polską a Czechosłowacją w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania obejmują zakresem przedmiotowym podatki dochodowe i nie są stosowane do zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu odnośnie do podatków majątkowych. W przypadku Polski umowy międzynarodowe odnoszące się do unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków majątkowych, do których należy zaliczyć podatek od spadków i darowizn, są nieliczne. Polska zawarła w latach 20. XX wieku trzy umowy bilateralne z Republiką Czechosłowacką<sup>35</sup>, Republiką Austriacką<sup>36</sup> oraz Królestwem Węgierskim<sup>37</sup> oraz porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych sporządzone w Miskolcu z dnia 27 maja 1977 r.<sup>38</sup> W literaturze<sup>39</sup> wskazuje się na historyczny aspekt zawierania wymienionych umów, a mianowicie umowy zawarto z państwami byłej monarchii austro-węgierskiej w okresie, gdy regulowano kwestie sukcesyjne po monarchii Habsburgów. Przedmiotem tej regulacji były kwestie archiwów, pracy sezonowej, pomocy prawnej, jak również zagadnienia podatkowe, w tym podatku spadkowego.

Najstarsza z umów została zawarta z Czechosłowacją i nadal obowiązuje. Sukcesorami tej umowy są Czechy i Słowacja<sup>40</sup>. Umowa z Czechosłowacją wprowadza odmienne zasady rozgraniczenia jurysdykcji podatkowej odnośnie do majątku spadkowego nieruchomości i ruchomego. Zgodnie z art. 1 ust. 1 umowy nieruchomy majątek spadkowy wraz z przynależnościami pozostały po obywatelach każdego z obydwu umawiających się Państw, podlega podatkowi spadkowemu tylko w tym państwie, w którym się znajduje. Zasady unikania podwójnemu opodatkowaniu w zakresie majątku ruchomego zostały uregulowane w art. 2 umowy. Co do zasady majątek ruchomy podlega podatkowi spadkowemu w tym Państwie, którego obywatelem był spadkodawca w chwili śmierci. Jeżeli spadkodawca posiadał w chwili śmierci w drugim Państwie miejsce zamieszkania to w tym Państwie należy poddać opodatkowaniu majątek ruchomy spadkowy, tam się znajdujący. Jeżeli spadkodawca w chwili śmierci posiadał miejsce zamieszkania w obydwu Państwach, to

<sup>35</sup> Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czechosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r., Dz.U. z 1926 r. Nr 13, poz. 78.

<sup>36</sup> Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r., Dz.U. z 1928 r. Nr 61, poz. 557.

<sup>37</sup> Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r., Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602.

<sup>38</sup> Dz.U. z 1979 r. Nr 10, poz. 66.

<sup>39</sup> P. Czubik, *Umowy zawarte w latach 20. XX w. z Czechosłowacją, Austrią i Węgrami oraz wielostronne Porozumienie z Miskolca z 1977 r. jako wiążące Polskę podstawy traktatowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nieruchomości i ruchomego mienia spadkowego, Nieruchomości@2022*, nr III, s. 86 i n.

<sup>40</sup> Tamże, s. 77 i n.

majątek spadkowy ruchomy podlega opodatkowaniu podatkiem spadkowemu w tym Państwie, którego obywatelem był spadkodawca. Umowa z Czechosłowacją zawiera wiele nowoczesnych rozwiązań, stosowanych w aktualnie zawieranych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych, a mające walor uniwersalnych w relacjach międzynarodowych, a mianowicie postanowienia dotyczące zastosowania umowy do podatków spadkowych, obowiązujących w dacie zawierania umowy, jak również wszelkich danin, jakie w ich miejsce wstąpiły albo w przyszłości wstąpią<sup>41</sup>, wzajemna pomoc państw stron umowy przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku oraz przy doręczaniu<sup>42</sup>, rozstrzyganiu wątpliwości w stosowaniu, bądź wykładni umowy<sup>43</sup>, obowiązywanie umowy do wszystkich spadków otwartych w trakcie jej obowiązywania, nawet jeżeli zostałyby wypowiedziana<sup>44</sup>.

Należy wskazać, że umowa z Czechosłowacją nie ma tylko waloru historycznego, zwłaszcza w aspekcie braku harmonizacji na poziomie Unii Europejskiej w zakresie podatków spadkowych. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego<sup>45</sup> *expressis verbis* wyłącza sprawy podatkowe, celne, administracyjne. Pozostawiono kwestie ustalania, naliczania i płacenia podatków spadkowych i innych należności o charakterze publicznoprawnym prawu krajowemu<sup>46</sup>.

Jako przykład stosowania umowy z Czechosłowacją można wskazać indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków – Podgórze w dniu 25 maja 2007 r.<sup>47</sup> Organ podatkowy udzielił interpretacji, stosując umowę z Czechosłowacją, w kontekście stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę. Ze stanu faktycznego wynikało, że matka wnioskodawcy zmarła 31 maja 2006 r., w chwili śmierci była obywatelką Republiki Czeskiej, na stałe mieszkała w Pradze, nie mieszkała i nie posiadała majątku w Polsce. Spadkobiercą był wnioskodawca posiadający obywatelstwo polskie, a przedmiotem spadku były środki pieniężne. Zgodnie z prawem polskim<sup>48</sup> w sytuacji nabycia przedmiotów majątkowych znajdujących się za granicą czynnikiem decydującym o podleganiu ustawie o podatku od spadków i darowizn jest posiadanie obywatelstwa polskiego lub stałego miejsca pobytu na terytorium Polski przez nabywcę. Niemniej jednak organ podatkowy w celu uniknięcia podwójnemu opodatkowaniu właściwie zastosował umowę z Czechosłowacją, wskazując art. 2 ust. 1 lit

<sup>41</sup> Art. 5 Umowy z Czechosłowacją.

<sup>42</sup> Art. 6 Umowy z Czechosłowacją.

<sup>43</sup> Art. 8 Umowy z Czechosłowacją.

<sup>44</sup> Art. 9 ust. 2 Umowy z Czechosłowacją.

<sup>45</sup> Dz.Urz. UE L 2012.201.107; dalej: rozporządzenie.

<sup>46</sup> Art. 1 ust. 1 rozporządzenia, 10 motyw preambuły rozporządzenia.

<sup>47</sup> PM/436 – 7/07, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl) (dostęp: 5.01.2024 r.).

<sup>48</sup> Art. 1 ust. 1 pkt 1 oraz art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514).

a/, zgodnie z którym majątek spadkowy ruchomy podlega opodatkowaniu podatkiem spadkowym w tym Państwie, którego obywatelem był spadkodawca w chwili śmierci. W konsekwencji otrzymane tytułem spadku po zmarłej matce, obywatelce Republiki Czeskiej, środki pieniężne podlegają opodatkowaniu w Republice Czeskiej, a nie podlegają opodatkowaniu w Polsce.

## 6. Zakończenie

Reasumując, relacje Polski z Czechami w zakresie umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach. W zakresie podatków dochodowych Polska zawarła nową umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, która ma zastosowanie do dochodów powstałych po dniu 1 stycznia 2013 r. Czechy są również jednym z kilku państw, z którymi Polskę łączy umowa w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych z 1925 r. (umowa z Czechosłowacją). Polska i Czechy mogą zatem skutecznie zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków dochodowych i spadkowych. O znaczącej roli tych umów świadczy przedstawione orzecznictwo polskich sądów administracyjnych. Polskie sądy administracyjne w aspekcie umowy o unikaniu podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków dochodowych kontrolowały pod względem zgodności z prawem indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego oraz decyzje podatkowe w przedmiocie opodatkowania należności licencyjnych, usług nierezydentów, dochodów sportowców, emerytur, definicji: zakładu, urządzenia przemysłowego, oraz obowiązków płatników. Za uzasadniony należy uznać, po pierwsze, postulat osiągnięcia wspólnej interpretacji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między obu umawiającymi się państwami (Polska, Czechy), przy uwzględnieniu orzecznictwa sądowego polskich i czeskich sądów administracyjnych. Jako drugi postulat można przyjąć wzajemne informowanie się Państw stron umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania o zmianach w ustawodawstwach podatkowych oraz orzeczeniach sądów administracyjnych.

## Bibliografia załącznikowa

- Czubik P., *Umowy zawarte w latach 20. XX w. z Czechosłowacją, Austrią i Węgrami oraz wielostronne Porozumienie z Miskolca z 1977 r. jako wiążące Polskę podstawy traktatowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nieruchomości i ruchomego mienia spadkowego*, „Nieruchomości@” 2022, nr III
- Dumas A., *Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 6
- Gaj R., Kamiński M., *Nowa polsko-czeska umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” 2012, nr 11
- Jamroz M., *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie należności licencyjnych*, LEX/el.
- Lymmer A., Hasseldine J., *The international taxation system*, Kluwer Academic Publishers, Boston 2002
- Morawski W., *Wykorzystanie Komentarza OECD w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w orzecznictwie sądów w Republice Czeskiej*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2022, nr 4

## Summary

of the article: **Double taxation agreements concluded between Poland and the Czech Republic in the case-law of Polish administrative courts**

The article is an analysis of the validity and application of double taxation treaties on income taxes and inheritance taxes connecting Poland and the Czech Republic. The subject of the article in terms of the application of the agreements is the analysis of the case law of the Supreme Administrative Court and the Provincial Administrative Courts. The analysis of the jurisprudence focuses on the issues of taxation of royalties, services of non-residents, income of athletes, pensions, definitions of: plant, industrial equipment, and obligations of payers.

**Keywords:** double taxation, double taxation treaty, personal income tax, corporate income tax, inheritance tax, OECD Model Agreement, Commentary to the OECD Model Agreement, administrative courts

*Mgr. Ing. Lenka Bursíková*

[Sędzia ds. sądowoadministracyjnych i wiceprezes Sądu Wojewódzkiego w Pradze;  
OID: <https://orcid.org/0009-0000-0108-3301>]

## **Aktualne orzecznictwo TSUE w obszarze podatku VAT w praktyce czeskich sądów administracyjnych**

**Streszczenie:** Niniejsze opracowanie zostało poświęcone zagadnieniu wykazania przesłanek materialnoprawnych prawa do odliczenia podatku VAT oraz możliwości zastosowania wniosków z orzecznictwa do problematyki zwolnienia z podatku przy dostawie towaru (usługi) do innego państwa członkowskiego, na podstawie analizy aktualnego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz czeskich sądów administracyjnych. Opracowanie również wskazuje na niektóre problematyczne aspekty związane z ciężarem dowodu podatnika przy wykazywaniu spełnienia przesłanek materialnoprawnych zwolnienia z podatku przy dostawie do innego państwa członkowskiego oraz zajmuje się kwestią obowiązku organu podatkowego w zakresie wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji z innego państwa.

**Słowa kluczowe:** VAT, prawo do odliczenia, przesłanki materialnoprawne, zwolnienie z podatku

### **1. Wstęp**

**P**odatek od wartości dodanej (VAT) został zharmonizowany na poziomie Unii Europejskiej. Harmonizacja podatku VAT jest jednym z podstawowych filarów umożliwiającym swobodny przepływ towarów i usług w Unii Europejskiej. Jak wynika z pkt 4 preambuły dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>1</sup>, „osiągnięcie celu stworzenia rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich przepisów dotyczących podatków od sprzedaży, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja przepisów dotyczących podatków od sprzedaży poprzez system podatku od wartości dodanej (VAT), która, w miarę możliwości, wyeliminuje czynniki mogące zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym”. Wspólny system VAT powinien prowadzić do neutralności w konkurencji w tym sensie, że podobne towary i usługi w każdym państwie członkowskim podlegają takim samym obciążeniom podatkowym niezależnie od długości łańcucha produkcji i dystrybucji<sup>2</sup>. Właśnie zasada neutralności podatku VAT jest jedną z kluczowych zasad wspólnego systemu VAT.

Zasada neutralności VAT została wyrażona w art. 1 dyrektywy VAT: „Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego po-

<sup>1</sup> Dz.Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa w sprawie VAT.

<sup>2</sup> Zob. art. 7 preambuły dyrektywy w sprawie VAT.

datku od konsumpcji dokładnie proporcjonalnego w stosunku do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

Integralną częścią mechanizmu VAT, związaną z zasadą neutralności, jest prawo do odliczenia<sup>3</sup>, względnie do zwrotu podatku uiszczanego, które co do zasady nie może być ograniczone<sup>4</sup>. Korzystanie z powyższego uprawnienia następuje bezpośrednio w stosunku do wszystkich podatków, które obciążały transakcje jako podatki naliczone<sup>5</sup>. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. W celu skorzystania z tego uprawnienia na ogół należy wykazać spełnienie przesłanek formalnych oraz materialnoprawnych.

Odnosnie do przesłanek formalnych prawa do odliczenia, to z art. 178 lit. a/ dyrektywy w sprawie VAT wynika, że fakt odliczenia jest uwarunkowany posiadaniem faktury sporządzonej zgodnie z rt.. 226 tej dyrektywy<sup>6</sup>. Z art. 226 pkt 3 przedmiotowej dyrektywy wynika, że faktura musi zawierać zwłaszcza numer identyfikacyjny VAT, pod którym podatnik dostarczył towary lub świadczył usługi.

Materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały określone w art. 168 lit. a/ przedmiotowej dyrektywy. Aby dana osoba mogła skorzystać z tego prawa, musi być – po pierwsze – podatnikiem w rozumieniu przedmiotowej dyrektywy, a po drugie – towary i usługi, które mają być podstawą prawa do odliczenia, muszą być przez podatnika wykorzystane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, a przy naliczaniu podatku towar musi zostać dostarczony lub usługi muszą być świadczone przez innego podatnika<sup>7</sup>.

Zasada neutralności VAT wymaga zadeklarowania odliczenia podatku VAT naliczonego, o ile zostały spełnione merytoryczne wymogi materialnoprawne, nawet jeżeli podatnik nie spełnił pewnych wymogów formalnych<sup>8</sup>.

Właśnie kwestii spełnienia jednej z przesłanek materialnoprawnych dla uznania prawa do odliczenia podatku VAT zostało poświęcone niniejsze opraco-

<sup>3</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 11 lutego 2014 r., *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 23 oraz cytowane tam orzecznictwo.

<sup>4</sup> Wyjątek stanowią przypadki, w których podatnik ubiega się o odliczenie w sposób nieuczciwy lub stanowiący nadużycie (zob. np. wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373).

<sup>5</sup> Wyrok TSUE z dnia 18 listopada 2020 r., *Komisja przeciwko Niemcom (Zwrot VAT – Faktury)*, C-371/19, EU:C:2020:936, pkt 79 oraz cytowane tam orzecznictwo.

<sup>6</sup> Zob. W tym kontekście wyroki TSUE z dnia 1 marca 2012 r., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 41, oraz z dnia 22 października 2015 r., *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 29.

<sup>7</sup> Zob. wyrok *PPUH Stehcamp*, pkt 28 oraz cytowane tam orzecznictwo.

<sup>8</sup> Wyroki TSUE z 21 października 2010 r., *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42 oraz cytowane tam orzecznictwo, jak również wyrok *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, pkt 43.

wanie. Jego przedmiotem jest orzecznictwo TSUE dotyczące dowodu istnienia konkretnego dostawcy jako jednego z materialnoprawnych warunków uznania prawa do odliczenia podatku VAT i jego stosowania przez czeskie sądy administracyjne. Ponadto w artykule omówiono (na podstawie odpowiedniego orzecznictwa europejskiego i krajowego) kwestię, czy orzecznictwo to można zastosować do zwolnienia z podatku dostaw towarów (usług) do innego państwa członkowskiego oraz niektórych powiązanych zagadnień dotyczących udowodnienia spełnienia materialnych warunków zwolnienia z podatku.

## 2. Identyfikacja dostawcy jako przesłanka materialnoprawna przyznania prawa do odliczenia podatku VAT

Orzecznictwo Najwyższego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej (NSS) przez długi okres opierało się na założeniu, że jednym z warunków niezbędnych dla przyznania prawa do odliczenia podatku VAT jest przedstawienie dowodu na to, że świadczenie podlegające opodatkowaniu zostało przyjęte od innego podatnika VAT<sup>9</sup>. Na przykład w wyroku z 21 maja 2015 r., sygn. akt 9 Afs 181/2014-34, odnośnie do identyfikacji dostawcy towaru lub usług NSS stwierdził, że „w postępowaniu podatkowym podatnik powinien przedstawić dowód nie tylko na to, że świadczenie podlegające opodatkowaniu zostało rzeczywiście zrealizowane, lecz także powinien wykazać, kto świadczenie to wykonał. Taki «dostawca» bowiem również musi być podatnikiem VAT, żeby powstało prawo podatnika do odliczenia podatku i mógł on wystąpić o jego zwrot. Jeżeli nie jest jasne, kto świadczenie zrealizował, w takim wypadku nie zostały spełnione warunki dla zwrotu podatku”.

W wyroku z 2 sierpnia 2017 r., sygn. akt 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar*, NSS stwierdził jednak, że „również gdy nie można ustalić podmiotu, który na rzecz podatnika rzeczywiście wykonał świadczenie podlegające opodatkowaniu, nie można podatnikowi odmówić prawa do odliczenia podatku, o ile równocześnie nie udowodniono, że przedmiotowe świadczenie było częścią oszustwa podatkowego, o którym osoba roszcząca sobie prawo do odliczenia podatku wiedziała albo musiała wiedzieć”. W wyniku tego stanowiska faktycznie doszło do wyeliminowania warunku wykazania istnienia dostawcy z przesłanek materialnoprawnych niezbędnych do przyznania prawa do odliczenia podatku VAT.

Z tego powodu sprawa trafiła przed poszerzony skład orzekający NSS, który stwierdził, że nie jest pewien, w jaki sposób powinien interpretować dotychczasowe orzecznictwo TSUE dotyczące prawa do odliczenia podatku VAT, w sytuacji kiedy jednoznacznie nie ustalono dostawcy. Z tego powodu na mocy postanowienia z 11 marca 2020 r., sygn. akt 1 Afs 334/2017-54, NSS skierował do TSUE następujące pytania prejudycjalne: „1. Czy jest zgodne z dyrektywą w sprawie VAT, jeżeli wykonanie prawa do odliczenia podatku naliczonego jest uzależnione

<sup>9</sup> Np. wyroki Najwyższego Sądu Administracyjnego z 3 sierpnia 2005 r., sygn. akt 5 Afs 188/2004-63, z 16 marca 2010 r., sygn. akt 1 Afs 10/2010-71, z 21 grudnia 2016 r., sygn. akt 6 Afs 246/2016-33, z 20 lipca 2017 r., sygn. akt 1 Afs 10/2017-39.

od spełnienia przez podatnika obowiązku udowodnienia, że otrzymane oświadczenie podlegające opodatkowaniu zostało wykonane przez innego konkretnego podatnika? 2. Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie brzmi «tak», a podatnik swojego wyżej wymienionego obowiązku w zakresie ciężaru dowodu nie spełni, to czy można odmówić mu prawa do odliczenia podatku naliczonego bez wykazania, że ten podatnik wiedział albo mógł wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w oszustwie podatkowym?”

### 3. Wyrok TSUE w sprawie *Kemwater ProChemie*

Na pytanie prejudycjalne poszerzonego składu orzekającego NSS TSUE odpowiedział w wyroku z 9 grudnia 2021 r., *Kemwater ProChemie*, C-154/20 (EU:C:2021:989). Przypomniawszy w nim, że jeżeli chodzi o przesłanki materialnoprawne, z art. 168 lit. a/ dyrektywy w sprawie VAT wynika, że aby dana osoba mogła uzyskać prawo do wyżej wymienionego odliczenia, musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy. Ponadto niezbędne jest, aby w zakresie podatku naliczonego towar lub usługi wykazywane w celu udowodnienia prawa do odliczenia zostały dostarczone lub świadczone przez innego podatnika oraz aby ten towar lub usługi w zakresie podatku należnego zostały wykorzystane przez podatnika do celów jego świadczeń podlegających opodatkowaniu. Jeżeli chodzi o sposoby skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT, które określane są jako równoważne do przesłanek o charakterze formalnym, art. 178 lit. a/ wyżej wymienionej dyrektywy stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z jej artykułami od 220 do 236 oraz od 238 do 240<sup>10</sup>.

Z powyższego wynika, że wskazanie dostawcy na fakturze dotyczącej towaru lub usług, w stosunku do których wystąpiono o odliczenie podatku VAT, stanowi przesłankę formalną dla wykonania tego prawa. Status dostawcy towaru lub dostawcy usług jako podatnika jest natomiast jedną z przesłanek materialnoprawnych tego prawa. TSUE ponadto przypomniał, że podstawową zasadą wspólnego systemu VAT jest prawo do odliczenia podatku, które co do zasady nie może zostać ograniczone. Jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi niezbędnymi do ustalenia, że zostały spełnione przesłanki materialnoprawne, nie może on w odniesieniu do prawa podatnika do odliczenia tego podatku wymagać spełnienia innych warunków, które mogłyby prowadzić do braku możliwości skorzystania z tego uprawnienia.

Sytuacja może być jednak inna, jeśli naruszenie wymogów formalnych spowodowało niemożność przedstawienia jednoznacznych dowodów na spełnienie wymogów materialnoprawnych. Jeżeli na fakturze nie wskazano rzeczywistego dostawcy, a okoliczność ta uniemożliwia jego zidentyfikowanie, a więc wykazanie, że posiada on status podatnika, co stanowi jedną z przesłanek materialnoprawnych prawa do odliczenia podatku VAT, prawo to może zostać odrzucone. W takim przy-

<sup>10</sup> Wyrok TSUE z 11 listopada 2021 r., *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 26 oraz cytowane tam orzecznictwo.

padku organ podatkowy musi uwzględnić również inne informacje przekazane przez podatnika i nie może poprzestać na samej fakturze.

Ciężar dowodu stron w zakresie wykazania przesłanek materialnoprawnych spoczywa na podatniku, który musi m.in. wykazać, że dostawca posiada status podatnika. Pojęcie to dyrektywa w sprawie VAT definiuje szeroko – status taki może wynikać z okoliczności danej sprawy. Sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej byłoby bowiem odmawianie podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT na tej podstawie, że faktyczny dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany, a podatnik nie wykazał statusu podatnika tego dostawcy, nawet jeśli z okoliczności faktycznych wynika, że dostawca ten musiał posiadać taki status.

#### **4. Zastosowanie wyroku *Kemwater* przy wykazywaniu spełnienia przesłanek dla zwolnienia z podatku VAT w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej**

Pomińmy w tym miejscu sposób, w jaki sądy administracyjne podchodziły do stosowania wyroku TSUE w sprawie *Kemwater* w przypadkach dotyczących (nie) przyznania prawa do odliczenia podatku VAT z powodu braku wykazania istnienia dostawcy. Wkrótce po orzeczeniu TSUE w orzecznictwie pojawiła się bowiem kolejna kwestia, a mianowicie, czy przytoczone powyżej wnioski można zastosować również do zwolnienia z podatku w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej w rozumieniu § 64 czeskiej ustawy o podatku VAT<sup>11</sup>, względnie art. 138 dyrektywy w sprawie VAT, w tym sensie, czy dla przyznania takiego zwolnienia niezbędna jest identyfikacja odbiorcy w innym państwie członkowskim (a więc czy taka identyfikacja stanowi jedną z przesłanek materialnoprawnych dla przyznania prawa do zwolnienia z podatku). Zgodnie z ostatnim cytowanym przepisem dyrektywy w sprawie VAT „państwa członkowskie zwalniają z podatku dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych poza ich terytorium, ale na terytorium Wspólnoty przez sprzedawcę lub nabywcę lub na ich rzecz, dokonywaną na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działającej w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo wysyłki lub transportu”.

Wkrótce po wydaniu orzeczenia TSUE w sprawie *Kemwater* NSA w wyroku z 4 lutego 2022 r., sygn. akt 4 Afs 115/2021-45, *VYMĚTALÍK – INPOS s.r.o.*, stwierdził, że również w przypadku rozpatrywania prawa do zwolnienia z podatku należy uwzględnić wnioski cytowanego wyroku TSUE. Zdaniem NSS nie można odmówić prawa do zwolnienia z podatku, o ile z okoliczności faktycznych sprawy jasno wynikało, że podatnik dostarczył towar do innego państwa członkowskiego UE, nawet jeżeli nie udowodnił on dostarczenia tego towaru zadeklarowanym odbiorcom. W danym przypadku chodziło o dostawy oleju rzepakowego w ilości przekraczającej kilkadziesiąt ton z Republiki Czeskiej do Polski, gdzie olej został zlany z cystern przewoźnika u innych odbiorców, niż ci, którzy zostali zadeklarowani w deklaracjach podatkowych. Zdaniem NSS w tych okolicznościach trudno

<sup>11</sup> Ustawa nr 235, Dz.U. Cz z 2004 r.. o podatku od wartości dodanej.

sobie wyobrazić, aby faktyczni nabywcy oleju rzepakowego nie byli podatnikami podatku VAT.

Do tego wyroku odnosiły się niektóre okręgowe sądy administracyjne, np. Sąd Okręgowy w Pradze w wyroku z 9 maja 2022 r., sygn. akt 55 Af 7/2021-70, stwierdził, że orzecznictwo TSUE dotyczące zwolnienia z podatku VAT (np. wyrok z 20 października 2016 r., C-24/15, *Plöckl*, EU:C:2016:791) oparte jest na takich samych zasadach, jak prawo do odliczenia podatku VAT uiszczanego jako podatek naliczony. W wyroku z 20 lipca 2022 r., sygn. akt 59 Af 3/2021-33, Sąd Okręgowy w Pradze stwierdził, że z dyrektywy w sprawie VAT nie wynika prawo ustawodawcy krajowego, a tym samym sądu, do nałożenia obowiązku w zakresie zidentyfikowania dostawcy w celu przyznania prawa do zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej z podatku VAT.

Należy jednak podkreślić, że praktyka orzecznicza NSS nie jest w tym zakresie jednolita. Na przykład w wyroku z 24 lutego 2022 r., sygn. akt 1 Afs 238/2020-59, *Steris*, NSS podkreślił, że dla przyznania prawa do zwolnienia z podatku VAT niezbędne jest udowodnienie stosunku wewnątrzspółnotowego pomiędzy dostawcą a odbiorcą w taki sposób, w jaki został on zawarty i następnie fakturowany. Z kolei w wyroku z 25 maja 2022 r., sygn. akt 10 Afs 374/2020-63, NSS wyraźnie wskazał, że wyrok TSUE *Kemwater* nie dotyczy wewnątrzspółnotowej dostawy towaru i dostawca musi udowodnić, że jego zagraniczny odbiorca jest „podatnikiem działającym właśnie w takim charakterze”.

Ta rozbieżność w orzecznictwie doprowadziła do tego, że NSS postanowieniem z 26 października 2022 r., sygn. akt 4 Afs 291/2021-34, *B2 Energy*, skierował do TSUE następujące pytanie prejudycjalne: „Czy art. 138 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT musi być interpretowany w intencjach wyroku *Kemwater* w tym sensie, że należy odmówić prawa skorzystania ze zwolnienia z VAT w przypadku dostawy towaru do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, przy czym organ podatkowy nie jest zobowiązany do wykazania, że dostawca towaru uczestniczył w oszustwie podatkowym w zakresie podatku VAT, o ile dostawca nie wykazał dostarczenia towaru konkretnemu odbiorcy w innym państwie członkowskim UE wskazanemu na fakturach, mającemu status podatnika, mimo że w świetle okoliczności faktycznych i informacji dostarczonych przez podatnika dostępne są dane niezbędne do zweryfikowania, czy rzeczywisty odbiorca w innym państwie członkowskim UE miał taki status?”.

Postępowanie w sprawie pytania prejudycjalnego jest prowadzone przez TSUE pod sygnaturą C-676/22 i w sprawie dotychczas nie wydano orzeczenia (w dniu 4 października 2023 r. odbyło się posiedzenie)<sup>12</sup>. Uważam, że pewną wskazówkę co do tego, jak TSUE podejdzie do postawionego pytania, można znaleźć w wyroku z 2 marca 2023 r., C-664/21, *Nec Plus Ultra Cosmetics Ag* (EU:C:2023:142), który co prawda merytorycznie dotyczył momentu, do którego podatnik może przedstawiać dowody w celu wykazania spełnienia warunków powstania prawa

<sup>12</sup> Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi na to pytanie w wyroku z 29 lutego 2024 r., C-676/22, *B2 Energy s.r.o.*, ECLI:EU:C:2024:186 (przyp. red.).

do zwolnienia z podatku VAT. Nie można jednak nie zauważyć, że w wyroku tym TSUE zastosował w zasadzie wszystkie zasady dotyczące prawa do odliczenia i zasady neutralności (zob. pkt 22–24 wyroku) również do „reguł wskazujących transakcje podlegające VAT, a konkretnie reguł dotyczących zwolnienia transakcji z podatku, takich jakie zostały zawarte w art. 131 oraz 138 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT, które dotyczą zwolnienia dostaw w ramach Wspólnoty”. Na podstawie tych wniosków można zatem oczekiwać, że również w odniesieniu do pytania prejudycjalnego zadanego przez NSS w sprawie *B2 Energy* dojdzie do stwierdzenia, że przy ocenie spełnienia materialnoprawnych przesłanek zwolnienia z podatku na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT należy uwzględnić zasadę neutralności VAT, z tym że naruszenie warunku formalnego polegającego na wskazaniu na fakturze rzeczywistego odbiorcy (podatnika) będzie prowadziło do nieprzyznania zwolnienia z podatku tylko wówczas, gdy takie naruszenie warunku formalnego uniemożliwi jednoznaczne ustalenie, że zostały spełnione materialne przesłanki zwolnienia.

W związku z tym należy jednak przypomnieć, że materialnoprawne przesłanki przyznania prawa do odliczenia oraz zwolnienia z podatku są skonstruowane odmiennie i każde przeniesienie zasad z jednej instytucji na drugą należy – z uwagi na tę odmiennosc – przeprowadzać z dużą ostrożnością. Kwestia stosowania zwolnienia z podatku z przyznaniem prawa do odliczenia w przypadku dostawy towarów do innego państwa członkowskiego była wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa TSUE i NSS<sup>13</sup>. Aby transakcja mogła zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów do innego państwa członkowskiego, musi dojść – po pierwsze – do przeniesienia prawa do rozporządzania określoną rzeczą jak właściciel, a po drugie – do wysyłki lub transportu towarów przez sprzedającego lub nabywcę, lub w ich imieniu, do państwa członkowskiego innego niż to, z którego towary są wysyłane. Podstawową przesłanką, z której wynika prawo do zwolnienia z podatku z prawem odliczenia, jest transakcja wewnątrzspółnotowa w zakresie fizycznego przeniesienia (ruchu) towaru lub usług z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, a więc nie transakcja pomiędzy kilkoma podmiotami tego stosunku, ponieważ ewentualny stosunek gospodarczy pomiędzy kolejnymi podmiotami na terenie jednego państwa (odbiorcy) członkowskiego nie odzwierciedla już wewnątrzspółnotowego przeniesienia towaru, czyli jego faktycznego przemieszczenia pomiędzy państwami członkowskimi. Z powyższych powodów zwolnienie z podatku VAT z prawem do odliczenia nie jest zasadniczo związane z dostawą towaru do innego państwa członkowskiego, ale zależne jest także od sposobu dostarczenia przez podatnika, odbiorcę lub upoważnioną osobę, ponieważ transakcja podlegająca opodatkowaniu jest zawsze określona przez wartość trans-

<sup>13</sup> Na przykład wyroki NSS z 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt 1 Afs 104/2012-45, z 14 sierpnia 2014 r., sygn. akt 6 Afs 117/2014-49, z 25 listopada 2015 r., sygn. akt 3 Afs 6/2015-30, z 30 lipca 2010 r., sygn. akt 8 Afs 14/2010-195, Zbiór Orzeczeń NSS, nr 2172/2011, a ponadto wyroki TSUE z 6 kwietnia 2006 r., C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*, EU:C:2006:232, z 16 grudnia 2010 r., C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*, EU:C:2010:786, z 27 września 2012 r., C-587/10, *VSTR*, EU:C:2012:592, z 27 września 2007 r., w sprawie C-409/04, *Teleos i inni*, EU:C:2007:548.

akcji w ramach stosunku gospodarczego pomiędzy poszczególnymi dostawcami na podstawie wystawionych dokumentów i od tego stosunku zależny jest również obowiązek podatkowy. Nawet gdyby TSUE przyjął, że nie jest konieczne, aby towar lub usługa zostały odebrane przez osobę wskazaną na fakturze jako odbiorca, będzie istniała konieczność, aby sądy, badając okoliczności, które mogłyby prowadzić do wniosku, że towar został w innym państwie członkowskim odebrany przez podatnika, nie pomijały innych cech definiujących dostawę wewnątrzspółnotową, które również muszą zostać udowodnione w celu przyznania zwolnienia.

## 5. Prawo do wystąpienia z wnioskiem międzynarodowym

Niezależnie od podejścia TSUE do wyżej wymienionej kwestii w przypadku dostaw wewnątrzspółnotowych, gdy w toku postępowania podatkowego pojawiają się wątpliwości co do spełnienia przesłanek materialnoprawnych (w szczególności identyfikacji rzeczywistego odbiorcy), podatnicy, na których spoczywa ciężar dowodów<sup>14</sup>, często borykają się z ich brakiem, ponieważ sami nie są w stanie przedstawić rzeczywistego przebiegu transakcji w innym państwie członkowskim, a tym samym udowodnić go. W takiej sytuacji często zwracają się do organów podatkowych, aby w drodze międzynarodowego wniosku o udzielenie informacji<sup>15</sup> wyjaśniono rolę poszczególnych podmiotów biorących udział w danej transakcji. Czeskie organy podatkowe jednak wnioski takie oddalają, powołując się na wyrok TSUE z 20 czerwca 2018 r., C-108/17, *Enteco Baltic*, ze stwierdzeniem, że obowiązek takiego nie mają, ponieważ w takim przypadku wypełniałyby obowiązek dowodowy podatników, co jest niedopuszczalne. TSUE w tym wyroku stwierdził, że „w kontekście transakcji wewnątrzspółnotowych z orzecznictwa Trybunału wynika, że gdy dostawca nie jest w stanie przedstawić dowodów koniecznych do wykazania, że przesłanki do zastosowania zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej są spełnione, organy podatkowe państwa członkowskiego, w którym rozpoczęła się wysyłka lub transport towarów, nie są zobowiązane do wnoszenia o uzyskanie informacji od organów docelowego państwa członkowskiego na podstawie przepisów rozporządzenia nr 904/2010”<sup>16</sup>. Również orzecznictwo NSS było do tychczas w tej kwestii dość rygorystyczne. Wynikało z niego bowiem, że podatnik co do zasady nie może powoływać się na obowiązek organu podatkowego w zakresie pozyskania dowodu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej od organu podatkowego innego państwa członkowskiego, gdyż ciężar dowodu w zakresie wykazania dostawy do innego państwa członkowskiego na rzecz podmiotu będącego podatnikiem spoczywa w pierwszej kolejności na podatniku wysyłającym towar<sup>17</sup>.

Z drugiej strony trzeba przyznać, że TSUE dokonał oceny tej kwestii (obowiązek organu podatkowego w zakresie skierowania wniosku do innego państwa)

<sup>14</sup> Zob. § 92 ust. 3 ustawy nr 280, Dz.U. Cz. z 2009 r. – ordynacja podatkowa.

<sup>15</sup> Według rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

<sup>16</sup> Zob. również wyrok TSUE z 27 września 2007 r., C-184/05, *Twoh International*, EU:C:2007:550.

<sup>17</sup> Zob. wyrok NSS z 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt. 1Afs 104/2012-45.

z punktu widzenia prawa unijnego, przy czym przepisy krajowe (w tym przepisy konstytucyjne) mogą taki obowiązek nakładać. Należy również przypomnieć, że organ podatkowy co do zasady ma obowiązek uwzględnienia wniosku dowodowego, jeżeli dotyczy on istotnej okoliczności, jeżeli może mieć wartość dowodową, jeżeli dany fakt nie został już udowodniony w inny sposób zgodnie z twierdzeniem podatnika, o ile nie jest to dowód pozyskany w sposób niezgodny z prawem oraz o ile nie chodzi o wyraźną obstrukcję. Podatnik nie posiada żadnych prawnych ani innych środków do tego, aby „zmusić” osoby posiadające potrzebne dane lub dokumenty do przekazania mu informacji dotyczących losów towaru, czy do udostępnienia mu jakichkolwiek dokumentów zawierających dane na temat dysponowania towarem. Dlatego niektóre sądy orzekły, że w takiej sytuacji organ podatkowy ma obowiązek uwzględnienia wniosku o wystąpienie do innego państwa<sup>18</sup>. Ciekawe będzie obserwowanie kolejnego rozwoju orzecznictwa krajowego w tym zakresie.

## Summary

of the article: **Current case law of the CJEU in the area of VAT in the practice of Czech administrative courts**

Based on the analysis of the current case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) and Czech administrative courts, the paper deals with the issue of proving the substantive conditions for the right to deduct value added tax (VAT) and the possibility of applying these case law conclusions to the issue of tax exemption for the supply of goods (services) to another Member State. The paper also points out some problematic aspects related to the burden of proof of the tax subject in proving the fulfilment of the substantive conditions for tax exemption for supplies to another Member State and addresses the issue of the tax authority's obligation to make an international request.

**Keywords:** VAT, right of deduction, substantive conditions, exemption from VAT

---

<sup>18</sup> Zob. wyroki Sądu Okręgowego w Pradze z 20 lipca 2022 r., sygn. akt 59 Af 3/2021-33, oraz z 1 marca 2023 r., sygn. akt 54 Af 18/2020-97.

## Małgorzata Niezgódka-Medek

[Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego;  
OID: <https://orcid.org/0000-0003-3909-3278>]

# Podatek od towarów i usług (VAT) jako podatek europejski

**Streszczenie:** Celem artykułu jest zaprezentowanie, w jaki sposób w praktyce orzecznicy Izby Finansowej NSA znajduje odzwierciedlenie europejski charakter podatku od towarów i usług (VAT). W tekście przedstawiono aktualny stan współpracy pomiędzy NSA oraz TSUE, prowadzonej za pomocą pytań prejudycjalnych w tych obszarach regulacji prawnej, które stwarzają obecnie największe problemy w zakresie wykładni i stosowania przepisów VAT. Należą do nich sprawy związane z kontrolą orzecznictwa sądów pierwszej instancji dotyczącego oszustw podatkowych, w tym o transgranicznym, karuzelowym charakterze, w szczególności w aspekcie sytuacji podatników odwołujących się do należytej staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej (tzw. dobrej wiary). Drugą grupę spraw, wywołujących trudności orzecznicze wymagające wykładni prawa unijnego, stanowią sprawy związane z rozliczeniami podatkowymi jednostek samorządu terytorialnego, przede wszystkim gmin. Prowadząc różnorodną działalność, występują one w podwójnej roli – organów władzy publicznej oraz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Na tych przykładach przedstawiono jak orzecznictwo TSUE wpływa na wykładnię prawa krajowego, w ramach której sądy administracyjne, a za nimi organy podatkowe, odstępują od literalnej interpretacji przepisów na rzecz wykładni celowościowo-funkcjonalnej, respektującej zharmonizowany charakter VAT.

**Słowa kluczowe:** VAT, pytania prejudycjalne, TSUE, oszustwa podatkowe, należyta staranność, gmina jako podatnik VAT

**O**rzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług stanowi dobrą ilustrację współpracy pomiędzy jednym z najwyższych sądów krajowych państwa członkowskiego Unii Europejskiej a Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>1</sup>. Odzwierciedla ono praktykę funkcjonowania wspólnego systemu VAT. Dla utworzenia tego systemu przełomowe znaczenie miała VI dyrektywa<sup>2</sup>, obowiązująca w dniu przystąpienia 1 maja 2004 r. Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej. Dyrektywa ta stanowiła podstawę do opracowania obecnie obowiązującej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>3</sup>, która zastąpiła poprzednią regulację – ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o po-

<sup>1</sup> Szerzej na ten temat R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.

<sup>2</sup> VI dyrektywa Rady UE z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicono podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz.Urz. UE L 1977.145.1; dalej: VI dyrektywa.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.

datku akcyzowym<sup>4</sup>. Warto odnotować, że jakkolwiek poprzednio obowiązująca ustawa nie była aktem formalnie zharmonizowanym z prawem europejskim, to przy konstruowaniu podatku od towarów i usług w znacznym stopniu korzystano z modelu wspólnotowego. Przebudowa systemu podatkowego przeprowadzana na początku lat 90. minionego stulecia wpisywała się w transformację ustrojową, której zwieńczeniem miało być przystąpienie Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej. W tym stanie rzeczy wejście w życie nowej regulacji wraz z uzyskaniem członkostwa w Unii Europejskiej nie spowodowało gwałtownych zmian w zakresie podatku od towarów i usług w krajowym systemie podatkowym. Konieczne było natomiast zinterpretowanie na nowo szeregu rozwiązań prawnych występujących w ustawie w kontekście prawa wspólnotowego wykładanego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Obecnie podstawowym aktem prawa unijnego dotyczącym podatku od towarów i usług jest obowiązująca od 1 stycznia 2007 r. dyrektywa 112<sup>5</sup>. Nie zawiera ona istotnych różnic merytorycznych w stosunku do regulacji zawartych w VI dyrektywie, co powoduje możliwość korzystania z dorobku orzeczniczego ukształtowanego na bazie tej dyrektywy.

Okoliczność, że wspólnotowy system VAT był w podstawowych zarysach znany polskiemu ustawodawstwu, a także administracji podatkowej i sądom administracyjnym, w niewielkim stopniu zmniejszyła trudności związane z jego wdrażaniem. Odzwierciedleniem tych trudności jest liczba spraw podatkowych w zakresie tego podatku będących przedmiotem sądowej kontroli, w których od 1 maja 2004 r. NSA kierował pytania prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Należy przy tym zaznaczyć, że sprawy podatkowe, rozpoznawane w Izbie Finansowej NSA<sup>6</sup> stanowią od lat ok. 35% wpływu do tego Sądu, przy czym wśród tych spraw dominują sprawy z zakresu VAT.

Do końca maja 2023 r. NSA wydał 70 postanowień o skierowaniu pytania do TSUE. Z tego 59 takich postanowień zapadło podczas rozpoznawania spraw w Wydziale I Izby Finansowej NSA, zajmującym się sprawami VAT. Trzeba podkreślić, że sędziowie orzekający w tych sprawach nie mają problemów z występowaniem w tym trybie do TSUE. Traktują to jako normalną drogę do dochodzenia do prawidłowej wykładni przepisów o zharmonizowanym charakterze. Można nawet zauważyć, że obecnie przy pojawiających się wątpliwościach, które w szczególności ujawniają się w rozbieżnym orzecznictwie sądów pierwszej instancji, wolą wcześniej skierować pytanie do TSUE niż ryzykować błędną wykładnię, co już kilka razy się zdarzyło (np. przy uznaniu za element świadczenia złożonego leasingu – usługi ubezpieczenia przedmiotu tego leasingu, które zgodnie z wyrokiem TSUE z 17 stycznia 2013 r., w sprawie C-224/11, BGŻ Leasing sp. z o.o. powinno stanowić

<sup>4</sup> Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>5</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa 112.

<sup>6</sup> Szczegółowe dane statystyczne dotyczące wpływu spraw do NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych zawierają coroczne informacje o działalności sądów administracyjnych dostępne na stronach internetowych NSA.

świadczenie odrębne objęte zwolnieniem podatkowym). Konsekwencją zastosowania wykładni niezgodnej z prawem unijnym może być bowiem konieczność wznawiania postępowania przed NSA.

Po raz pierwszy NSA wystąpił z pytaniem prejudycjalnym postanowieniem z 31 lipca 2007 r., I FSK 1062/06. Problem, który Trybunał Sprawiedliwości rozstrzygnął wyrokiem z 15 stycznia 2009 r., C-502/07, dotyczył prawa państwa członkowskiego do wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego jako sankcji administracyjnej za naruszenie obowiązków w zakresie rozliczania tej dany w świetle wykładni art. 33 VI dyrektywy<sup>7</sup>.

Najwięcej pytań prejudycjalnych w zakresie podatku od towarów i usług odnosiło się do zagadnień związanych z:

- statusem podatnika podatku VAT, w szczególności na tle działalności jednostek samorządu terytorialnego,
- momentem powstania obowiązku podatkowego,
- zakresem zwolnień od podatku od towarów i usług,
- realizacją zasady neutralności tego podatku poprzez ochronę prawa do odliczenia u podatnika uwikłanego w oszustwo podatkowe z uwagi na należytą staranność i dobrą wiarę w prowadzeniu działalności gospodarczej.

W bieżącej praktyce orzeczniczej NSA dotyczącej VAT podstawowy problem stanowi rozpatrywanie obszernych aktów i w związku z tym pracochłonnych spraw, związanych z oszustwami podatkowymi i nadużyciem prawa do odliczenia podatku naliczonego, którym sprzyja konstrukcja tego podatku. Ponieważ NSA jako sąd administracyjny drugiej instancji, kontrolujący orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych, działa z kilkuletnim opóźnieniem w stosunku do czasu, w którym wystąpiły zdarzenia generujące zobowiązania podatkowe, obecnie nadal jeszcze rozpatrywane są sprawy podatkowe z okresu 2010–2015. W tym czasie powszechnym zjawiskiem były w ramach rozliczania się z podatku VAT tzw. oszustwa karuzelowe, mające charakter transgraniczny, bardzo często z wykorzystaniem podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT w Czechach lub na Słowacji. Orzecznictwo TSUE chroni w takich przypadkach zasadę neutralności podatku VAT dla przedsiębiorcy, który przypadkowo i nieświadomie został uwikłany w tego rodzaju proceder. Nie pozwala na pozbawienie takiego przedsiębiorcy prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli w działalności gospodarczej wykazał się należytą starannością (dobrą wiarą), co powinien zbadać sąd administracyjny, a wcześniej organy podatkowe.

Jednym z przykładów takich orzeczeń TSUE wydanych w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne NSA jest wyrok z 22 października 2015 r. w sprawie

<sup>7</sup> Pierwsze pytanie prejudycjalne polskiego sądu administracyjnego zostało przedstawione Trybunałowi Sprawiedliwości UE postanowieniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 maja 2005 r., III SA/Wa 679/0542. W odpowiedzi na to pytanie zapadło także pierwsze w sprawie polskiej orzeczenie TSUE oparte na ówczesnym art. 234 Traktatu ustanawiającego Wspólnoty Europejskie – wyrok z 18 stycznia 2007 r., C-313/05, w sprawie Brzeziński, dotyczący podatku akcyzowego nakładanego na sprowadzane samochody używane w związku z ich pierwszą rejestracją w Polsce.

C-277/14<sup>8</sup>. W wyroku tym TSUE stwierdził: „Przepisy [VI dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu krajowego”.

Innymi słowy to nie podatnik, ale budżet państwa powinien ponosić konsekwencje wplątania uczciwego przedsiębiorcy w oszustwo, jeśli ten ostatni nie uchybił wymogom rzetelnego wywiązywania się ze swoich obowiązków. Należy przy tym zaznaczyć, że to podejście TSUE stanowiło w początkowym okresie po przystąpieniu do Unii Europejskiej duże wyzwanie zarówno dla sądów administracyjnych, jak i organów administracji podatkowej. Po pierwsze, dlatego że wymagało odpowiedniej, zgodnej z tą linią orzecznictwa wspólnotowego, interpretacji przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w której wprost kwestii tej nie uregulowano. Po drugie, ze względu na zupełnie odmienne spojrzenie na problem konsekwencji nieświadomego lub niezawinionego udziału podatnika w oszustwie podatkowym w porównaniu z wcześniejszym podejściem do tego zagadnienia w polskim orzecznictwie. Do 2004 r. w tego rodzaju sprawach podatnik, którego kontrahenci nie rozliczali podatku od towarów i usług, tracił prawo do odliczenia podatku naliczonego, a poniesionej z tego tytułu szkody mógł dochodzić na drodze cywilnoprawnej od nieuczciwych kontrahentów. Nie była ona natomiast, tak jak jest obecnie z uwagi na zasadę neutralności, rekompensowana ze środków budżetowych. Odstąpienie od takiego podejścia do tego zagadnienia nie było proste również dlatego, że zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne nie były wcześniej przygotowane do oceny należytej staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej, od której TSUE uzależnił zachowanie nie tylko prawa do odliczenia podatku naliczonego, ale i innych korzystnych dla podatnika rozwiązań w zakresie rozliczania tej daniny.

W polskim prawie podatkowym, w tym w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, obowiązek podatkowy, z nielicznymi wyjątkami, powstaje z mocy prawa z dniem zaistnienia zdarzenia określonego w przepisach. Przepisy nie przewidują przy określaniu zobowiązania podatkowego uwzględniania subiektywnego nastawienia stron stosunku prawnego, z którym wiąże się podatek. Należy podkreślić, że obecnie przy stosowaniu przepisów krajowych odchodzi się od ich literalnej

<sup>8</sup> Wyrok TSUE z 22 października 2015 r., C-277/14, PPUH Stehcemp spółka jawna Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2015:719; zob. też M. Szubiakowski, *Faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący a prawo do odliczenia podatku VAT*, „Glosa” 2016, nr 2, s. 103–107.

wykładni, wykluczającej w opisanych w nich przypadkach prawo do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego<sup>9</sup>, na rzecz wykładni celowościowo-funkcjonalnej tych przepisów, modyfikującej ich treść o stanowisko wynikające z orzecznictwa TSUE, opartego na zasadach rządzących tą daniną. Warto przy tym zaznaczyć, że aktualnie konieczność dokonywania wykładni prounijnej niezmiennych przepisów podatkowych jest oczywista nie tylko dla sądów administracyjnych, ale również dla organów administracji podatkowej.

Ponadto od 15 lipca 2016 r. wprowadzono również do ustawy z dnia 11 marca 2003 r. o podatku od towarów i usług autonomiczną definicję nadużycia prawa, wprowadzoną z orzecznictwa TSUE<sup>10</sup>, która stanowi jeden z instrumentów mających zapobiegać wykorzystywaniu konstrukcji VAT do oszustw podatkowych.

Nie oznacza to jednak, że w ten sposób udało się w pełni wyeliminować problemy powstające w związku z wadliwie czy nieprecyzyjnie przeprowadzoną implementacją prawa unijnego. Można raczej odnotować, że proces ujawniania uchybień w tym zakresie ma charakter ciągły.

Przykładem z najnowszego orzecznictwa TSUE w tej materii, zainspirowanego pytaniem prejudycjalnym NSA, jest wyrok z 25 maja 2023 r. w sprawie C-114/22. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził, że „Artykuł 167, art. 168 lit. a/, art. 178 lit. a/ i art. 273 [dyrektywy 112], w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że: stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że podlegająca opodatkowaniu transakcja gospodarcza jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczności wykazania, iż zostały spełnione przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, tej transakcji jako pozornej lub, w przypadku gdy rzeczona transakcja została faktycznie dokonana, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej lub nadużycia prawa”. Orzeczenie to odnosi się do przepisu ustawy z dnia 11 marca 2003 r. o podatku od towarów i usług<sup>11</sup>, który

<sup>9</sup> Np. w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, gdy wystawione faktury lub odpowiadające im dokumenty stwierdzają czynności, które nie zostały w rzeczywistości dokonane przez ich wystawcę, ale inny podmiot, o czym nie wiedziała i nie mogła wiedzieć druga strona tych czynności – odbiorca faktury.

<sup>10</sup> Zgodnie z art. 5 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług: „4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1 (tj. czynności opodatkowane tym podatkiem – dopisek autora), wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. 5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy”.

<sup>11</sup> Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c/ ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie art. 58 (nieważność czynności) i 83 (pozorność oświadczenia woli) Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności.

wiązał prawo do odliczenia z instytucjami cywilnego prawa krajowego, co zostało uznane przez Trybunał za niedopuszczalne z uwagi na zharmonizowany charakter podatku od towarów i usług.

Kolejnym zagadnieniem, które od przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej wywołuje trudności w orzecznictwie związanym z VAT, jest status jednostek samorządu terytorialnego, przede wszystkim najniższego szczebla – gmin, jako podatników VAT i sposób rozliczania ich z tej daniny. Źródłem problemów w tej sferze jest podwójna rola jednostek samorządu terytorialnego jako organów władzy publicznej i podmiotów prowadzących w pewnym zakresie działalność gospodarczą. Rozwiązywaniu powstających w tym zakresie problemów nie sprzyja także nieprecyzyjna implementacja przepisów unijnych do prawa krajowego. W świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług jest niejasne, w jakich sytuacjach jednostki te występują w charakterze podatników VAT i w konsekwencji, które czynności przez nie podejmowane podlegają opodatkowaniu tą daniną. Wątpliwości także budzi, w jakim zakresie jednostkom tym przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, w szczególności przy wykonywaniu czynności o charakterze mieszanym, które związane są jednocześnie z ich aktywnością jako organów władzy publicznej, jak i prowadzoną w pewnym stopniu działalnością gospodarczą.

Przepis art. 15 ust. 6 ustawy stanowi: „Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”. Ta regulacja nie do końca odpowiada treści art. 13 dyrektywy 112, zgodnie z którym „Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”<sup>12</sup>.

Proste porównanie tych regulacji pokazuje, że krajowy ustawodawca uprościł i zniekształcił normę prawa unijnego, wprowadzając kryterium kwalifikujące działalność danego podmiotu publicznego jako podatnika VAT poprzez odwołanie się do czynności podejmowanych na podstawie umów cywilnoprawnych. W związku z tym stosowanie art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wymaga przy doko-

<sup>12</sup> W momencie przystępowania Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej podobną treść zawierał art. 4 ust. 5 VI dyrektywy, który stanowił wzorzec dla krajowego rozwiązania wprowadzonego do art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

nywaniu wykładni tego przepisu uzupełniania jej o wnioski wynikające z interpretacji art. 13 dyrektywy 112 dokonywanej przez TSUE.

Najnowsze przykłady takiego orzecznictwa, zainspirowanego pytaniami prejudycjalnymi NSA, dotyczą realizacji przez gminy programów współfinansowanych ze środków unijnych, dotyczących usuwania azbestu z nieruchomości mieszkańców<sup>13</sup> oraz montażu systemów odnawialnych źródeł energii na nieruchomościach mieszkańców<sup>14</sup>.

W pierwszym przypadku wątpliwości co do działania gminy jako podatnika VAT świadczącego usługi na rzecz mieszkańców dotyczyły zlecenia przez gminę podmiotowi gospodarczemu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, przy czym działalność taka była finansowana ze środków publicznych, nie miała na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie wiązała się z pobieraniem jakichkolwiek opłat od tych mieszkańców.

TSUE w wyroku w sprawie C-616/21 stwierdził, że „Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 [dyrektywy 112] należy interpretować w ten sposób, że: okoliczność zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych”.

W drugim przypadku problem dotyczył opodatkowania VAT dostawy towarów i świadczenia usług polegających na dostarczaniu i instalowaniu przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów odnawialnych źródeł energii (OZE) na rzecz jej mieszkańców, będących właścicielami nieruchomości, którzy na podstawie umowy cywilnoprawnej wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających część kosztów (najwyżej jedną czwartą), a pozostała część finansowana jest ze środków publicznych.

Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie C-612/21 przyjął, że „Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 [dyrektywy 112] należy interpretować w ten sposób, że: dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów odnawialnych źródeł energii na rzecz jej mieszkańców, będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i skutkuje zapłatą przez tych

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z 30 marca 2023 r. w sprawie C-616/21.

<sup>14</sup> Wyrok TSUE z 30 marca 2004 r. w sprawie C-612/21.

mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych”.

W obu przypadkach, w których wystąpiły odmienne stany faktyczne, TSUE, odpowiadając na pytania prejudycjalne, położył nacisk na kwestię, czy działalność prowadzona w tych sprawach przez jednostki samorządu terytorialnego – gminy może być uznana za działalność gospodarczą w świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy 112 i interpretującego go orzecznictwa. Podkreślił, że z uwagi na trudności w opracowaniu dokładnej definicji takiej działalności należy badać wszelkie okoliczności, w jakich jest ona prowadzona, dokonując indywidualnej oceny w odniesieniu do tego, co jest typowym zachowaniem przedsiębiorcy prowadzącego działalność w danej dziedzinie. Zwrócił przy tym uwagę, że przedsiębiorca dąży do stałego osiągania dochodu, a oferowane przez niego świadczenia mają charakter powtarzalny i trwałe. Tymi cechami nie charakteryzowały się działania podejmowane przez gminy przy realizacji programów dotyczących usuwania azbestu, jak i instalacji systemów OZE, co jeszcze powinny zweryfikować sądy krajowe. Z tego względu TSUE uznał, że nie jest konieczne w takim wypadku ustalanie, czy działalność taka byłaby wyłączona z opodatkowania wynikającego z wykonywania transakcji przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, o którym mowa w art. 13 ust. 1 dyrektywy 112, gdyż i tak nie ma ona charakteru działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT.

Te wyroki TSUE mają istotne znaczenie dla porządkowania orzecznictwa krajowego w szeregu spraw. Zaakcentowano w nich podstawową kolejność dokonywania oceny prawidłowości załatwiania spraw podatkowych, w których zaistniały wątpliwości co do statusu podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, podejmujących na rzecz mieszkańców różnorodne działania, wymagające częstokroć zawierania umów cywilnoprawnych. Zgodnie z orzecznictwem TSUE kluczowe jest badanie w takich sprawach, czy charakter czynności podejmowanych przez gminy wskazuje na prowadzenie działalności gospodarczej, która jest opodatkowana VAT. Natomiast nie jest istotna forma prawna, którą przybierają te czynności, co nieprawidłowo nadal wynika z obowiązujących polskich przepisów.

Przedstawione wyżej problemy stanowią ilustrację praktycznego wpływu orzecznictwa TSUE na stosowanie polskiego prawa w zakresie VAT. Nawet jeśli nie prowadzi ono wprost do zmian prawa krajowego, co byłoby rozwiązaniem optymalnym, to modyfikująco wpływa na jego wykładnię dokonywaną przez sądy administracyjne. To z kolei wymusza prawidłowe stosowanie prawa z uwzględnieniem elementu unijnego przez organy podatkowe kontrolowane przez te sądy.

### **Bibliografia załącznikowa:**

- Szubiakowski M., *Faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący a prawo do odliczenia podatku VAT*, Glosa 2016, nr 2  
Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna NSA w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021

## Summary

of the article: **Value added tax (VAT) as a European tax**

The purpose of the article is to present how the European nature of the Value Added Tax (VAT) is reflected in the jurisprudential practice of the Finance Chamber of the Supreme Administrative Court. The text presents the current state of cooperation between the Supreme Administrative Court and the CJEU, conducted by means of preliminary questions in those areas of legal regulation that currently pose the greatest problems in the interpretation and application of VAT regulations. These include cases related to the control of the jurisprudence of the courts of first instance concerning tax fraud, including of a cross-border, carousel nature, particularly in the aspect of the situation of taxpayers, referring to due diligence in the conduct of business (so-called good faith). The second group of cases causing jurisprudential difficulties, requiring interpretation of EU law, are those related to tax settlements of local government units, primarily municipalities. Carrying out a variety of activities, they act in a dual role – as public authorities and as business entities. Using these examples, it is shown how the CJEU's jurisprudence influences the interpretation of national law, whereby administrative courts, followed by the tax authorities, abandon the literal interpretation of regulations in favor of a purposive-functional interpretation that respects the harmonized nature of VAT.

**Keywords:** VAT, preliminary questions, CJEU, tax fraud, due diligence, municipality as a VAT taxpayer

Ryszard Pęk

[Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego]

## Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług działalności prowadzonej przez organy władzy publicznej na tle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego

**Streszczenie:** Co do zasady podmioty prawa publicznego nie są podatnikami podatku od towarów i usług, gdyż wykonując zadania własne polegające na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty nie prowadzą działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów dyrektywy 2006/112/WE oraz polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Jednakże za opodatkowaniem tej działalności przemawia sytuacja, gdy ich działalność upodabnia się swoim charakterem do działalności gospodarczej prowadzonej przez podmioty prywatne. W ramach tej działalności podmioty prawa publicznego nabywają towary i usługi oraz zbywają towary i świadczą odpłatnie usługi, czyli wykonują czynności, które podlegają opodatkowaniu. Za objęciem opodatkowaniem takiej działalności przemawia zasada powszechności podatku od towarów i usług, która wymaga, aby w miarę możliwości wszelka działalność gospodarcza podlegała opodatkowaniu tym podatkiem, oraz dążenie do uniknięcia wystąpienia zakłóceń konkurencji.

Przepisy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają regulacji wskazujących na konieczność potraktowania organów władzy publicznej jako podatników, w sytuacji gdy brak opodatkowania prowadzi do istotnego zakłócenia konkurencji. Polski ustawodawca przyjął natomiast zasadę, że jeżeli podmiot prawa publicznego działa na podstawie umów cywilnoprawnych, to brak opodatkowania prowadzi do istotnych zakłóceń konkurencji.

„Innymi podmiotami prawa publicznego” w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE, których działalność może podlegać opodatkowaniu, mogą być podmioty mające formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjnej, której kapitał jest wyłącznie publiczny, tj. posiadany w 100% przez podmiot prawa publicznego.

Rodzaj i sposób wykonywania przez podmioty prawa publicznego czynności oraz nabywanie towarów i usług, które mogą być wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej opodatkowanej działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, sprawia, że kwalifikacja zadań wykonywanych przez podmioty prawa publicznego wymaga każdorazowej dogłębnej analizy świadczonych usług lub nabywanych towarów.

**Słowa klucze:** podmiot prawa publicznego, podatek podatku od towarów i usług, zadania własna, działalność gospodarcza, zakłócenia konkurencji, prewspółczynnik

### 1. Uwagi wstępne

**P**rezentując w sposób syntetyczny problematykę będącą przedmiotem niniejszego artykułu, przypominają mi się słowa bardziej doświadczonej koleżanki – obecnie sędzi Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku, która – gdy rozpoczynałem przed 27 laty orzekanie „w sprawach

VAT-u”, na pytanie „co to jest podatek od towarów i usług” odpowiedziała: „VAT to najprostszy podatek, przecież to tylko naliczenie i odliczenie”. Może to rzeczywiście „prosty podatek”, z zastrzeżeniem jednak, że ocena ta nie dotyczy problemów związanych z opodatkowaniem działalności prowadzonej przez organy władzy publicznej.

Jak zaznaczył Rzecznik Generalny Trybunału Sprawiedliwości UE M. Szpunar we wprowadzeniu do opinii z 8 września 2016 r. w sprawie C-344/15<sup>1</sup>: „Opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (...) działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej może się wydawać pozbawione sensu. Powoduje to bowiem znaczne komplikacje administracyjne, bez widocznego efektu dla finansów publicznych, poza przesunięciem środków pieniężnych z jednego konta na inne. Dwa istotne powody przemawiają jednak za takim opodatkowaniem, w sytuacji gdy działalność podmiotów publicznych upodabnia się swoim charakterem do zwykłej działalności gospodarczej. Po pierwsze, zasada powszechności podatku VAT wymaga, by w miarę możliwości wszelka działalność gospodarcza podlegała opodatkowaniu tym podatkiem. Po drugie, jeżeli podmioty publiczne podejmują działalność na tych samych zasadach, na jakich prowadzą ją lub mogą ją prowadzić podmioty prywatne, lecz bez opodatkowania, dochodzi do różnego rodzaju zakłóceń konkurencji”.

Przypomnieć można, że podstawowa zasada opodatkowania działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego została przedstawiona w pierwszym akapicie art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE<sup>2</sup>. Z powyższego przepisu wynika, że co do zasady podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże podmioty te powinny być uznane za podatników podatku VAT, zgodnie z brzmieniem przepisu art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE, jeżeli prowadzą działalność, której brak opodatkowania prowadziłby do znaczącego zakłócenia konkurencji. Przyjmuje się przy tym, że „znaczące zakłócenie konkurencji” może wystąpić w sytuacji, gdy podmioty prawa publicznego prowadzą działalność, która może być uznana za konkurencyjną w stosunku do podmiotów prywatnych. Przy czym ocena ewentualnego naruszenia konkurencji powinna być dokonywana w każdej sprawie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności<sup>3</sup>.

Warto w tym miejscu nadmienić, że przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>4</sup> różnią się od przepisów wspólnotowych. Z art. 15 ust. 6 tej ustawy wynika wyłączenie organów władzy publicznej z grona podatników od towarów i usług, działających w tym charakterze. Przepis ten nie zawiera

<sup>1</sup> ECLI:EU:C:2016:661.

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

<sup>3</sup> Tak m.in. wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 19 stycznia 2017 r., C-344/15; ECLI:EU:C:2017:28.

<sup>4</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1570; dalej: ustawa o VAT.

regulacji wskazujących na konieczność potraktowania organów władzy publicznej jako podatników, w sytuacji gdy brak opodatkowania prowadziłyby do istotnego zakłócenia konkurencji. W miejscu tych zastrzeżeń w polskich przepisach znajduje się klauzula stanowiąca, że „organy władzy publicznej są podatnikami, wówczas gdy wykonują czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

Oznacza, to, że polski ustawodawca przyjął jako zasadę to, że jeżeli podmiot prawa publicznego działa na podstawie umów cywilnoprawnych, to brak opodatkowania prowadzi do istotnych zakłóceń konkurencji. W ten sposób przyznano status podatników podatku od towarów i usług organom władzy publicznej w całym zakresie, w jakim mogą one potencjalnie i hipotetycznie konkurować z podmiotami prywatnymi. Brak jest przy tym regulacji wskazujących na to, czy organy władzy publicznej będą podatnikami VAT, jeżeli wykonują czynności „konkurencyjne” na niewielką skalę.

## **2. „Janusowe” oblicze podmiotów prawa publicznego na przykładzie Gminy Wrocław**

Z uwag wstępnych wynika, że właściwe określenie zasad opodatkowania podatkiem VAT czynności wykonywanych przez podmioty prawa publicznego może być skomplikowane, w sytuacji gdy czynności te dotyczą działań, które znajdują się na styku prawa publicznego oraz prywatnego i są prowadzone w sferach, które mogą prowadzić do zakłóceń konkurencji w relacji do innych podmiotów, które prowadząc działalność gospodarczą są podatnikami podatku od towarów i usług. Pojawia się zatem pytanie, w jakich sytuacjach podmiot prawa publicznego, wykonując powierzone mu zadania własne, któremu mogą towarzyszyć czynności opodatkowane, tj. odpłatna dostawa i odpłatne świadczenie usług, działa jako podatnik od towarów i usług, tj. czy są to czynności, które wykonuje w ramach działalności gospodarczej.

Dylematy orzecznicze związane z opodatkowaniem podatkiem VAT działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego dobrze obrazuje opinia M. Bobeka – Rzecznika Generalnego Trybunału Sprawiedliwości UE z 22 lutego 2018 r. przedstawiona w sprawie C-665/16<sup>5</sup>.

We wprowadzeniu do opinii Rzecznik Generalny, wskazując na trudności z przypisaniem zakresu kompetencji podmiotom prawa publicznego, nawiązał do znanego w mitologii rzymskiej Janusa – boga z jedną głową o dwóch twarzach. Podkreślił, że dwoistość funkcji organów administracji szczebla regionalnego, które – w zależności od konkretnych zadań – działają jako organy samorządowe lub państwowe, nie jest niczym nowym, zwłaszcza w Europie Środkowej.

Specyfika sprawy będącej przedmiotem opinii była o tyle charakterystyczna, że – jak zauważył Rzecznik Generalny – nie dotyczyła „jednej głowy o dwóch twarzach”, lecz „jednej twarzy, ale o dwóch różnych głowach”. Problem, który był przedmiotem opinii i który został rozstrzygnięty wyrokiem TSUE z 13 czerwca

---

<sup>5</sup> Opinia Rzecznika Generalnego TSUE w sprawie C-665/16; ECLI:EU:C:2018:112.

2018 r.<sup>6</sup>, wiązał się bowiem z sytuacją, w której ten sam organ, tj. Prezydent Wrocławia działał jako organ reprezentujący Gminę Wrocław, tj. jednostkę samorządu terytorialnego oraz jednocześnie był reprezentantem Skarbu Państwa, wykonującym zadania z zakresu administracji rządowej.

Kontekst sprawy był dość szczególny, gdyż przedmiotem oceny była czynność polegająca na przeniesieniu na Skarb Państwa – w następstwie decyzji Wojewody Dolnośląskiego o wywłaszczeniu – prawa własności nieruchomości należących uprzednio do Gminy Wrocław i wypłacie Gminie odszkodowania za wywłączoną nieruchomość. Ponieważ odrębną decyzją Wojewoda Dolnośląski ustalił wysokość odszkodowania przysługującego Gminie za wywłączoną nieruchomość i zobowiązał Prezydenta Wrocławia do wypłaty Gminie tej kwoty, to Prezydent Wrocławia – jako reprezentant Skarbu Państwa – był obowiązany do wypłaty odszkodowania Gminie Wrocław, którą sam reprezentował.

W rezultacie Prezydent Wrocławia miał „dwie twarze”: w pierwszej kolejności był organem wykonawczym miasta i miał wszystkie kompetencje przyznane mu z mocy prawa, w tym kompetencję do zarządzania nieruchomościami, lecz jednocześnie był przedstawicielem Skarbu Państwa, zarządzającym wywłączoną nieruchomością należącą do Skarbu Państwa i zobowiązanym do wypłaty odszkodowania Gminie, której także był przedstawicielem.

We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym NSA przedstawił wątpliwości dotyczące szczególnego charakteru transakcji będącej przedmiotem zawisłej przed nim sprawy, tj. dostawy nieruchomości, uwzględniając zwłaszcza szczególną rolę odgrywaną przez strony tej transakcji.

Nie przedstawiając szczegółowo argumentacji zaprezentowanej w wyroku z 13 czerwca 2018 r. w sprawie C-665/16, można odnotować, że Trybunał Sprawiedliwości UE, wyjaśnił, że w świetle art. 2 ust. 1 lit. a/ oraz art. 14 ust. 2 lit. a/ dyrektywy 2006/112/WE transakcją podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jest przeniesienie własności nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wywłaszczający i wywłączaną gminę i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy.

Warto jednak odnotować, że Trybunał – przywołując orzecznictwo<sup>7</sup> – przypomniał, że działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu przepisów dyrektywy 2006/112/WE jest działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych co prywatni przedsiębiorcy. Podkreślił, że podmiot prawa publicznego może być zobowiązany na podstawie prawa krajowego do wykonywania określonej działalności o charakterze czysto gospodarczym w ramach

<sup>6</sup> Wyrok w sprawie C-665/16; ECLI:EU:C:2018:431.

<sup>7</sup> Wyrok z 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07; ECLI:EU:C:2008:505, pkt 2.

właściwego mu reżimu prawnego, podczas gdy ta sama działalność może być wykonywana równolegle przez podmioty prywatne, tak że nieopodatkowanie podatkiem od wartości dodanej tego podmiotu może skutkować pojawieniem się pewnych zakłóceń konkurencji.

Wyrok w sprawie C-665/16 oznaczał to, że Gmina Wrocław, posiadając „dwa” oblicza, była zobowiązana – jako podatnik VAT – do opodatkowania wyłączenia będącej jej własnością nieruchomości, gdyż czynność ta będąca dostawą towaru podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT. Prezydent Wrocławia – jako reprezentant Skarbu Państwa, był natomiast zobowiązany do wypłaty reprezentowanej przez siebie Gminie odszkodowania powiększonego o podatek należny z tytułu wykonania tej dostawy.

Gmina Wrocław – jako podatnik podatku od towarów i usług – wystąpiła także w postanowieniu TSUE z 20 marca 2014 r. w sprawie C-72/13<sup>8</sup>, w którym wyjaśniono, czy gmina, zbywając składniki majątkowe, występuje jako podatnik.

W sformułowanym pytaniu prejudycjalnym NSA zwrócił się o wyjaśnienie „Czy przepisy dyrektywy 2006/112/WE sprzeciwiają się opodatkowaniu podatkiem VAT czynności gminy polegających na sprzedaży nabytego z mocy prawa lub pod tytułem darmym, w szczególności w drodze spadkobrania lub darowizny, mienia – w tym nieruchomości, bądź wniesienia ich w formie aportu do spółek prawa handlowego?”

Trybunał Sprawiedliwości UE wyjaśnił, że dyrektywę 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej transakcji takich jak te zamierzone przez Gminę Wrocław (Polska), o ile sąd odsyłający stwierdzi, że transakcje te stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy oraz że nie są wykonywane przez rzeczoną gminę w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy. Jeśli jednak należałoby uznać te transakcje za wykonywane przez wspomnianą gminę działającą w charakterze organu władzy publicznej, to przepisy dyrektywy nie sprzeciwiałyby się ich opodatkowaniu, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że ich zwolnienie mogłoby prowadzić do znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy.

W uzasadnieniu postanowienia Trybunał podkreślił, że działalność wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych co działalność wykonywana przez prywatnych przedsiębiorców (pkt 19). Zaznaczył jednak, że nawet jeżeli podmioty te wykonują taką działalność w charakterze organów władzy publicznej, to należy je uznać za podatników zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 w sytuacji, gdyby wyłączenie ich z opodatkowania miało prowadzić do znaczącego zakłócenia konkurencji (pkt 20).

---

<sup>8</sup> LEX nr 1446628.

Trybunał Sprawiedliwości UE wyjaśnił, że „znaczące zakłócenie konkurencji” powinno być rozumiane jako zmierzające do ograniczenia zakresu wyłączenia z opodatkowania i nie powinno być interpretowane w sposób zawężający, podkreślając, że wyłączenie podmiotów prawa publicznego z opodatkowania jest dopuszczalne, o ile wynikałyby stąd jedynie nieznaczne zakłócenia konkurencji.

Zwrócił uwagę na wyrok z 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98<sup>9</sup>, w którym wyjaśniono, że podmioty prawa publicznego niekoniecznie są uznawane za podatników w odniesieniu do prowadzonych przez nie działalności, które nie są nieznaczne. Jedynie w przypadku, gdy podmioty te podejmują działalność lub realizują transakcję wymienioną w załączniku D do szóstej dyrektywy 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku<sup>10</sup>, może zostać uwzględnione kryterium niewielkiej skali tej działalności lub transakcji w celu, jeżeli prawo krajowe wykorzystuje przewidzianą w art. 4 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy możliwość wykluczenia ich ze zbioru podatników podatku od wartości dodanej, jeśli ich działalności są nieznaczne.

Z kolei w wyroku z 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07<sup>11</sup> TSUE wyjaśnił, że wyrażenie „prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji” powinno być interpretowane w ten sposób, że uwzględnia ono nie tylko aktualną konkurencję, ale także konkurencję potencjalną, o ile możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na rynek jest realna, a nie czysto hipotetyczna. Zwrócił jednak uwagę na to, że czysto teoretyczna możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na właściwy rynek, która to możliwość nie została poparta jakąkolwiek okolicznością faktyczną, jakąkolwiek obiektywną wskazówką ani też jakąkolwiek analizą rynku, nie może zostać zrównana z istnieniem potencjalnej konkurencji. Aby było to wykonalne, możliwość ta powinna być realna, a nie czysto hipotetyczna.

Można także wskazać na wyrok TSUE z 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 dotyczący organu władzy publicznej jako podatnika podatku VAT<sup>12</sup>, w którym wyjaśniono, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych powinno się interpretować w ten sposób, że instytucje prawa publicznego należy uważać za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nie tylko, gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na podstawie akapitów pierwszego lub czwartego wspomnianego przepisu prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz również gdy prowadziłoby ono do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.

<sup>9</sup> ECLI:EU:C:2000:691.

<sup>10</sup> Dz.Urz. UE L 1977.145.1.

<sup>11</sup> ECLI:EU:C:2008:505.

<sup>12</sup> ECLI:EU:C:2009:345.

### 3. Spółki komunalne – jako „inny podmiot prawa publicznego”

Wątpliwości związane z opodatkowaniem podatkiem VAT organów władzy publicznej wiążą się także z potrzebą zdefiniowania pojęcia „inny podmiot prawa publicznego”, które zostało użyte w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE. Wątpliwości te dotyczą działalności prowadzonej przez podmioty mające formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjnej, której kapitał jest wyłącznie publiczny, tj. posiadany w 100% przez podmiot prawa publicznego. Działalność ta polega na wykonywaniu przez te spółki powierzonych im przez podmiot prawa publicznego (gminę) zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności.

W niektórych przypadkach spółki te powoływały się na zasadę nieopodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego i domagały się, aby traktować je jako „inne podmioty prawa publicznego” w rozumieniu artykułu 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 WE.

Powyższa problematyka była przedmiotem wyroków TSUE z 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14<sup>13</sup> oraz z 22 lutego 2018 r. w sprawie C-182/17<sup>14</sup>.

Wyrok z 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14 był odpowiedzią na pytanie prejudycjalne złożone przez *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalia) i dotyczył opodatkowania podatkiem VAT działalności polegająca na świadczeniu na rzecz Autonomicznego Regionu Azorów przez spółkę akcyjną, w której ten podmiot publiczny posiadał 100% udziałów, usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia. Z tytułu wykonywanych usług spółka ta otrzymywała rekompensaty określone w umowie z tym podmiotem publicznym.

Trybunał wyjaśnił w tym wyroku, że „nawet jeśli założy się”, że spółka taka jest podmiotem prawa publicznego oraz że prowadzi działalność gospodarczą w charakterze organu władzy publicznej, to jednak z art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE wynika, że podmiot taki nie może zostać zwolniony z podatku VAT, jeżeli się uzna, że jego nieopodatkowanie prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

Istotne jest, że TSUE zwrócił uwagę na to, że ocena „ryzyka zakłócenia konkurencji” nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku, jak również w odniesieniu nie tylko do aktualnej konkurencji, ale także do konkurencji potencjalnej, o ile możliwość wejścia podmiotu prywatnego na odnośny rynek jest rzeczywista, a nie czysto hipotetyczna (pkt 74).

Powyższe stanowisko TSUE zostało doprecyzowane i rozwinięte w wyroku z 22 lutego 2018 r. w sprawie C-182/17, wydanym w wyniku pytania prejudycjalnego zadane przez *Kúria* (sąd najwyższy, Węgry). Wyrok ten dotyczył świadczonych na rzecz gminy przez tzw. spółkę komunalną usług polegających na zarządzaniu mieszkaniami i innymi nieruchomościami, utrzymaniu lokalnych dróg

<sup>13</sup> Wyrok z 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14; ECLI:EU:C:2015:733.

<sup>14</sup> Wyrok z 22 lutego 2018 r. w sprawie C-182/17; ECLI:EU:C:2018:91.

publicznych, zwalczaniu szkodników i powstrzymywaniu rozmnażania komarów, utrzymywaniu parków, przestrzeni publicznej oraz innych terenów zielonych, prowadzeniu zakładu utylizacji i usług utylizacyjnych oraz utrzymywaniu targowiska lokalnego.

W powyższym orzeczeniu TSUE, wskazując, że działalność taka stanowi odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu VAT, podkreślił, że na taką ocenę nie ma wpływu sytuacja, w której zakres autonomii spółki jest ograniczony w ten sposób, że kapitał spółki należy w 100% do gminy.

Trybunał Sprawiedliwości UE tytułem przykładu wskazał, że o istnieniu autonomii w stosunku do gminy stanowi całościowa ocena całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy. Przy tej ocenie należy uwzględnić takie okoliczności, jak: podleganie prawu cywilnemu, posiadanie pewnej autonomii w zakresie funkcjonowania i własnego zarządzania, brak możliwości dysponowania jakąkolwiek prerogatywą władztwa publicznego gminy przez spółkę, świadczenie usług także na rzecz osób trzecich, brak rzeczywistej kontroli sprawowanej przez gminę nad działalnością spółki, brak możliwości określenia wiążących wytycznych dla spółki przy realizacji zadań (zob. pkt 45–54).

Przestawiona wyżej problematyka była także przedmiotem orzecznictwa Naczelnego Sąd Administracyjny.

W sprawie zakończonej wyrokiem NSA z 21 grudnia 2021 r., I FSK 1060/21<sup>15</sup> spór dotyczył powierzonych spółce na podstawie umowy wykonawczej zadań własnych gminy, polegających na świadczeniu usług związanych z gospodarowaniem odpadami w zamian za rekompensatę pokrywającą ponoszone koszty. Spółka komunalna, kwestionując stanowisko uznające ją za podatnika podatku VAT, argumentowała, że powierzona jej działalność w zakresie gospodarowania odpadami wykonywana jest zgodnie ze ścisłymi wytycznymi uszczegółowionymi w umowie wykonawczej, przez co jest pozbawiona w tym zakresie swobody gospodarczej przysługującej podmiotom.

Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając powyższe stanowisko spółki w kontekście wytycznych wynikających z obu wskazanych wyżej wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE, zwrócił uwagę na to, że spółka, świadcząc te usługi, nie dysponowała jakąkolwiek prerogatywą władztwa publicznego. Wprawdzie jako osoba prawna prawa prywatnego posiadała pewną autonomię w stosunku do gminy w zakresie funkcjonowania i bieżącego własnego zarządzania, to jednak nie była „wystarczająco wkomponowana w ramy organizacyjne administracji publicznej tej gminy”.

Sąd zauważył także, że ta sama spółka nie kwestionowała tego, że świadcząc powierzone jej przez gminę usługi transportu publicznego, działa jako podatnik podatku VAT, i nie domagała się, aby w odniesieniu do tej części działalności traktować ją jako inny podmiot prawa publicznego. Spór dotyczył w tym przypadku tego, czy otrzymywana od gminy rekompensata pokrywająca 100% kosztów

<sup>15</sup> Wszystkie wyroki NSA powołane w niniejszym artykule są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych pod adresem: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

związanych ze świadczeniem przewidzianych w uchwale rady gminy ulgowych i bezpłatnych przejazdów stanowi dotację mającą bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług i podlega zaliczeniu do podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny, podzielając stanowisko przyjęte w wyrokach z 7 listopada 2018 r., I FSK 1692/16, z 30 stycznia 2019 r., I FSK 1673/16, z 15 października 2020 r., I FSK 706/18, z 27 sierpnia 2019 r., I FSK 1072/17 oraz z 22 czerwca 2021 r., I FSK 813/20<sup>16</sup>, przyjął, że rekompensaty otrzymywane z tytułu świadczenia przez operatora realizującego publiczną usługę transportową przejazdów bezpłatnych i ulgowych nie mogą być uznane za dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, zaliczane do podstawy opodatkowania, o której stanowi art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny za usługi świadczone przez tych operatorów.

W podanym wyżej kontekście należy jednak odnotować, że NSA postanowieniem z 16 czerwca 2023 r., I FSK 535/20, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej skierował do TSUE pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że rekompensata wypłacana odrębnemu podmiotowi (operatorowi) przez jednostkę samorządu terytorialnego za świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego wchodzi w zakres podstawy opodatkowania, o którym mowa w tym przepisie?”.

W uzasadnieniu – przywołując orzecznictwo TSUE i mając wątpliwości, czy jest ono prawidłowo odczytywane – NSA podkreślił, że chodzi w szczególności o to, czy dla odpowiedzi na zadane pytanie istotne jest wystąpienie bezpośredniego związku pomiędzy cenami biletów a uzyskiwaną rekompensatą, rozumianego jako bezpośrednia dopłata do biletów proporcjonalnie zmniejszająca ich cenę, czy też dla ustalenia takiego bezpośredniego związku wystarczające jest ustalenie, że bez rekompensat bilety musiałyby mieć wyższą cenę.

Wątpliwości powyższe wynikają pośrednio z orzecznictwa TSUE, który orzekł już, że „dotacja ryczałtowa na leczenie” stanowi świadczenie wypłacane w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane odpłatnie przez zakład opiekuńczo-leczniczy dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku na rzecz jego pensjonariuszy i wchodzi tym samym w zakres opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

W wyroku z 27 marca 2014 r. w sprawie C-151/13<sup>17</sup> TSUE przypomniał, że dotacje bezpośrednio związane z ceną transakcji podlegającej opodatkowaniu stanowią tylko jedną sytuację spośród wielu, o których mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. a/ szóstej dyrektywy, i że niezależnie od konkretnej sytuacji podstawą opodatkowania świadczenia usług jest w każdym wypadku wszystko co składa się na świadczenie wzajemne (pkt 30 i powołane tam orzecznictwo).

<sup>16</sup> Dz.Urz. UE C 2012.326.1.

<sup>17</sup> ECLI:EU:C:2014:185.

W orzeczeniu tym Trybunał zauważył, że aby świadczenie usług mogło być uznane za „odpłatne” w rozumieniu tej dyrektywy, nie wymaga ona, aby świadczenie wzajemne za taką usługę było uzyskane bezpośrednio od jej odbiorcy (pkt 34 i powołane tam orzecznictwo). Ponadto TSUE stwierdził, że okoliczność, że w sprawie w postępowaniu głównym bezpośrednim odbiorcą rozpatrywanych usług nie jest krajowa kasa ubezpieczenia zdrowotnego, która wypłaca dotację ryczałtową, ale ubezpieczony, nie prowadzi do zerwania bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem.

Naczelny Sąd Administracyjny, występując z pytaniem prejudycjalnym, zazna- czył, że w sprawie, w której występuje z pytaniem, bez wątplenia rekompensata nie odnosi się do zindywidualizowanej usługi przewozu na rzecz osoby, która korzysta z takich publicznych przewozów. Rekompensaty nie można bowiem przyporządkować konkretnemu nabywcy biletu, pasażerowi czy biletowi, gdyż służy ona pokryciu ujemnego wyniku finansowego netto działalności polegającej na świadczeniu usług publicznych. Z drugiej jednak strony dzięki rekompensacie odpłatność ze strony pasażerów jest niższa, bo w sytuacji, gdyby takiej rekompensaty nie było, to operator musiałby żądać znacznie wyższej ceny biletów.

#### **4. Ocena podatkowa usług świadczonych przez organy władzy publicznej w ramach wykonywania zadań własnych polegających na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty**

Każde działanie podejmowane przez gminę w imieniu własnym, na własną odpowiedzialność i finansowane z budżetu gminy, służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej, jest traktowane co do zasady jako działanie w charakterze organu władzy publicznej.

Problematykę dotyczącą opodatkowania czynności wykonywanych w ramach zadań własnych, polegających na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty, komplikuje jednak to, że podmioty te – w zależności od rodzaju czynności – z jednej strony traktują te czynności jako opodatkowane podatkiem VAT, aby skorzystać z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Z drugiej jednak strony, w podobnych przypadkach domagają się, aby nie traktować ich jako podatników VAT, gdyż to wiąże się z koniecznością opodatkowania prowadzonej działalności, tj. powiększeniem ceny towarów o podatek należny i obowiązkiem odprowadzenia tego podatku. Innymi słowy dla niektórych podmiotów prawa publicznego – w zależności od sytuacji, w której się znajdują – „opłaca się być podatnikiem VAT”. Dla innych może to się natomiast okazać „nieopłacalne”.

Dylematy orzecznicze dotyczą zwłaszcza sytuacji, w której podmiot prawa publicznego (np. gmina) wykonuje równocześnie działalność „mieszaną”, tj. podlegającą opodatkowaniu VAT i działalność leżącą poza zakresem stosowania przepisów ustawy o VAT.

W tym względzie Trybunał Sprawiedliwości UE, odpowiadając na pytanie prejudycjalne złożone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, w wy-

roku z 8 maja 2019 r. w sprawie C-566/17<sup>18</sup> podkreślił, że logika systemu wprowadzonego dyrektywą VAT opiera się na neutralności. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia tego podatku naliczonego. Natomiast gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku naliczonego od tych towarów lub usług służy unikaniu podwójnego opodatkowania.

W konsekwencji TSUE przyjął, że art. 168 lit. a/ dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej zezwalającej podatnikowi na pełne odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z nabyciem przez niego towarów i usług w celu prowadzenia zarówno działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego, która nie wchodzi w zakres stosowania VAT, ze względu na brak we właściwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału, które umożliwiłyby podatnikowi określenie części tego VAT naliczonego, którą należy uważać za związaną, odpowiednio, z jego działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego.

Przypomnieć można, że zgodnie z art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Jednak zgodnie z art. 173 ust. 2 akapit drugi lit. c/ dyrektywy państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na stosowanie lub zobowiązać go do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług.

Z orzecznictwa TSUE wynika, że na mocy tego przepisu państwa członkowskie mogą stosować w przypadku danej transakcji metodę lub kryterium przeznaczenia inne niż metoda oparta na wielkości obrotu. Warunkiem jest jednak, aby przyjęta przez te państwa metoda gwarantowała, eż ustalenie podlegającej odliczeniu części naliczonego podatku VAT będzie dokładniejsze niż wynikające z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu<sup>19</sup>.

W tym względzie Trybunał Sprawiedliwości UE wyjaśnił, że wybrana metoda nie musi być koniecznie najbardziej dokładną z możliwych, lecz musi ona zapewnić wynik dokładniejszy niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów<sup>20</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 czerwca 2018 r., I FSK 219/18, który dotyczył sposobu obliczenia tzw. prewspółczynnika dla prowadzonej przez

<sup>18</sup> ECLI:EU:C:2019:390.

<sup>19</sup> Wyrok z 8 listopada 2012 r. w sprawie C-511/10; EU:C:2012:689, pkt 24.

<sup>20</sup> Wyrok z 9 czerwca 2016 r. w sprawie C-332/14; EU:C:2016:417, pkt 33.

gminę działalności wodno-kanalizacyjnej, przyjął, że całokształt przepisów ustawy o VAT poświęconych określaniu proporcji odliczenia w przypadku wykonywania działalności o charakterze mieszanym wskazuje, że ustawodawca – mając na względzie różnorodność czynności dokonywanych przez podatnika – nie narzuca w tym względzie jakichkolwiek rozwiązań czy schematów, których stosowanie miałyby być obligatoryjne.

Kształtujące się na tle sposobu obliczenia prewspółczynnika orzecznictwo jest bogate. Problematyka jest niezwykle zróżnicowana, o czym świadczą chociażby wyroki dotyczące sposobu obliczenia prewspółczynnika VAT dla usług cmentarnych świadczonych przez gminy. Gmina wykonuje bowiem na cmentarzu zarówno odpłatne czynności podlegające opodatkowaniu VAT (usługi cmentarne), jak też czynności pozostające poza zakresem regulacji ustawy (nieodpłatne usługi cmentarne).

Wątpliwości orzecznicze pojawiły się w sytuacjach, w których działający w imieniu gminy zarządca cmentarza był zobowiązany do wykonywania nieodpłatnie czynności cmentarnych. W szczególności taki przypadek ma miejsce wówczas, gdy działający w imieniu gminy zarządca dokonał pochówku społecznego (np. osoby bezdomnej), za który nie otrzymał wynagrodzenia.

W tego typu przypadkach, tj. gdy świadczonym odpłatnie usługom cmentarnym towarzyszyły nieodpłatne usługi sprawienia pogrzebu, organy podatkowe kwestionowały zastosowanie przyjmowanego przez gminę klucza odliczenia wyliczonego według udziału liczby osób pochowanych na cmentarzach w danym roku odpłatnie (czynności opodatkowane VAT) w całkowitej liczbie osób pochowanych na terenie cmentarzy w danym roku. Przyjmowały, że gmina nie może ustalić odrębnej proporcji w odniesieniu do pojedynczego składnika swojego majątku, tj. odrębnie dla wydatków związanych z funkcjonowaniem cmentarzy.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 kwietnia 2021 r., I FSK 1276/18, zwrócił uwagę na to, że w odniesieniu do otrzymywanych przez gminę przychodów z tytułu zwrotu kosztów sprawienia pogrzebu nie występuje odbiorca usługi. Gmina wykonuje te czynności w ramach swych zadań własnych o charakterze obowiązkowym, a skoro nie są one usługą, to wykonuje te czynności w ramach działalności innej niż gospodarcza i w tym zakresie nie występuje ona w charakterze podatnika. Przyjęcie, że wydatki w zakresie sprawienia pogrzebu osobom bezdomnym nie służą wyłącznie działalności opodatkowanej, ale również innej działalności, uprawniało do wniosku, że gminie nie będzie przysługiwało prawo do pełnego odliczenia podatku VAT, gdyż w takim wypadku powinna obliczyć kwotę podatku naliczonego w sposób proporcjonalny, który powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez nią działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 marca 2023 r., I FSK 1784/19, rozstrzygnął kwestię dopuszczalności dokonywania odliczeń w zakresie VAT według indywidualnie wyliczonej przez gminę proporcji (ilościowo-powierzchniowej) w przypadku wydatków inwestycyjnych i bieżących związanych z prowadzeniem obiektu sportowego. Wyjaśnił, że w obiekcie mieszczą się basen, hale sportowe, siłownia, odnowa biologiczna oraz inne pomieszczenia i że świadczone są w nim zarówno usługi podlegające opodatkowaniu VAT, jak i usługi poza systemem VAT.

Gmina była w stanie określić ilość wszystkich osób, które korzystają z usług świadczonych w obiekcie sportowym, w tym ilość wejść podlegających opodatkowaniu i niepodlegających opodatkowaniu (na podstawie biletów, rejestracji, itp.).

Naczelný Sąd Administracyjny przyjął, że proponowany przez gminę klucz rozliczeń jest jasny, jednoznaczny i nie budzi zastrzeżeń. Metoda ta opiera się na proporcji ilościowej (ilości opodatkowanych wejść do obiektu sportowo-rekreacyjnego względem globalnie ujętych wejść do danego obiektu) skorygowanej o kryterium powierzchniowe obiektu (w wyliczeniach uwzględniono jedynie powierzchnię wykorzystywaną do celów sportowo-rekreacyjnych z wyłączeniem powierzchni biurowej).

## 5. Zakończenie

Zagadnienia prawne dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego wskazują na złożoność tej problematyki. Bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE wskazuje na potrzebę sięgania do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku od towarów i usług.

Cechy podatku od towarów i usług w sposób najbardziej pełny przedstawia treść art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, w którym postanowiono, że „zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT) polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem”.

Z przywołanej wyżej treści art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE wynika, że podstawowymi cechami konstrukcyjnymi podatku od towarów i usług jest: powszechność opodatkowania, neutralność, proporcjonalność do ceny towarów i usług i unikanie podwójnego opodatkowania, a także zapewnienie warunków konkurencji.

Te zasady, a zwłaszcza zasada powszechności podatku VAT oraz zapewnienie warunków konkurencji, wydają się najbardziej istotne przy rozstrzyganiu dylematów orzeczniczych powstałych w związku z prowadzoną przez organy władzy publicznej działalnością polegającą na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty. Kwalifikowanie zadań wykonywanych przez podmioty prawa publicznego, którą podejmują sądy administracyjne i Trybunał Sprawiedliwości UE, wymagają zatem każdorazowej dogłębnej analizy zakresu świadczonych usług lub nabywanych towarów.

## Bibliografia załącznikowa:

- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009  
Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021  
Mudrecki A., *Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, w: *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych*, red. A. Zalcewicz, Warszawa 2016

Pęk R., *Dylematy orzecznicze związane z opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego*, w: *Współczesne funkcje państwa wobec gospodarki. Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Kocowskiego*, red. K. Kiczka, W. Małecki, Wrocław 2022  
Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2019*, t. 1, Wrocław 2019

## Summary

of the article: **Value added tax treatment of activities carried out by public authorities in the light of the case-law of the Court of Justice of the European Union and of the Supreme Administrative Court of Poland**

As a general rule, public law entities are not taxpayers of value added tax, since in performing their own tasks of meeting the collective needs of the community they do not carry out economic activities within the meaning of Directive 2006/112/EC and the Polish Value Added Tax Act. However, the taxation of this activity is supported by the situation when their activities are similar in nature to economic activities carried out by private entities. As part of this activity, public law entities purchase goods and services and sell goods and provide services for a fee, i.e. perform activities that are subject to taxation. The inclusion of such activities in taxation is supported by the principle of universality of the goods and services tax, which requires that, as far as possible, all economic activities be subject to this tax, and the desire to avoid the occurrence of distortions of competition.

The provisions of the Polish Goods and Services Tax Act do not contain regulations indicating that public authorities should be treated as taxpayers when non-taxation would lead to a significant distortion of competition. Instead, the Polish legislator has adopted the principle that if a public law entity operates on the basis of civil law contracts, the lack of taxation leads to significant distortion of competition.

„Other entities governed by public law” within the meaning of the first paragraph of Article 13(1) of Directive 2006/112/EC, whose activities may be subject to taxation, may be entities having the form of a limited liability company or joint-stock company, the capital of which is exclusively public, i.e. owned 100% by the entity governed by public law.

The nature and manner in which public law entities carry out their activities, as well as the acquisition of goods and services, which can be used both for the purposes of the taxable economic activity performed and for purposes other than economic activity, makes the qualification of the tasks performed by public law entities, require each time an in-depth analysis of the services provided or goods acquired.

**Keywords:** public law entity, value added tax, own tasks, economic activity, distortion of competition, pre-factor

**SOUČASNÉ  
JUDIKATURNÍ PROBLÉMY  
SPRÁVNÍCH SOUDŮ  
POLSKA A ČESKÉ  
REPUBLIKY**

# TABLE OF CONTENTS

Preface .....	169
<i>Prof. dr hab. Jacek Chlebny (judge and president of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Challenges for to the refugee procedure in times of crisis at the border .....</b>	<b>173</b>
Summary .....	180
<i>JUDr. PhDr. Karel Šimka (judge and president of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic)</i>	
<b>How to successfully implement a strategic investment – example of nuclear power plants .....</b>	<b>182</b>
Summary .....	198
<i>Dr hab. Kazimierz Bandarzewski (judge of the Voivodeship Administrative Court in Cracow)</i>	
<b>Creation of a site occasionally used for bathing .....</b>	<b>199</b>
Summary .....	212
<i>Dr Mirosław Gdesz (judge of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw)</i>	
<b>Evolution of the simplified public roads construction rules regulated by the special-purpose Road Act .....</b>	<b>213</b>
Summary .....	226
<i>Dr Mariusz Kotulski (judge at the Voivodeship Administrative Court in Cracow)</i>	
<b>Simplification of procedures vs. restriction of parties' rights in so-called special-purpose acts .....</b>	<b>228</b>
Summary .....	237
<i>Marian Wolanin (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Legal aspects of the construction of critical infrastructure (procedural aspects of construction permits and resolution of conflicts of values) .....</b>	<b>238</b>
Summary .....	250
<i>JUDr. Barbara Pořízková (judge and vice-president of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic)</i>	
<b>Purpose of double taxation agreements .....</b>	<b>251</b>
Summary .....	263
<i>Dr Anna Dumas (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Double taxation agreements concluded between Poland and the Czech Republic in the casa-law of Polish administrative courts .....</b>	<b>264</b>
Summary .....	282
<i>Mgr. Ing. Lenka Bursíková (judge and vice-president of the Voivodship Court in Prague)</i>	
<b>Current case-law of the CJEU in the area of VAT in the practice of Czech administrative courts .....</b>	<b>283</b>
Summary .....	290
<i>Małgorzata Niezgodka-Medek (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Value added tax (VAT) as a European tax .....</b>	<b>291</b>
Summary .....	298
<i>Ryszard Pęk (judge of the Supreme Administrative Court of Poland)</i>	
<b>Value added tax treatment of activities carried out by public authorities in the light of the case-law of the Court of Justice of the European Union and of the Supreme Administrative Court of Poland .....</b>	<b>299</b>
Summary .....	311

# OBSAH

Úvod .....	169
<i>Prof. dr hab. Jacek Chlebny (soudce a předseda Nejvyššího správního soudu Polska)</i>	
<b>Výzvy pro řízení o uprchlících v době krize na hranici .....</b>	<b>173</b>
Summary .....	180
<i>JUDr. PhDr. Karel Šimka (soudce a předseda Nejvyššího správního soudu České republiky)</i>	
<b>Jak zvládnout strategickou stavbu – příklad jaderných elektráren .....</b>	<b>182</b>
Summary .....	198
<i>Dr hab. Kazimierz Bandarzewski (soudce Wojvodského správního soudu v Krakově)</i>	
<b>Zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání .....</b>	<b>199</b>
Summary .....	212
<i>Dr Mirosław Gdesz (soudce Wojvodského správního soudu ve Varšavě)</i>	
<b>Evoluce zjednodušených principů výstavby veřejných komunikací upravených ve speciálním silničním zákoně .....</b>	<b>213</b>
Summary .....	226
<i>Dr Mariusz Kotulski (soudce Wojvodského správního soudu v Krakově)</i>	
<b>Zjednodušení a omezení v tzv. speciálních zákonech .....</b>	<b>228</b>
Summary .....	237
<i>Marian Wolanin (soudce Nejvyššího správního soudu Polska)</i>	
<b>Právní aspekty výstavby strategické infrastruktury – řešení střetu hodnot .....</b>	<b>238</b>
Summary .....	250
<i>JUDr. Barbara Pořízková (soudce a místopředsedkyně Nejvyššího správního soudu České republiky)</i>	
<b>Účel smluv o zamezení dvojího zdanění .....</b>	<b>251</b>
Summary .....	263
<i>Dr Anna Dumas (Soudkyně Nejvyššího správního soudu Polska a předsedkyně Wojvodského správního soudu v Krakově)</i>	
<b>Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Polskem a Českou republikou v judikatuře správních soudů .....</b>	<b>264</b>
Summary .....	282
<i>Mgr. Ing. Lenka Bursíková (Soudkyně a místopředsedkyně Krajského soudu v Praze)</i>	
<b>Aktuální judikatura SDEU v oblasti DPH v praxi českých správních soudů .....</b>	<b>283</b>
Summary .....	290
<i>Małgorzata Niezgodka-Medek (soudce Nejvyššího správního soudu Polska)</i>	
<b>Daň z přidané hodnoty (DPH) jako evropská daň .....</b>	<b>291</b>
Summary .....	298
<i>Ryszard Pęk (soudce Nejvyššího správního soudu Polska)</i>	
<b>Zdanění činnosti vykonávané orgány veřejné moci daní z přidané hodnoty v kontextu judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu .....</b>	<b>299</b>
Summary .....	311



# ÚVOD

8. zasedání polsko-české pracovní skupiny soudců správních soudů se konalo ve dnech 11. až 13. června 2023 v Krakově. Setkání soudců Nejvyššího správního soudu Polské republiky a Nejvyššího správního soudu České republiky se stalo tradicí, která má historické opodstatnění a je založena na vůli ke konstruktivní a přátelské spolupráci. Napomáhá tomu podobný, často konvergentní, přístup soudců k aktuálním systémovým a právním problémům správního soudnictví v Evropě a k judikатурním problémům. Spolupráce navázaná v roce 2011 umožnila vytvoření platformy pro právní diskurs obohacený justičními zkušenostmi. Má to zvláštní význam pro další rozvoj víc než staletých tradic českého a polského správního soudnictví, historicky odkazujících na *acquis* rakouského správního soudu ve Vídni, kde – ve stejném období, před rokem 1918 – soudili pozdější první předsedové Nejvyššího správního soudu ČSR Ferdinand Pantůček (1863–1925) a polského Nejvyššího správního tribunálu Jan Sawicki (1859–1940).

Témata předchozích jednání byla zaměřena na obecné systémové otázky týkající se postavení, organizace a fungování českého a polského správního soudnictví, a také na efektivitu soudní kontroly veřejné správy. Soudci si vyměnili zkušenosti z uplatňování evropského práva a diskutovali o aktuálních a důležitých problémových otázkách vyskytujících se v soudní judikatuře v oblastech migračního práva, přístupu k veřejným informacím, ochrany osobních údajů a utajovaných informací, daňového práva, vysokého školství a územního plánování. Výsledky setkání, která se konají již více než deset let, byly zaznamenány v pokonferenčních monografiích vydaných polským Nejvyšším správním soudem v letech 2016 a 2018.

Tato publikace je souborem textů připravených účastníky posledního setkání českých a polských soudců správních soudů v Krakově. Byla to příležitost k výměně soudních zkušeností a názorů na evropské azylové právo a výzvy pro uprchlické řízení v krizových situacích (soudce SDEU Jan Passer, soudce Krajského soudu v Praze David Kryška, předseda Nejvyššího správního soudu Jacek Chlebny), smlouvy o zamezení dvojího zdanění (místopředsedkyně Nejvyššího správního soudu ČR Barbara Pořízková, předsedkyně Vojvodského správního soudu v Krakově a soudkyně NSA Anna Dumas), daň ze zboží a služeb jako daň evropskou (soudkyně Krajského soudu v Praze Lenka Bursíková, soudkyně NSA Małgorzata Niezgódka-Medek), a také právní a procesní aspekty výstavby strategické infrastruktury (předseda Nejvyššího správního soudu ČR Karel Šimka, soudce NSA Marian Wolanin, soudce Vojvodského správního soudu v Krakově Mariusz Kotulski). Prezen-

tace byly založeny na formě koreferátů, která umožnila identifikovat a diskutovat tyto aspekty analyzované problematiky, které potvrdily jak podobnosti, tak odlišnosti právní a soudní praxe v České republice a v Polsku. Diskuse zahájená během setkání v Krakově je doplněna studii předloženými k publikaci od soudce NSA Ryszarda Pęka, soudce Vojvodského správního soudu ve Varšavě Mirosława Gdesza a soudce Vojvodského správního soudu v Krakově Kazimierza Bandarzewského.

Publikace je dalším důležitým příspěvkem k vývoji polsko-české justiční spolupráce, a zároveň je potvrzením otevřeného a přátelského dialogu mezi soudci sousedních zemí. Publikované texty, zpracované z pohledu soudců správních soudů, kteří jsou často i zástupci právních věd v obou zemích, mohou být cenným kognitivním materiálem pro širší skupinu soudců a dalších zájemců o aktuální soudní problematiku, včetně soudců Slovenského správního soudnictví. Vzhledem k tomu, že se jednání v Krakově – jako pozorovatelé – poprvé zúčastnili předseda slovenského Nejvyššího správního soudu Pavol Naď a místopředseda Marián Trenčan.

Rád bych všem poděkoval za účast na loňském setkání polsko-české pracovní skupiny soudců správních soudů a za cenný příspěvek k přípravě této publikace. Mé zvláštní poděkování patří předsedovi NSS Karlu Šimkovi, s nímž mám tu čest udržovat tradici setkávání, kterou zahájili předsedové nejvyšších správních soudů České republiky a Polska – Josef Baxa a Roman Hauser, a v níž pokračovali jejich nástupci – předseda NSS Michal Mazanec a předseda NSA Marek Zirk-Sadowski. Doufám, že další konference soudců správních soudů budou příležitostí k rozšíření a prohloubení této spolupráce, a to i za účasti slovenských soudců.

*Předseda NSA Jacek Chlebny*

\*

Střední Evropa je specifický prostor. Víme, že existuje. Ale nevíme přesně, kde začíná ani kde končí – je západ Německa ještě ve Střední Evropě, anebo ne? A co severozápadní Rumunsko? Západ Ukrajiny? Německá část Švýcarska? Ať tak nebo onak, jsou země, jež do Střední Evropy lze počítat bez větších pochyb. Geograficky malé Česko, vklíněné z východu do Německa, takovou zemí určitě je. Polsko také, i když na rozdíl od Česka díky své velikosti, lidnatosti, historii a strategickému významu i díky geografickému rozkročení je také zemí pobaltskou i tak trochu východoevropskou.

Geografie je však jen jedním z aspektů, které vnímáme, řadíme-li určité státy radit do středoevropského prostoru. Tím dalším je historie, a zde jistě významnou roli hraje společné dědictví habsburské monarchie a obecně vliv německo-rakouské kultury, politiky a práva mezi počátkem novověku a 20. stoletím. I když osud Polska, jež před obnovením své státnosti v roce 1918 bylo po významnou dobu rozděleno mezi Prusko/Německo, Rakousko a Rusko, je v tomto ohledu složitější než Česka, jehož země byly od 16. století až do roku 1918 téměř čtyři staletí nepřetržitě součástmi habsburského soustátí, i v Polsku byl vliv rakouské a německé právní a administrativní kultury na vytváření moderního polského národa a poté na podobu nového polského národního státu zásadní.

Komunistická deviace mezi koncem II. světové války a rokem 1989 sice u obou států znamenala významný úpadek právní a administrativní kultury (v Česku větší než v Polsku, které si na sovětské imperiální moci na rozdíl od poddajného Československa i za komunistických dob leccos vyvzdorovalo). Byla však – doufejme – posledními více než 30 lety svobody zdárně překonána. Soudobé Polsko i Česko jsou sebevědomé a zdárně fungující právní státy, v nichž jsou lidská práva jednotlivců brána vážně a chráněna funkční a profesionálně fungující soudní mocí.

Jako členové Evropské unie řešíme stejné právní problémy jako Portugalsko, Francie, Švédsko či třeba Bulharsko nebo Litva. Ale naše právní kořeny a s tím spojené pojetí práva, role zákona, role soudce a soudní judikatury jsou v česko-polském vztahu přece jen významně bližší než třeba ve vztahu česko-portugalském. A právě proto si v debatách o právu spolu tak dobře rozumíme, stejně jako si rozumíme se Slováky, Rakušany, Němci, ale třeba i Maďary či Slovinci. Střední Evropa jako specifické společné dědictví v nás zůstává i v rámci velkého společenství států Evropské unie, v němž pro všechny – od západu na východ i od severu na jih – platí v určité míře to samé právo. Proto je dobré se právě spolu, tedy v česko-polském formátu či v jiných formátech založených na naší stredo-evropské blízkosti, potkávat a řešit společné právní problémy. Letní setkání v Krakově v roce 2023, již osmé svého druhu, opět ukázalo, jak užitečné a zajímavé takovéto debaty vždy jsou a že mohou jít do velké odborné hloubky.

Již se těším na další společnou polsko-českou debatu o právu, ideálně v příštím roce!

*Předseda NSS Karel Šimka*



Prof. dr hab. Jacek Chlebny

[Lodžská univerzita;

soudce a předseda Nejvyššího správního soudu Polska;

OID: <https://orcid.org/0000-0002-4955-478X>]

## Výzvy pro řízení o uprchlících v době krize na hranici<sup>1</sup>

**Shrnutí příspěvku:** V článku byl prezentován význam navrhovaného Nového paktu o migraci a azylu pro kontrolu masové migrace a hybridní války na hranici. Povinnost chránit vnější hranici EU je nutno vyvážit s právem cizince na získání mezinárodní ochrany. Řízení na hranici mohou být správnou odpovědí na krizi na polsko-běloruské hranici. Jejich základní hodnota spočívá v zaručení práva uprchlíka na individuální řízení se zachováním zásady *non-refoulement*, na druhou stranu pak umožňuje minimalizovat ohrožení bezpečnosti státu, které vyvolává nekontrolovaná migrace.

**Klíčová slova:** hybridní válka, řízení na hranici, přístup k řízení ve věci udělení ochrany, prověřování, navrácení cizince na hranici, prověřování státních příslušníků třetích států na vnějších hranicích

### 1. Omezení práv cizinců překračujících hranici nelegálně a hromadně

**M**asivní příliv migrantů na polsko-běloruské hranici vedl k tomu, že do polského právního řádu byly zavedeny právní úpravy omezující práva cizinců, kteří hranici překračují ilegálně<sup>2</sup>. V nařízení ministra vnitra a státní správy ze dne 20. srpna 2021 byla Pohraniční stráž udělena pravomoc vracet cizince překračující polsko-běloruskou hranici mimo hraniční přechody<sup>3</sup>. Dalším krokem byla novelizace ustanovení zákonů týkajících se cizinců<sup>4</sup>. Na základě čl. 303b zákona o ci-

<sup>1</sup> Publikace vznikla v souvislosti s uskutečněním výzkumného projektu realizovaného na základě rozhodnutí ředitele Národního vědeckého centra č. DEC-2020/37/B/HS5/00975. Text příspěvku byl připraven k tisku před přijetím Nového paktu o migraci a azylu.

<sup>2</sup> Více na téma změn v polských předpisech zavedených v souvislosti se situací na polsko-běloruské hranici viz: J. Chlebny, *Zawrócenie cudzoziemca na granicy [Navrácení cizince na hranici]*, „Vědecké svazky správního soudnictví“ 2023, č. 5, s. 9–30.

<sup>3</sup> Nařízení ministra vnitra a státní správy ze dne 20. srpna 2021, kterým se mění nařízení o dočasném pozastavení nebo omezení pohraničního styku na některých hraničních přechodech (Sb. pol. 1536). Na základě § 3 odst. 2b novelizovaného nařízení ze dne 13. března 2020 (Sb. z roku 2023, pol. 1403; dále: hraniční nařízení) získali příslušníci Pohraniční stráže pravomoc vracet zpět na státní hranici cizince, kteří byli nalezeni mimo územní dosah hraničního přechodu. Vojvodský správní soud v Bělostoku zpochybnil zákonnost jednání Pohraniční stráže a konstatoval, že § 3 odst. 2b hraničního nařízení nemůže být základem pro navrácení cizinců, protože toto ustanovení bylo vydáno mimo meze zákonného zmocnění, např. rozsudky Vojvodského správního soudu v Bělostoku z 15. září 2022, II SA/Bk 492/22 (pravomocný; viz rozsudek NSA z 9. ledna 2024, II OSK 2749/22), z 13. dubna 2023, II SA/Bk 145/23 (pravomocný, nebylo proti němu podáno odvolání k NSA) a rozsudek z 30. května 2023, II SA/Bk 244/23 (pravomocný, nebylo proti němu podáno odvolání k NSA). Stížnostem podávaným cizinci proti úkonům navrácení na hranici Vojvodský správní soud v Bělostoku opakovaně vyhověl. Soud konstatoval neúčinnost napadeného úkonu a porušení zásady *non-refoulement* a zákazu hromadného vyhošťování.

<sup>4</sup> Na základě zákona ze dne 14. října 2021 o změně zákona o cizincích a některých jiných zákonů (Sb. pol. 1918) byla přidána dvě ustanovení: čl. 303b do zákona ze dne 12. prosince 2013 o cizincích

zincích (ZoC) získal velitel služebny Pohraniční stráže pravomoc vydat usnesení prikazující opuštění Polska cizinci zadrženému neprodleně po nezákonném překročení hranice ve spojení se zákazem opětovného vstupu na území Polské republiky a jiných států schengenského prostoru. Žádost o udělení mezinárodní ochrany podaná za takovéto situace je na základě čl. 33 odst. 1a zákona o poskytování ochrany cizincům (ZoUCO) ponechávána bez projednání, ledaže cizinec přicestoval bezprostředně z území, na kterém byl jeho život nebo svoboda ohroženy nebezpečím pronásledování nebo vážné újmy, uvedl věrohodné důvody pro svůj nezákonný vstup a požádal o mezinárodní ochranu bezprostředně po překročení hranice. Výkon nových pravomocí udělených orgánům nesmí porušovat zásadu *non-refoulement*<sup>5</sup>. Usnesení vydané na základě čl. 303b ZoC, zahrnující příkaz k opuštění území Polska, by v souvislosti s tím mělo obsahovat zjištění, ze kterých vyplývá, že nedochází k porušení zásady *non-refoulement*. Úkony prováděné na hranici by současně měly zajistit, aby imigranti ohrožující bezpečnost státu nebyli na území Polska vpuštěni<sup>6</sup>.

Pokusem o komplexní právní úpravu migrace a poskytování ochrany cizincům je navrhovaný Nový pakt o migraci a azylu<sup>7</sup>. Z hlediska otázek komentovaných v textu a krize na polsko-běloruské hranici má nejzásadnější význam možnost provádění tzv. prověřovacího řízení<sup>8</sup>, které předchází řízení o udělení mezinárodní ochrany<sup>9</sup>, spolu s mechanismem solidarity a určení státu příslušného k posouzení žádosti<sup>10</sup>. Forma

---

(Sb. z 2024 pol. 796 v platném znění), dále jen: ZoC, a čl. 33 odst. 1a do zákona ze dne 13. června 2003 o udělování cizincům ochrany na území Polské republiky (Sb. z roku 2023 pol. 1504), dále jen: ZoUCO.

<sup>5</sup> Dodržování zásady *non-refoulement* vyžaduje čl. 33 odst. 1 Úmluvy o právním postavení uprchlíků přijaté v Ženevě dne 28. července 1951 (Sb. z roku 1991 č. 119, pol. 517), dále jen Ženevská úmluva, a čl. 3 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod přijaté v Římě dne 4. listopadu 1950, která byla následně změněna Protokoly č. 3, 5 a 8 a doplněna Protokolem č. 2 (Sb. z roku 1993 č. 61, pol. 284 v platném znění), dále jen: EÚLP. Na téma zdrojů zásady a jejího významu pro cizince nacházející se na hranici, především v rozsahu přístupu k řízení, viz: J. Chlebny, *Postępowanie w sprawie nadania statusu uchodźcy [Řízení ve věci udělení statusu uprchlíka]*, Varšava 2011, s. 115–128 a V. Moreno-Lax, *Accessing Asylum in Europe, Extraterritorial Border Controls and Refugee Rights under EU Law*, Oxford University Press 2017, s. 286.

<sup>6</sup> Cizinci ilegálně překračující hranice od poloviny roku 2021 přitom využívali aktivní podpory běloruských úřadů. Tuto skutečnost potvrzují četné informace v tisku a zprávy, včetně zpráv nevládních organizací a představitelů Evropské unie, např. vyjádření předsedkyně Evropské komise Ursuly von der Leyenové z 15. září 2021: *Let's call it what it is: it is a hybrid attack*, <https://eng.lsm.lv/article/politics/politics/ursula-von-der-leyen-lets-call-it-what-it-is-it-is-a-hybrid-attack.a421427/> (přístup: 20. prosince 2023).

<sup>7</sup> Viz sdělení Komise COM(2020) 609 final z 23. září 2020 o novém paktu o migraci a azylu, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52020DC0609>. V textu zmíněné návrhy nařízení tvořící pakt jsou k dispozici na stránkách <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html> (přístup: 20. prosince 2023).

<sup>8</sup> Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady, kterým se zavádí prověřování státních příslušníků třetích zemí na vnějších hranicích a mění nařízení (ES) č. 767/2008, (EU) 2017/2226, (EU) 2018/1240 a (EU) 2019/817 (COM/2020/612 konečná verze), dále jen: nařízení COM/2020/612.

<sup>9</sup> Změněná žádost týkající se nařízení Evropského parlamentu a Rady o zavedení společného postupu pro mezinárodní ochranu v Unii a o zrušení směrnice 2013/32/EU (2016/0224/COD), verze z 13. června 2023, dále jen nařízení o zavedení společného postupu ve věci uprchlíků.

<sup>10</sup> Žádost týkající se nařízení Evropského parlamentu a Rady o řízení azylu a migrace a o změně směrnice Rady (ES) 2003/109 a navrhované nařízení (EU) XXX/XXX [Azylový a migrační fond], verze z 23. června 2023, dále jen: návrh nařízení o řízení azylu a migrace. V případě jeho vstupu v platnost

nařízení navrhovaných právních úprav znamená jejich přímé a jednotné uplatňování v členských státech. Na rozdíl od směrnic EU totiž nařízení nevyžadují transpozici do vnitrostátního práva. Přímoú podporou pro řešení krize na vnějších hranicích unie v Lotyšsku, Litvě a Polsku bude, v případě přijetí, nařízení Evropského parlamentu a Rady o řešení situací účelového využívání migrantů v oblasti migrace a azylu (COM/2021/890 v konečném znění), které stanoví možnost výjimek z některých pravidel řízení o uprchlících plynoucích z práva Unie pro země, v nichž dochází k účelovému využívání migrantů<sup>11</sup>.

Právo cizince požádat o mezinárodní ochranu na státní hranici nebo v tranzitních prostorách, a to i v případě, že cizinec hranici překročil nelegálně, je obecně uznáváno<sup>12</sup>. Cizinci však nemají neomezené právo volby, kde hranici překročí, aby požádali o mezinárodní ochranu, ani nemají absolutní právo na individuální rozhodnutí obsahující zákaz vstupu nebo příkaz opustit území státu. Takové stanovisko našlo odůvodnění v rozsudku Velkého senátu ESLP ve věci *N.D. a N.T. proti Španělsku*, ve kterém soud stanovil podmínky vylučující odpovědnost státu za navrácení cizinců na hranicích bez provedení individuálních řízení v souvislosti s námitkou porušení zákazu hromadného vyhošťování cizinců<sup>13</sup>. Ve světle uvedeného

---

nahradí dublínské nařízení, zavede mechanismus solidarity a určí společný rámec v rozsahu řízení azylu a migrace v EU, včetně relokace (čl. 44a nařízení).

<sup>11</sup> Nadále se jedná o nerealizovaný návrh navzdory tomu, že od začátku krize uplynuly dvě léta. Návrh nařízení byl v červenci 2023 kritizován nevládními organizacemi patřícími k European Council of Refugees and Exiles, které konstatovaly, že řešení obsažená v návrhu jsou příliš velkými odchylkami od platných předpisů EU a ignorují práva cizinců zneužívaných a poškozených úřady třetího státu, viz: prohlášení na webových stránkách ECRE: <https://ecre.org/joint-statement-ngos-call-on-member-states-and-european-parliament-go-no-lower-reject-the-use-of-legal-loopholes-in-eu-asylum-law-reforms/> (přístup: 20. prosince 2023).

<sup>12</sup> Bod 58 rozsudku SDEU z 16. listopadu 2021, *Komise/Maďarsko*, C-821/19, EU:C:2021:930; bod 136, rozsudek SDEU z 30. června 2022, C-72/22 PPU, *M.A.*, EU:C:2022:505. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/32/EU ze dne 26. června 2013 o společných řízeních pro přiznávání a odnímání statusu mezinárodní ochrany (přepřpracované znění) (Úř. věst. EU L. z roku 2013 č. 180, str. 60), dále jen: procedurální směrnice 2013/32/EU, rozsahem uplatnění zahrnuje žádosti o udělení mezinárodní ochrany, které byly podány na území, včetně hranice, teritoriálních vod nebo tranzitních zón členských států, avšak neuplatní se na žádosti o diplomatický či územní azyl podané na zastupitelských úřadech členských států (čl. 3 odst. 1 a 2 procedurální směrnice 2013/32/EU). Zde je nutno upozornit na to, že ustanovení zákona ze dne 13. června 2003 o udělování cizincům ochrany na území Polské republiky (Sb. z roku 2022 pol. 1264 v platném znění), dále jen zákon o udělování cizincům ochrany nebo ZoUCO, nestanoví možnost podat žádost o mezinárodní ochranu na polských zastupitelských úřadech.

<sup>13</sup> Rozsudek velkého senátu ESLP z 13. února 2020 ve věci *N.D. a N.T. proti Španělsku*, stížnosti č. 8675/15 a 8697/15, dále také jako věc *N.D. a N.T.* Cizinci namítli současné porušení čl. 3 a čl. 13 EÚLP, samostatné porušení čl. 4 Protokolu č. 4 k EÚLP a porušení tohoto předpisu ve spojení s čl. 13 EÚLP, kdy tvrdili, že jejich navrácením do Maroka došlo k porušení zákazu hromadného vyhoštění a nebyl jim zaručen účinný opravný prostředek ve smyslu čl. 13 EÚLP v souvislosti s námitkou porušení čl. 3 EÚLP (§ 3 odůvodnění). Soud rozhodující v rámci velkého senátu konstatoval, že španělské úřady neporušily čl. 4 Protokolu č. 4 k EÚLP a čl. 13 EÚLP tím, že ilegální migranti byli vyhoštěni (navráceni) do Maroka navzdory jejich vůli. Výstavba zdi (bariéry) proti ilegálním migrantům však neomezuje zásadu územní odpovědnosti státu (čl. 1 EÚLP) za porušení EÚLP (§ 109–110 odůvodnění). R. Rogala výstižně zdůrazňuje, že ve věci *N.D. a N.T.* byly formulovány standardy pro zákaz hromadného vyhoštění, které však negarantují soulad s čl. 3 EÚLP, viz: R. Rogala, *Prawo cudzoziemca do ubiegania się na granicy o udzielenie ochrony międzynarodowej [Právo cizince požadovat na hranici udělení mezinárodní*

rozhodnutí je pro posouzení námitky porušení čl. 4 Protokolu č. 4 k EÚLP nezbytné provést dvouetapový test<sup>14</sup>. Nejprve je nutno zjistit, zda má cizinec možnost využít efektivní a zákonné řízení (*genuine and effective access to means of legal entry*), což ve vztahu k situaci na pozemní hranici souvisí s dostupností pro cizince hraničních přechodů, na kterých je možné požádat o udělení mezinárodní ochrany. Ve druhé etapě je nutno zjistit, zda to, že cizinec nevyužil dostupná zákonná řízení, je objektivně odůvodněné (*there were cogent reasons not to do so which were based on objective facts for which the respondent State was responsible*). Španělské úřady zákaz hromadného vyhošťování cizinců neporušily, protože dotyční měli možnost podat žádosti o udělení mezinárodní ochrany na vyznačených hraničních přechodech nebo na zastupitelských úřadech. Za případné komplikace s přicestováním na místa legálního překročení hranice mohly být zodpovědné výhradně marocké úřady<sup>15</sup>. Poslední z uvedených konstatování může mít význam pro posouzení situace na polsko-běloruské hranici, pokud budeme vycházet z toho, že běloruské úřady jsou zodpovědné za znemožnění cizincům podat žádosti na hraničním přechodu a jejich nasměrování na místa, která k překračování hranice nejsou určena. Význam věci *N.D. a N.T.* spočívá v uznání, že vrácení cizinců bez provedení individuálního řízení je přípustné, pokud překračují hranici na místě k tomu neurčeném, navzdory možnosti využít legální hraniční přechody.

## 2. Prověřování a jiná řízení na hranici

Uplatňování řízení na hranici je přípustné mimo jiné v případě velkého počtu žádostí podávaných na hranici nebo v tranzitním prostoru pod podmínkou, že žadatelům bude zajištěno ubytování na místech nacházejících se v blízkosti hranice nebo tranzitního prostoru (čl. 43 odst. 3 procedurální směrnice 2013/32/EU). Hraniční řízení nesmí trvat déle nežli čtyři týdny a v případě překročení této lhůty musí být žadateli povolen vstup na území členského státu za účelem projednání jeho žádosti (čl. 43 odst. 2 procedurální směrnice 2013/32/EU). Polské předpisy nestanoví uplatňování hraničních řízení. Proto lze mít pochybnosti o tom, zda v případě transpozice procedurální směrnice 2013/32/EU by v ní stanovené krátké lhůty na projednání žádosti byly efektivní odpovědí na krizi vyvolanou hybridní válkou. Realističtější řešení v tomto ohledu obsahují některá ustanovení Nového paktu o migraci a azylu. Mimo jiné se v nich navrhuje, aby ve vztahu k cizinci nacházejícímu se na hranici byly provedeny předběžné úkony zaměřené na určení příslušného řízení, jehož výsledek mu umožní vstup na území státu, anebo vyústí

ochrany], „Evropský soudní přehled“ 2021, č. 11, s. 18. Na věc *N.D. a N.T.* soud navazuje v pozdějších věcech v souvislosti s projednáváním jiných stížností na porušení čl. 4 Protokolu č. 4 k EÚLP, např. bod 106 rozsudku ESLP z 30. března 2023, *J.A. a další proti Itálii*, stížnost č. 21329/18.

<sup>14</sup> § 201, § 209–211 odůvodnění ve věci *N.D. a N.T.*

<sup>15</sup> „This does not, however, imply a general duty for a Contracting State under Article 4 of Protocol No. 4 to bring persons who are under the jurisdiction of another State within its own jurisdiction. In the present case, even assuming that difficulties existed in physically approaching this border crossing point on the Moroccan side, no responsibility of the respondent State for this situation has been established before the Court” – § 221 odůvodnění ve věci *N.D. a N.T.*

v odepření vstupu nebo ve výkon rozhodnutí o zavázání cizince k návratu. K tomuto účelu má sloužit tzv. prověřování státních příslušníků třetích zemí, které se provádí před povolením cizinci vstupu na území členského státu. Zásady provádění prověřování obsahuje návrh nařízení, kterým se zavádí prověřování COM/2020/612<sup>16</sup>. Prověřování se bude mimo jiné týkat státních příslušníků třetích zemí, kteří vnější hranici překročili nedovoleným způsobem nebo o mezinárodní ochranu požádali během odbavení na hranici, kdy přitom nesplňovali podmínky pro vstup. Účelem prověřování je identifikace státních příslušníků třetích zemí a zjištění, zda nejsou ohroženi pro vnitřní bezpečnost, a v příslušných případech rovněž zjištění jejich zdravotního stavu. Prověřování může být provedeno rovněž na území státu, pokud státní příslušník třetího státu nebyl podroben kontrole na vnější hranici (čl. 5, čl. 6 nařízení COM/2020/612). Během prověřování na vnější hranici by státním příslušníkům třetího státu neměl být povolen vstup na území členského státu (čl. 4 nařízení COM/2020/612). Po jeho provedení je ve vztahu ke státnímu příslušníku třetího státu uplatňováno příslušné řízení, např. za účelem prikázání návratu, relokace nebo projednání žádosti o udělení mezinárodní ochrany (čl. 14 nařízení COM/2020/612). Správné uplatňování prověřování a ochranu základních práv osob, kterých se prověřování týká, má zajistit „nezávislý monitorovací mechanismus“ zřízený členskými státy (čl. 7 odst. 2 nařízení COM/2020/612). Z návrhu nařízení ani z jeho odůvodnění nevyplývá povinnost zřízení soudní kontroly ve vztahu k úkonům prováděným během prověřování, a především k jejich výsledku, což již vzbudilo pochybnosti v literatuře s ohledem na standard ochrany vyplývající ze čl. 47 Listiny základních práv<sup>17</sup>. Pokud se jedná o uváděné pochybnosti, je nutno podotknout, že zavedení soudní kontroly výsledku prověřování bude mařit jeho účel – rychlé určení druhu řízení, kterému by měl být cizinec podroben. Zdá se, že soudní kontrola v další etapě, po ukončení prověřování, např. ve vztahu k rozhodnutí ve věci žádosti o udělení ochrany, poskytuje dostatečnou ochranu práv cizince.

Lhůty k provedení prověřování jsou velmi krátké. Na hranici musí být ono provedeno neprodleně a ukončeno v průběhu 5 dnů od zadržení v blízkosti vnější hranice nebo dostavení se na hraniční přechod, a za výjimečných okolností tato lhůta může být prodloužena o dalších 5 dnů, zatímco lhůta pro kontrolu na území státu je kratší a činí 3 dny (čl. 6 odst. 3 a 5 nařízení COM/2020/612). Mohou se objevit pochybnosti, zda takto krátké lhůty umožní zjistit důvody ohrožení vnitřní bezpečnosti, ale zdají se být dostačující pro určení příslušného řízení, kterému bude cizinec podléhat, a především zda je nutno cizinci vstup odepřít, zda je nutno provést návratové řízení nebo řízení ve věci udělení mezinárodní ochrany nebo relokace v rámci mechanismu solidarity (čl. 14 nařízení COM/2020/612). Nařízení týkající se prověřování COM/2020/612 stanoví, že určení zásad omezování (zbavování) svo-

<sup>16</sup> V odůvodnění návrhu bylo poukázáno na nutnost rychlé identifikace cizinců, kteří pravděpodobně ochranu na území EU nezískají, a současně bylo poukázáno na nárůst počtu migrantů ze 14% v roce 2015 na 57% v roce 2018, kdy tito migranti pocházeli ze zemí, u jejichž občanů je ukazatel přiznávání azylu nižší než 25%.

<sup>17</sup> M. den Heijer, *The pitfalls of border procedure*, „Common Market Law Review“ 2022, vol. 59, s. 658.

body cizince spolu s podmínkami pro zadržování žadatelů o udělení mezinárodní ochrany je ponecháno na vnitrostátním právu, což rovněž vzbuzuje pochybnosti<sup>18</sup>.

Součástí paktu, která je úzce spjata s prověřováním na hranici, je návrh nařízení týkající se společného postupu ve věci uprchlíků, který rozšiřuje základy uplatňování řízení na hranici ve srovnání s procedurální směrnicí 2013/32/EU<sup>19</sup> a za určitých podmínek jej stanoví jako obligatorní (čl. 41b nařízení, kterým se zavádí společný postup pro uprchlíky). Úkony prováděné na hranici na základě nařízení, kterým se zavádí společný postup pro uprchlíky, se provádějí po ukončení prověřování za účelem posouzení toho, zda jsou žádosti o udělení ochrany neopodstatněné nebo nepřijatelné, anebo za účelem přikázání návratu osobám nemajícím právo na vstup nebo setrvání na území státu. Řízení na hranici jsou charakteristická místem jejich provádění a zákazem vstupu na území členského státu, který je omezen maximálními lhůtami pro projednání žádosti v takovém řízení: 12 týdnů s možností prodloužení až na 16 týdnů, po jejichž uplynutí je nutno cizinci povolit vstup na území státu (důvod 49d, čl. 41 odst. 2, čl. 41c odst. 2 nařízení, kterým se zavádí společný postup pro uprchlíky).

Důležitá změna oproti předpisům platným v Polsku spočívá v přijetí zásady současného vydávání rozhodnutí příkazujícího cizinci návrat v případě negativního projednání žádosti o udělení mezinárodní ochrany (čl. 35a nařízení, kterým se zavádí společný postup pro uprchlíky), což bude přispívat k efektivitě a rychlosti samotného řízení. Za jiná zajímavá řešení je nutno uznat možnost projednávání opravných prostředků prostřednictvím videokonference a zachování dosavadní povinnosti projednání věci *ex nunc* soudem nebo tribunálem rozhodujícím v odvolacím řízení (důvod 64d a čl. 53 odst. 3 nařízení, kterým se zavádí společný postup pro uprchlíky). Z perspektivy polských procesních předpisů upravujících zásady řízení před správním soudem zde vyvstávají dvě připomínky. Zaprvé, za účelem zajištění toho, aby ve věci byly projednány skutkové a právní okolnosti *ex nunc*, je nutno uplatňovat zásadu nadřazenosti práva EU. Zadruhé, možnost vedení distančního jednání soudu umožňuje i nadále zachovat v těchto věcech místní příslušnost Vojvodského správního soudu ve Varšavě a usnadní účast na řízení tlumočnickům méně používaných jazyků.

Přímou odpovědí na krizovou situaci na polsko-běloruské hranici je zajisté návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o řešení situací účelového využívání migrantů v oblasti migrace a azylu (COM/2021/890 konečná verze), který stanoví zavedení mimořádného azylového řízení a řízení ve věci navrácení, a také pravidla odchylovající se od pravidel přijímaných ve vztahu ke státním příslušníkům třetích států nebo osobám bez státní příslušnosti, které jsou předmětem účelového využívání a které byly zadrženy v blízkosti vnější hranice v souvislosti s nedovoleným překračováním hranice (čl. 1 návrhu nařízení). Toto nařízení je pokusem o to, aby stát měl zaručenou skutečnou kontrolu cizinců na hranici v krizové situaci vyvolané hyb-

<sup>18</sup> M. den Heijer, *The pitfalls...*, tamtéž, s. 656.

<sup>19</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/32/EU ze dne 26. června 2013 o společných řízeních pro přiznávání a odnímání statusu mezinárodní ochrany (Úř. věst. EU L č. 180, s. 60).

ridní válkou, jejích součástí je účelové využívání migrantů na hranici, se současným zachováním zásady *non-refoulement*. Situace na polsko-běloruské hranici splňuje podmínky pro uplatnění ustanovení návrhu nařízení COM/2021/890<sup>20</sup>. Toto nařízení má být uplatňováno na vnějších hranicích EU v mimořádných situacích hrožících destabilizací a ohrožujících bezpečnost občanů členského státu a jiných členských států<sup>21</sup>. Nařízení nelegalizuje pushbacky a hromadné navracení cizinců. Jeho aplikace bude vyžadovat souhlas Rady udělený na základě návrhu Komise jednající na žádost členského státu (čl. 7 návrhu nařízení). Odchyly od zásad projednávání žádostí o udělení mezinárodní ochrany spočívají v prodloužení lhůt stanovených pro řízení na hranici (čl. 2 písm. a/–c/ návrhu nařízení). V rámci mimořádného azylového řízení jsou stanoveny delší lhůty pro registraci žádosti (3 týdny) a pro vydání rozhodnutí ve věci přípustnosti a důvodnosti žádosti (až 20 týdnů, přičemž do této doby se započítává možnost odvolání, a lhůta začíná běžet dnem registrace žádosti). Povinnost informovat cizince o registračních místech a místech pro podání žádosti o udělení mezinárodní ochrany je na členském státě (čl. 6 návrhu nařízení). Za situace účelového využívání migrantů mimořádné řízení ve věci navracení spočívá v upuštění od uplatnění zásad návratu stanovených v unijních předpisech (návrátové směrnice 2008/115/ES) a uplatnění vnitrostátního práva se zachováním základních záruk včetně těch, které vyplývají z Listiny základních práv (důvody 12, 13 a čl. 4 návrhu nařízení).

### 3. Závěr

Povinnost chránit vnější hranice EU je nutno vyvážit s právem cizince na získání mezinárodní ochrany. Na krizi na polsko-běloruské hranici mohou být správnou odpovědí řízení na hranici. Jejich základní hodnota spočívá v zaručení práva uprchlíka na individuální řízení se zachováním zásady *non-refoulement*, a na druhou stranu pak umožňuje minimalizovat ohrožení bezpečnosti státu, které vyvolává nekontrolovaná migrace. V návrhu nařízení COM/2021/890 ohrožení bezpečnosti státu vyvolané hybridním útokem nevyloučilo povinnost individuálního projednání žádosti o udělení ochrany, a v případě neudělení ochrany nezbavilo základních záruk v průběhu mimořádného návratového řízení a základních hmotných podmínek pro přijímání imigrantů, které nepředstavují riziko pro narušení lidské důstojnosti.

<sup>20</sup> V návrhu nařízení byl pojem účelového využívání definován jako situace, ve které třetí stát nebo nestátní subjekt vyvolávají nekontrolovanou migraci do EU, kdy vybízejí státní příslušníky třetích zemí nebo osoby bez státní příslušnosti k přemístění se na vnější hranice, na své území nebo ze svého území, a následně na tyto vnější hranice nebo na území alespoň jednoho členského státu, nebo kdy usnadňují či dokonce vynucují takové přemístění se, a to pokud takové aktivity ukazují na to, že třetí stát nebo nestátní subjekt mají v úmyslu destabilizovat EU nebo členský stát, a kdy povaha takových aktivit může ohrozit základní funkce státu včetně jeho územní celistvosti, udržení veřejného pořádku nebo ochrany národní bezpečnosti (bod 1 důvodů).

<sup>21</sup> Je třeba rovněž zdůraznit, že o uplatnění nařízení nerozhoduje svévolně stát, ale Rada na základě odůvodněného návrhu státu, a to v souladu s postupem stanoveným v čl. 7 návrhu nařízení Evropského parlamentu a Rady o řešení situací účelového využívání migrantů v oblasti migrace a azylu (COM/2021/890).

Na standard ochrany budou v této oblasti mít vliv vnitrostátní zákony. Přijímaná řešení by měla umožnit ochranu bezpečnosti státu podrobeného migračnímu tlaku vyvolanému účelově jiným státem, který využívá migranty jako nástroj. Zachování nezbytné rovnováhy v tomto ohledu není jednoduché, jelikož i za mimořádných stavů není omezení přístupu k řízení ve věci udělení mezinárodní ochrany přípustné<sup>22</sup>. Odpovědí na migrační krize by měla být součinnost členských států a efektivní řízení na hranici. Vyvážení z jedné strany zásady *non-refoulement* a z druhé strany ochrany bezpečnosti státu v případě migrační krize a masového přílivu imigrantů překračujících hranici za podpory a akceptace sousedního státu je zajisté mimořádně těžkým úkolem, avšak nemůže být považováno za nemožné.

## Bibliografie

- Chlebny J., *Zawrócenie cudzoziemca na granicy* [Navrácení cizince na hranici], „Vědecké svazky správního soudnictví” 2023, č. 5
- Chlebny J., *Postępowanie w sprawie nadania statusu uchodźcy* [Řízení ve věci udělení statusu uprchlíka], Varšava 2011
- Heijer M. den, *The pitfalls of border procedure*, „Common Market Law Review” 2022, vol. 59
- Moreno-Lax V., *Accessing Asylum in Europe. Extraterritorial Border Controls and Refugee Rights under EU Law*, Oxford University Press 2017

## Summary

of the article: **Challenges for to the refugee procedure in times of crisis at the border**

The article presents the importance of the proposed New Pact on Migration and Asylum for the control of mass migration and hybrid war on the border. The obligation to protect the Union's external border should be reconciled with the foreigner's right to obtain inter-

<sup>22</sup> Ustanovení nadále platné procedurální směrnice 2013/32/EU zaručují přístup k řízení ve věci udělení mezinárodní ochrany, a to i v případě vyhlášení válečného stavu, výjimečného stavu nebo výjimečné situace způsobené masovým přílivem cizinců, a vyžadují, aby státním příslušníkům třetích zemí nacházejícím se v situaci ilegálního pobytu na území daného členského státu byl zajištěn skutečný přístup k řízení, v němž budou jejich žádosti o udělení mezinárodní ochrany projednávány; viz rozsudek SDEU z 30. června 2022, C-72/22 PPU, M.A., EU:C:2022:505. Současně stojí za upozornění, že navrhované předpisy jsou terčem silné kritiky, kdy je namítáno, že nezajišťují efektivní ochranu pro bezpečnost státu ohroženého hybridní válkou. Ve stanovisku polské vlády týkajícím se předloženého návrhu nařízení byly vyjádřeny pochybnosti o jeho efektivitě ve vztahu ke státu vyvíjejícímu aktivity účelově využívající migranty, podporujícímu násilné překročení hranice a ztěžujícímu jejich návrat na své území. Za adekvátní nástroj v případě hybridního útoku – účelového využívání migrace – bylo uznáno široké pozastavení uplatňování azylových řízení, viz stanovisko Kanceláře sejmových analýz z 23. března 2022, č. BAS-WAP/WAPEiM-422/22, dostupné na stránkách <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/EDLS.xsp?view=1&docId=AE4A0145C7AAC5FBC12587AD0015FC2B> (přístup: 20. prosince 2023). Některá řešení uzavřená v návrhu nařízení o řízení azylu a migrace budí kontroverze rovněž z důvodu v něm obsaženého mechanismu relokače zahrnujícího mimo jiné cizince účastníci se uprchlického řízení a solidární finanční příspěvky (čl. 44a písm. a/ bod i, písm. b/ návrhu nařízení o řízení azylu a migrace). Pro členské státy je účast v mechanismu solidarity povinná, zatímco volba se týká formy účasti. Komisi byla svěřena pravomoc určit členský stát, který je oprávněn čerpat prostředky ze solidárního fondu, a to podle kritérií v něm stanovených (čl. 7a odst. 4, čl. 44d návrhu nařízení o řízení azylu a migrace).

---

national protection. Border procedures may be the right response to the crisis on the Polish-Belarusian border. Their basic value lies in guaranteeing the refugee's right to individual proceedings in compliance with the principle of non-refoulement, and on the other hand, they allow minimizing the threats to state security posed by uncontrolled migration.

**Keywords:** hybrid war, borders procedures, screening, access to the protection procedure, pushbacks, a screening of third country nationals at the external borders

JUDr. PhDr. Karel Šimka

[Soudce a předseda Nejvyššího správního soudu České republiky;  
OID: <https://orcid.org/0009-0006-8563-381X>]

## Jak zvládnout strategickou stavbu – příklad jaderných elektráren

**Shrnutí příspěvku:** Cílem práce je obecná analýza nástrah, které mohou vyvstat při snaze zrealizovat rozsáhlý stavební záměr. Autor zvolil metodu případové studie. Pomocí podrobné studie právních i mimoprávních překážek výstavby jaderné elektrárny osvětluje problematické oblasti. Autor se zaměřuje na právní regulaci v České republice, pracuje však i s informacemi z ostatních evropských států, které mají zkušenost s jadernou energetikou. Hlavní výzkumnou otázkou je: lze zdolat regulační bariéry v procesu schvalování rozsáhlých a komplexních záměrů, které mohou mít i strategický význam, a přitom nezmařit jejich ochranný smysl a účel? Autor na případu realizace jaderné elektrárny nastiňuje problematické právní aspekty a přemýšlí nad jejich účelem a možným překonáním. Zároveň se snaží nastínit i další potenciální překážky, jako je politická průchodnost takového záměru, financování, veřejná podpora, nebo procesy spojené s územním plánováním a strategií umístění takového záměru. Pomocí případové studie a nastínění dílčích regulačních a jiných právních otázek autor na závěr článku dochází k tomu, že regulační bariéry lze zdolat, ale právní kompetence má klíčovou roli pro úspěch v jaderné energetice.

**Klíčová slova:** jaderná elektrárna, energetika, právní regulace, mimoprávní vlivy, realizace stavebního záměru

### 1. Úvod

**P**rávní regulace lidského jednání obvykle není – či by aspoň neměla být – bezúčelná. Jejím účelem má být chránit určité společensky uznané zájmy či hodnoty před dotčením<sup>1</sup>. Z druhé strany viděno je však právní regulace bariérou – brání určitým lidským aktivitám tím, že jim stanovuje mantinely, v nichž se musí držet. V moderní komplexní společnosti jsou komplexní, a tedy složité a vzájemně provázané, i regulace. A to někdy tak, že mohou být v konkrétních případech bariérou tak vysokou, že to může zhatit plány na uskutečnění určitých záměrů, které samy o sobě žádným společensky uznaným zájmům či hodnotám neškodí, avšak jsou natolik rozsáhlé a komplikované, že zkrátka nejsou schopny onu regulační bariéru překonat. Může to být ve výsledku společensky nežádoucí efekt regulace, nicméně v některých případech může nastat.

Proto má smysl o účincích právních regulací na rozsáhlé a komplikované záležitosti přemýšlet a hledat cesty, jak i v těchto případech regulační bariéry zdolat, a přitom nezmařit jejich ochranný smysl a účel.

---

<sup>1</sup> Z. Šín, *Tvorba práva: pravidla, metodika, technika*, v: *Beckova příručka pro právní praxi*, Praha 2009, vyd. 2, s. 42–43.

Příkladem rozsáhlého a komplexního záměru je stavba a provoz velké jaderné elektrárny (o výkonu nejméně vyšších stovek MW). K jejímu postavení je třeba překonat vskutku rozsáhlý komplex regulačních bariér z nejrůznějších oblastí především veřejného práva<sup>2</sup>. Jaderná elektrárna je zařízení, jehož stavba a následný provoz se dotknou nejrůznějších složek fungování přírody i lidské společnosti – od krajiny přes vodu, dopravní systém až třeba po oblast vnitřní bezpečnosti.

Jde zároveň o příklad instruktivní v tom, že se na něm dá ilustrovat, jak spolu jednotlivé oblasti regulace, jimž stavba a provoz jaderné elektrárny podléhá, souvisejí a jak se navzájem ovlivňují a podmiňují. Přemýšlení o jaderné elektrárně tedy může dát návod či ukázat metodu pro analýzu jiných podobných aktivit podléhajících komplexní regulaci – od dopravní infrastruktury (dálnice, vysokorychlostní železnice, letiště, přístavy, plavební kanály apod.) přes budování velkých sídelních aglomerací až třeba po vytváření energetického systému jako celku (zdrojů energie a sítí pro přepravu různých nosičů energie z míst produkce do míst spotřeby), nebo například systému zásobování pitnou a užitkovou vodou a obecně vodního hospodářství.

## 2. Širší kontext – energetika České republiky

Pokud o stavbě a provozu jaderné elektrárny přemýšlíme, nelze tak činit mimo konkrétní kontext energetického systému, v jehož rámci má fungovat.

Celková produkce elektřiny v České republice činila v roce 2022 brutto 84 503 GWh (tedy, zjednodušeně řečeno, včetně elektřiny vynaložené na výrobu elektřiny). Z toho jaderné elektrárny vyrobily 37%, parní, paroplynové, plynové a spalovací elektrárny 56%, přečerpávací elektrárny (tj. v podmínkách ČR vodní elektrárny) 1,2%, průtočné vodní elektrárny 2,5%, větrné elektrárny 0,8% a fotovoltaické 2,7%<sup>3</sup>.

Poněkud jiné poměry se ukazují, zaměříme-li se na instalovaný výkon, tedy na technickou kapacitu k výrobě elektřiny. V roce 2022 byl celkový instalovaný výkon českých elektráren 20 806 MW, z toho jaderné elektrárny měly 4 290 MW, parní, paroplynové, plynové a spalovací elektrárny 11 793 MW, přečerpávací 1 172 MW, průtočné vodní 1 114 MW, větrné elektrárny 339 MW a konečně fotovoltaické elektrárny 2 100 MW<sup>4</sup>. Již jen porovnání instalovaného výkonu nominálně nejsilnějšího obnovitelného zdroje – fotovoltaických elektráren (ca desetina celkového instalovaného výkonu) – a jeho podílu na celkové produkci (zhruba čtyřicetina) ukazuje, že česká energetika ve skutečnosti závisí na tradičních (ať již emisních nebo bezemisních) zdrojích elektřiny, zejména na jaderných elektrárnách a elektrárnách spalujících různé typy paliv.

<sup>2</sup> K právní regulaci jaderných technologií viz v novější české odborné produkci zejm.: J. Handlica, *Jaderné právo a právní futurismus: Jaderné technologie budoucnosti a jejich právní úprava*, Praha 2019; či: I. Galovcová, J. Navrátilová Tlapák, J. Bláha aj., *Atomový zákon. Komentář*, Praha 2023.

<sup>3</sup> *Energetický regulační úřad. Roční zpráva o provozu elektrizační soustavy ČR pro rok 2022*, Jihlava 2023, s. 5, <https://eru.gov.cz/sites/default/files/obsah/prilohy/eruelektro2022.pdf> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 46.

Instalovaný výkon uhelných elektráren se má v budoucnu podle Energetické koncepce ČR snižovat z 10 800 MW v roce 2021 přes 6 400 MW v roce 2035 až na 2 600 MW v roce 2040. Instalovaný výkon jaderných elektráren může po odstavení nejstarší české jaderné elektrárny v Dukovanech (její čtyři tlakovodní reaktory byly uvedeny do provozu v letech 1985 až 1987), k němuž snad nedojde dříve než ve 40. či 50. letech našeho století, klesnout o 2 040 MW na zhruba polovinu, nedojde-li mezitím k dostavbě nových jaderných bloků<sup>5</sup>.

Kvůli dekarbonizaci výroby elektřiny dojde k útlumu uhelných elektráren. Zároveň budou stárnout jaderné elektrárny postavené v případě Dukovan – v 80. letech 20. století a v případě Temelína – v prvních letech 21. století. Spotřeba elektřiny neklesne; naopak, i když se podaří část elektřiny uspořit, nepochybně přibude spotřeby v rostoucím segmentu elektromobilů i např. u vytápění obydlí či kvůli dekarbonizaci průmyslu. Již jen tyto důvody znamenají, že česká elektroenergetika musí ještě během první poloviny 21. století projít zásadní strukturální proměnou a zajistit výrobní kapacity pro ještě vyšší než nynější poptávku po elektřině.

Nabízejí se v zásadě tři základní směry možné transformace elektroenergetiky:

Prvním může být důsledně europeizovat českou energetiku a resignovat na energetickou soběstačnost. To by znamenalo elektřinu ve významné míře dovážet v rámci evropského systému výroby a přenosu elektřiny z míst, kde by byla v různých ročních obdobích či denních dobách k dispozici. Takto by zdrojem české elektřiny mohly být například větrné parky v Severním moři, vodní elektrárny ve Skandinávii, sluneční elektrárny na jihu Evropy či perspektivně i jinde (třeba v Severní Africe), jaderné elektrárny ve Francii, případně, pokud by i nadále fungovaly, uhelné elektrárny v Polsku, na Ukrajině, v Rusku, případně ukrajinské či ruské jaderné zdroje.

Druhým směrem, pokud bychom na energetickou soběstačnost nechťeli resignovat, avšak chtěli bychom elektroenergetiku dekarbonizovat a současně dále již nerozvíjet nové jaderné zdroje, by mohlo být vybudování kompletního ekosystému výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů na území ČR. To by znamenalo masivní výstavbu nových slunečních a větrných elektráren s instalovaným výkonem na úrovni několikanásobku obvyklé domácí potřeby výkonu. Vedle toho by to však vyžadovalo vybudovat robustní systém ukládání elektřiny pro vykrýetí kolísání výroby obnovitelných zdrojů v závislosti na denní době, povětrnostních podmínkách a ročním období. Znamenalo by to tedy vybudování rozsáhlého systému ukládání energie do vodíku, nových kapacitních přečerpávacích elektráren či chytrého využití autobaterií, domácích baterií a větších bateriových úložišť.

Třetím směrem, kterým se lze vydat, má-li ČR být aspoň rámcově soběstačná ve výrobě elektřiny, je posílení jaderného segmentu. Znamená to tedy vybudovat nové jaderné bloky, které v budoucnu nahradí stávající jaderné bloky i podstatnou část nynějších uhelných elektráren. K diskusi pak je, v jaké míře má budoucí výroba

<sup>5</sup> Skupina ČEZ. *Česká energetika ve 21. století*, <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobnizdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/nove-jadernezdroje/proc-nova-jaderna-elektrarna/ceska-energetika-ve-21.-stoleti> (přístup: 16. ledna 2024).

elektřiny stát na jaderných blocích, neboť od toho se může odvíjet úvaha, kolik nových bloků se má stavět. Při prostém nahrazení stávajících bloků novými je třeba vybudovat kolem 4 000 MW nového instalovaného výkonu. Pokud by se měla jádrem nahradit i podstatná část uhelných elektráren, je třeba postavit kolem 8 000 MW nového instalovaného výkonu. A pokud by elektroenergetika měla stát převážně na jádru a obnovitelné zdroje výroby elektřiny měly zůstat v podobně doplňkové pozici, jakou mají nyní, je třeba uvažovat o novém instalovaném výkonu v jádru na úrovni kolem 12 000 MW<sup>6</sup>.

Z technického hlediska jsou aktuálně dostupné zejména velké tlakovodní jaderné reaktory o instalovaném výkonu mezi zhruba 1 000 až 1 700 MW na jeden reaktor. Dodavateli jaderných elektráren založených na takovýchto reaktorech mohou být výrobci z Francie, USA/Japonska či Jižní Koreje. Výrobci z Ruska či Číny, kteří by též byli technicky způsobilí uvedené jaderné elektrárny postavit, budou s největší pravděpodobností nepřijatelní kvůli politickým a bezpečnostním rizikům. Aktuální (*overnight*) cena za jeden velký reaktorový blok se může pohybovat kolem 6 až 10 mld. euro, pravděpodobnější je však cena o něco vyšší, např. kolem 12 mld. euro<sup>7</sup>.

Alternativou, která zatím není k dispozici, ale může být velmi zajímavá do budoucna, pokud bude výzkum a vývoj úspěšný, jsou takzvané malé modulární reaktory. Ty by měly mít mezi 20 a 400 MW instalovaného výkonu na jeden reaktor. Jejich výhodou by měla být typovost a menší nároky na prostor pro výstavbu. Měly by tedy být jednodušeji prosaditelné z regulačních hledisek. Zatím se však tyto typy reaktorů nacházejí ve fázi různě pokročilého vývoje.

Při přemýšlení o technických alternativách je třeba brát v úvahu, že nové zdroje výroby elektřiny by bylo vhodné mít k dispozici nejpozději koncem 30. let (v letech 2035 až 2040), ideálně však dříve, protože výroba v uhelných elektrárnách může kvůli své nerentabilitě způsobené rostoucí cenou povolenek na vypouštění uhlíkových emisí skončit z důvodů ryze ekonomických již koncem let 20. I kdyby se však jako horizont spuštění nových jaderných zdrojů bralo (a s ohledem na výstavbu jaderných elektráren v nedávné době ve Finsku či Francii je to velmi realistické) období let 2035 až 2040, je to již jen 12 až 17 let od současnosti (2024).

### 3. Právní aspekty výstavby jaderné elektrárny – obecný přehled

Jakkoli se na první pohled může zdát, že výstavba jaderné elektrárny je věc především technická a technologická, její základní podmínkou je její politická průchodnost. Ta nebývá samozřejmostí, jak ukazují příklady z minulosti (např. odklon od jádra v Rakousku či Německu).

<sup>6</sup> Skupina ČEZ, *Česká energetika ve 21. století*, <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobní-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/nove-jaderne-zdroje/proc-nova-jaderna-elektřarna/ceska-energetika-ve-21.-století> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>7</sup> M. Dolejší, *Odhady cen za Dukovany jsou reálné, říká Beneš. Nic prý nenasvědčuje přemrštěným nabídkám*, *Ct24.ceskatelevize.cz*, 29. července 2020, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/odhady-cen-za-dukovany-jsou-realne-rika-benes-nic-pry-nenasvedcuje-premrstnym-nabidkam-47562> (přístup: 17. ledna 2024).

Obecný záměr vybudovat „někde“ jaderné elektrárny musí být konkrétně promítnut do nástrojů územního plánování, a tedy je třeba určit místo či spíše místa, kde mají nové jaderné bloky stát, a vyhradit pro ně potřebný prostor.

Jaderná elektrárna je investičně extrémně náročný záměr s dlouhým investičním horizontem. Tomu musí odpovídat model jejího financování i případné zajištění veřejné podpory financování či provozu, jelikož současné zkušenosti ukazují, že bez určité veřejné podpory či veřejnoprávní záruky minimální ceny dodávané elektřiny může být jaderná elektrárna na nestabilním trhu s elektřinou prosyceném dotacemi na obnovitelné zdroje obtížně konkurenceschopná.

Technicky náročný a komplexní projekt jaderné elektrárny vyžaduje řadu souvisejících úprav či dostaveb v oblastech jako: rozvodná síť velmi vysokého napětí, dopravní infrastruktura (zejména kvůli přepravě těžkých technických komponentů jako jaderných reaktorů z místa výroby na místo stavby) až po investice do výzkumné a výrobní infrastruktury potřebné pro stavbu a následnou údržbu a provoz elektrárny založené na fyzikálně i technologicky netriviální štěpné jaderné reakci.

Obrovským tématem pro právníky je pak výběr dodavatele a stanovení ceny za dodávku jaderné elektrárny. Kritéria výběru jsou přitom fluidní a víceprvková – roli hraje hospodárnost a rentabilita, strategická bezpečnost a politické souvislosti i technická bezpečnost, životnost a spolehlivost.

Samotná stavba musí projít řadou povolovacích procesů a splnit nejrůznější právní podmínky. Povolovací procesy lze rozdělit do dvou hlavních skupin. Tou první jsou otázky spojené se specifickým, technologicky velmi složitým – a v případě vážného selhání potenciálně extrémně nebezpečným – fyzikálním principem jaderné štěpné reakce, na němž je jaderná elektrárna založena. Tyto otázky řeší zejména jaderný sektorový regulátor. Otázky samotného povolení stavby pak řeší orgány příslušné pro stavební záměry tohoto typu, tedy orgány územního plánování, stavební úřady, orgány ochrany životního prostředí a další dotčení regulátoři, např. orgány vodoprávní či ty, které se starají o nejrůznější aspekty bezpečnosti a ochrany zdraví.

Samostatnou – avšak s provozem jaderné elektrárny úzce související – otázkou podléhající zvláštnímu typu právní regulace je zpracování, likvidace a případné trvalé uložení jaderného odpadu, který vznikne provozem jaderné elektrárny i její demontáží po ukončení životnosti.

#### 4. Politická průchodnost

Česká republika sousedí se dvěma státy, které se rozhodly jadernou energetiku nebudovat. Rakousko postavilo jedinou jadernou elektrárnu ve Zwentendorfu na Dunaji, avšak s ohledem na výsledek referenda ji nikdy neuvedlo do provozu; odpor k jaderné energetice se stal součástí rakouské politické identity<sup>8</sup>. Německo vybu- dovalo po II. světové válce řadu jaderných elektráren, avšak i zde postupně sílilo

<sup>8</sup> ČT24, *Rakušané mají bezjaderné Rakousko*, [www.ceskatelevize.cz](https://www.ceskatelevize.cz), 4. listopadu 2008, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/archiv/rakusane-maji-bezjaderne-rakousko-164991> (přístup: 16. ledna 2024).

hnutí, které požadovalo od jaderné energetiky ustoupit. To se definitivně prosadilo po vážné nehodě jaderné elektrárny v japonské Fukušimě a vedlo k postupnému ukončení provozu všech jaderných elektráren, poslední – v roce 2023<sup>9</sup>. V Evropě jsou i další státy se zdrženlivými postoji k jaderné energetice, ostře se proti ní staví zejména Lucembursko<sup>10</sup>. Jakkoli v řadě států EU jsou jaderné elektrárny základem energetického mixu (Francie, Slovensko) či jeho významnou složkou (mj. Česká republika, Švédsko, Velká Británie, Belgie), politický tlak odpůrců jaderné energetiky na ni je silný. Projevuje se mimo jiné velmi přísnými a obtížně překonatelnými regulačními bariérami v oblasti požadavků na bezpečnost i např. financování stavby jaderných elektráren. Jde však o tlak zvládnutelný, o čemž svědčí i dokončení jaderných elektráren v nedávné minulosti v některých evropských zemích (Finsko, Slovensko<sup>11</sup>) a pokročilý stav stavebních prací v dalších (Francie, Velká Británie).

Regulační podmínky jsou v tuto chvíli přísné, ale obecně vzato nikoli nesplnitelné. Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2022/1214 ze dne 9. března 2022<sup>12</sup> vyžaduje povolení ke stavbě do roku 2045 a konkrétní plán schopnosti trvale ukládat vysoce aktivní jaderný odpad do roku 2050.

Prvek politického rizika tedy bude i do budoucna u záměrů budovat nové jaderné elektrárny přítomen. Z povahy věci je toto riziko obtížně kvantifikovatelné. Stejně tak nelze bez dalšího říci, že čím dále směrem k dokončení se záměr nachází, tím menší toto riziko je – příklad rakouského Zwentendorfu ukazuje, že i zcela dobudovaná jaderná elektrárna nemusí být uvedena do provozu. Důsledkem politického rizika tedy mohou být značné utopené náklady na výstavbu. Vedle toho mohou být z politických důvodů s ukončením výstavby spojeny i obtíže plynoucí z toho, že s novým jaderným zdrojem počítá energetický systém při plánování zapojování či odpojování jiných zdrojů výroby elektřiny (v českém kontextu typicky emisně nežádoucích uhelných elektráren). Nečekaná změna plánů může vést k navazujícím nutným investicím a úpravám energetického systému, nemluvě o možných vlivech takové události na ceny elektřiny.

Sázka na jadernou variantu znamená v rámci národního energetického mixu i to, že jiné možné alternativní scénáře nebudou realizovány. Tyto „náklady příležitosti“ mohou být zainteresovanou veřejností i zájmovými skupinami tematizovány a mohou se stát předmětem politické debaty a případných politických důsledků.

V posledku tedy samotná volba, zda jít jadernou cestou, anebo volit jiné alternativy, je mixem úvah čistě energetických (technologie), ekonomických (rentabi-

<sup>9</sup> T. Kejlová, M. Sviták, *Jaderná éra v Německu je u konce. Po více než šedesáti letech v sobotu odpojí poslední reaktory*, [www.ceskatelevize.cz](https://www.ceskatelevize.cz), 13. dubna 2023, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/jaderna-era-v-nemecku-je-u-konce-po-vice-nez-sedesati-letech-v-sobotu-odpoji-posledni-reaktory-7624> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>10</sup> ČTK, *Boj proti atomu. Rakousko chce blokovat unijní podporu jaderné energetice*, [www.denik.cz](https://www.denik.cz), 11. prosince 2019, <https://www.denik.cz/evropa-pro-cechy/rakousko-eu-jaderna-energie-20191211.html> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>11</sup> J. Salavec, *Nový slovenský jaderný blok Mochovce 3 oficiálně zahájil komerční provoz*, [www.oenergetice.cz](https://oenergetice.cz), 23. října 2023, <https://oenergetice.cz/jaderno-elektrarny/novy-slovensky-jaderny-blok-mochovce-3-oficialne-zahajil-komerčni-provoz> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>12</sup> Úř. věst. EU z roku 2022, L 188, s. 1.

lita), právních (regulatorika), ale i politických. Není vyloučeno, že právě z důvodů politických bude nakonec zvolena varianta, která z jiných hledisek nemusí být optimální.

## 5. Územní plánování, místo výstavby

V České republice jsou v provozu dvě jaderné elektrárny.

První z nich, v jihomoravských Dukovanech, je tvořena čtyřmi reaktory, z nichž každý má po modernizaci jmenovitý výkon 510 MW<sup>13</sup>. Stavba všech čtyř těchto bloků probíhala v letech 1978–1987, tedy 9 let. V lokalitě Dukovan je, zdá se, s ohledem na přírodní podmínky, zejména s ohledem na dostupnost zdroje vody pro chlazení elektrárny, možno vybudovat nanejvýš ještě jeden další jaderný blok o jmenovitém výkonu 1 000 MW, v krajním případě snad až 1 200 MW. Výstavba dalších bloků by musela být prováděna jako čistá náhrada bloků stávajících, případně by chlazení muselo být řešeno jinou technologií než doposud.

Druhou českou jadernou elektrárnou je jihočeský Temelín tvořený dvěma reaktory, každý z nich má jmenovitý výkon 1 125 MW. Tato elektrárna je novější, její výstavba probíhala v převážné míře již za liberálně demokratického politického režimu po roce 1989. Stavělo se v letech 1987–2002, tedy celkem 15 let. Oproti původnímu záměru postavit celkem čtyři bloky po ca 1 000 MW byly nakonec postaveny jen dva bloky<sup>14</sup>. Je zde tedy prostor pro vybudování dalších dvou bloků po 1 000 až 1 700 MW jmenovitého výkonu; v lokalitě je představitelná i další výstavba, například sestava menších modulárních reaktorů<sup>15</sup>.

V komunistickém Československu byly pro výstavbu jaderných elektráren na území nynější České republiky vytipovány i další dvě lokality, a sice Tetov na východě Čech poblíž Hradce Králové a Pardubic, a Blahutovice u Ostravy<sup>16</sup>. V každé z lokalit se počítalo se dvěma až čtyřmi jadernými bloky o jmenovitém výkonu kolem 1 000 MW.

Dalšími lokalitami pro výstavbu nových jaderných bloků či modulárních reaktorů by mohly být areály dnešních uhelných či plynových elektráren. Jejich výhodou je dostatečná rozloha plochy pro vybudování rozsáhlé výrobní elektrárny, existující napojení na rozvody velmi vysokého napětí a obvykle i dostupnost vody na chlazení. Další výhodou je, že v daných místech je průmyslová aktivita již zažitá, takže efekt „not in my backyard“ zde nemusí být tak silný.

<sup>13</sup> Skupina ČEZ, *Jaderná elektrárna Dukovany*, [www.cez.cz](http://www.cez.cz), <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobni-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/edu> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>14</sup> Skupina ČEZ, *Jaderná elektrárna Temelín*, [www.cez.cz](http://www.cez.cz), <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobni-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/ete> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>15</sup> M. Dolejší, *Ministerstvo vydalo územní rozhodnutí pro nové bloky elektrárny v Dukovanech*, [www.ceskatelevize.cz](http://www.ceskatelevize.cz), 30. října 2023, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/ministerstvo-vydalo-uzemni-rozhodnuti-pro-nove-bloky-elektrarny-v-dukovanech-30> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>16</sup> P. Baroch, *Stát oživuje předlistopadové plány jaderných elektráren*, [www.akutalne.cz](http://www.akutalne.cz), 21. července 2009, <https://zpravy.akutalne.cz/domaci/stat-ozivuje-predlistopadove-plany-jadernych-elektraren/r~i:article:642759/> (přístup: 16. ledna 2024).

Obecně vzato musí lokalita pro výstavbu jaderné elektrárny splňovat některé nezbytné podmínky<sup>17</sup>.

Musí především jít o lokalitu seizmicky stabilní. To může být problém například v místech některých dnešních uhelných elektráren v podkrušnohorských uhelných pánvích<sup>18</sup> či na severu Moravy.

Dále musí být dostupný zdroj vody na chlazení, nejlépe takový, v němž lze dostatek vody akumulovat do zásoby (řeka s možností výstavby přehradního jezera o dostatečném objemu akumulované vody). Chlazení vodou může narážet na regulatorní omezení daná střetem konkurujících si zájmů (výroba elektřiny kontra zachování dostatečných průtoků vody ve vodních tocích a jejich teploty vhodné pro zachování biodiverzity v řekách). V souvislosti s oteplováním klimatu v Česku, které vede k vyššímu výparu vody v krajině a s tím spojenému snížení průtoku vody v řekách, je namíste přemýšlet i o tom, že by se nové jaderné elektrárny chladily nikoli vodou, nýbrž vzduchem. Technologicky to je představitelné, avšak zatím neobvyklé.

Konečně musí jít o lokalitu, kam je možno co nejjednodušeji dopravit těžké komponenty jaderné elektrárny, zejména tlakovou nádobu jaderného reaktoru (po vodě, po dostatečně široké a ušnosné silnici apod.). Výhodou, ale nikoli nezbytnou podmínkou, je napojení na stávající rozvody velmi vysokého napětí (ty lze obvykle do místa přivést v rámci výstavby).

Je nutno počítat s tím, že v jakékoli lokalitě, jež bude pro výstavbu vybrána, se ve větší či menší míře projeví fenomén zvaný „not in my backyard“, tedy odpor místní veřejnosti proti umístění stavby právě v dané lokalitě<sup>19</sup>. Lze předpokládat, že tam, kde již jaderné elektrárny nebo jiné podobné investiční celky stojí, by mohl být odpor menší, neboť místní veřejnost již bude mít se soužitím s takovouto stavbou a jejím provozem zkušenosti.

## 6. Financování a veřejná podpora

Jaderná elektrárna jako investiční záměr se vyznačuje tím, že její vybudování je investičně, časově a logisticky náročné. Vyžaduje mít k dispozici stovky miliard korun na jeden reaktorový blok, které budou vynakládány postupně v průběhu více let výstavby. Již samotná právní a organizační příprava a plánování investice si vyžádají výdaje v řádu miliard korun.

Zkušenosti z nedávných dokončených či stále realizovaných projektů jaderných bloků (Olkiluoto III, Flamanville III, Hinkley Point C, Mochovce III a IV, Paks V a VI) ukazují, že výstavba se oproti předpokladům výrazně prodražuje a prodlužuje. Do-

<sup>17</sup> § 47 zákona č. 263/2016 Sb., atomový zákon, v platném znění, a vyhláška 387/2016 Sb., o umístění jaderného zařízení.

<sup>18</sup> Ani v těchto lokalitách však není stavba jaderné elektrárny *a priori* vyloučena. Viz např.: P. Kozohorský, *Geologové nejsou proti stavbě jaderného reaktoru, uvažuje o něm SUAS Group*, www.iDNES.cz, 10. ledna 2024, [https://www.idnes.cz/karlovy-vary/zpravy/energie-jaderny-reaktor-sokolovska-uhelna-suas-group.A240109\\_770013\\_vary-zpravy\\_melu](https://www.idnes.cz/karlovy-vary/zpravy/energie-jaderny-reaktor-sokolovska-uhelna-suas-group.A240109_770013_vary-zpravy_melu) (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>19</sup> NIMBY = *not in my backyard*; a person who does not want something unpleasant but necessary to be built or done near where they live. Viz: *Meaning of nimby in English*, Cambridge Dictionary, <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/nimby> (přístup: 16. ledna 2024).

davatelské subjekty jsou v důsledku toho nezřídka vystaveny hospodářským obtížím, ba i hrozbě úpadku (Areva, Westinghouse<sup>20</sup>). Odběratel jaderné elektrárny se v řadě ohledů může stát „rukojmím“ svého dodavatele a může se stát, že mu nezbude nic jiného než za účelem dokončení záměru a kvůli předejití utopení nákladů dodavatele finančně sanovat. I když se dodavatel zaváže dodat jadernou elektrárnu za předem dojednanou fixní cenu, v průběhu výstavby se může ukázat, že původní cenové představy nebyly realistické, takže nezbude než přistoupit na navýšení ceny, anebo od záměru upustit za cenu utopení již vynaložených nákladů.

Na druhé straně je vysoká, riziková, realizačně složitá a do delšího času rozložená prvotní investice podle dosavadních zkušeností s jadernými elektrárnami vyvážena jejich spolehlivým, dlouhodobým a provozně relativně levným provozem.

Provozní náklady spočívají zejména v nákladech na údržbu a obsluhu a nákladech na jaderné palivo. Při patřičné údržbě a předejití problémům typu neúčinné chlazení v horkém létě je jaderná elektrárna vysoce spolehlivá a lze u ní dobře plánovat průběh výkonu a dodávek elektřiny i odstávek kvůli údržbě a výměně jaderného paliva. Jde tedy za běžných okolností o spolehlivý, dobře předvídatelný a stabilní zdroj elektřiny.

Zkušenosti též ukazují, že dobře udržovaná a průběžně modernizovaná jaderná elektrárna může mít životnost (determinovanou zejména bezpečnou provozuschopností jaderného reaktoru a některých dalších prvků tzv. aktivní zóny) po dobu vyšších desítek let, a řešit tedy energetické potřeby po tuto vcelku dlouhou dobu.

Náklady na provoz jsou pak, vztaženy na jednotku produkované elektřiny, relativně nízké, zčásti vcelku předvídatelné (jde o náklady na provoz, údržbu a modernizaci samotného výrobního zařízení), a zčásti sice závislé na vývoji na světových trzích (jaderné palivo), avšak též vcelku dobře odhadnutelné, logisticky zvládnutelné (jde o periodickou přepravu relativně malých objemů uranové hmoty) a smluvně zajistitelné s dostatečným předstihem. Není proto divu, že v minulosti vybudované jaderné elektrárny bývají v současné Evropě ekonomicky rentabilní.

Co činí jadernou elektrárnu investičně rizikovou, je nebezpečí, byť velmi nízké, rozsáhlé havárie (typu Černobyl či Fukušima, Three Mile Island, ale i Jaslovské Bohunice). Takovéto riziko je obtížně pojistitelné, a proto je často nese – přinejmenším zčásti – na základě zákonné úpravy stát<sup>21</sup>.

Souhrn výše uvedených dílčích úvah ukazuje, že zatímco v minulosti postavená jaderná elektrárna může dnes generovat slušný zisk, nová jaderná investice ze strany soukromého sektoru je sice možná, ale natolik riziková, že v evropském prostředí bude spíše výjimkou. Souvisí to i s cenami, za jaké se silová elektřina na evropském trhu prodává, a s konstrukcí této ceny. Zasahuje do ní totiž celkové na-

<sup>20</sup> D. Cardwell, J. Soble, *Westinghouse Files for Bankruptcy, in Blow to Nuclear Power*, [www.nytimes.com](https://www.nytimes.com/2017/03/29/business/westinghouse-toshiba-nuclear-bankruptcy.html), 29. března 2017, <https://www.nytimes.com/2017/03/29/business/westinghouse-toshiba-nuclear-bankruptcy.html> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>21</sup> V České republice jsou podmínky občanskoprávní odpovědnosti za škodu v souvislosti s provozem jaderného zařízení upraveny zejména v § 32 a násl. zákona č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření (atomový zákon) a o změně a doplnění některých zákonů, a ve Vídeňské úmluvě o občanskoprávní odpovědnosti za jaderné škody (vyhlášena pod č. 133/1994 Sb.).

stavení regulačního prostředí, jež preferuje (a přímo či nepřímo dotuje) tzv. obnovitelné zdroje elektřiny (zejména provozně nestabilní solární či větrné elektrárny). Rentabilní model financování jaderné elektrárny tedy musí pracovat s touto komparativní výhodou, kterou tento typ zdroje elektřiny má ve srovnání zejména s obnovitelnými zdroji – jde o bezemisní, avšak současně i mimořádně stabilní a spolehlivý zdroj elektřiny poskytující dlouhodobě strategickou nezávislost země, v níž se jaderná elektrárna nachází, na okolí. Jaderná elektrárna tedy má „prodávat“ do energetického mixu země jako Česká republika právě tuto svou schopnost – být základem, prakticky nepřetržitě vyrábějícím zdrojem elektřiny, zajišťujícím energetickému systému jeho základní, dlouhodobě nezbytný příkon.

Na výše uvedených výhodách jaderné elektrárny lze postavit i model financování, který v realitě evropské energetiky bude mít podobu nějakým způsobem regulované či předem sjednané ceny. Může jít o systém státem či jiným systémovým aktérem regulovaného trhu s elektřinou garantované předem smluvené zajištěné ceny s inflační doložkou (*contract for difference*; na tomto principu budou fungovat dodávky z Hinkley Pointu II<sup>22</sup> či z nově budovaných jaderných bloků v maďarském Paksi) či o systém smluvního zajištění odbytu od soukromých subjektů za sjednané ceny.

Podobná cenová schémata mají povětšinou charakter veřejné podpory a jako taková musí být projednána a patřičně schválena příslušnými unijními orgány. Splnění této právní podmínky je v poměrech evropského trhu s elektřinou nezbytné pro to, aby nově vybudovaná jaderná elektrárna byla rentabilně provozovatelná, a aby tedy investice do ní vůbec dávala ekonomický smysl.

Pro financování jaderné elektrárny pak mohou mít velký význam také podmínky úvěrování, a tedy to, jak bude na tyto zdroje pohlížet tzv. taxonomie, klasifikující různé investiční záměry z pohledu jejich dopadu do životního prostředí, především pak jejich charakteru z hlediska emisí skleníkových plynů.

## 7. Související projekty

Jaderná elektrárna je extrémně komplexní struktura. Je tvořena některými subsystémy, které jsou samy o sobě složité a investičně i regulačně náročné. Zpravidla budou vyžadovat splnění samostatných povolovacích podmínek a bude třeba je vybudovat v časovém souběhu s budováním samotné jaderné elektrárny.

Již bylo zmíněno, že dosud budované typy jaderných elektráren používají většinou chlazení vodou, která se získává z přírodních zdrojů (ve vnitrozemských podmínkách z řek či přehradních nádrží). K zajištění dostatku chladicí vody je proto obvykle třeba vybudovat na dostatečně vodnatém vodním toku zařízení na akumulaci vody (přehradní nádrž apod.) a s tím související zařízení, např. úpravnu vody a příslušné přívodní a odpadní kanály.

<sup>22</sup> M. Voříšek, *Spojené království rozhodne o financování stavby jaderných bloků, rizika by měli nést i spotřebitelé*, [www.oenergetice.cz](https://oenergetice.cz), 29. ledna 2020, <https://oenergetice.cz/jaderne-elektrarny/spojene-kralovstvi-rozhodne-financovani-stavby-jadernych-bloku-rizika-by-meli-nest-i-spotrebitel> (přístup: 16. ledna 2024).

Koncentrace výroby velkého množství elektřiny (jaderný reaktor má typický výkon 1 000 až 1 700 MW, přičemž často se staví více reaktorových bloků v téže lokalitě) na jednom místě znamená, že tuto elektřinu je třeba dovést na místo její distribuce spotřebitelům. K tomu je třeba mít dostatečně robustní rozvody velmi vysokého napětí a příslušná transformační zařízení. Vedení velmi vysokého napětí je liniovou stavbou, jež, má-li nadzemní podobu na sloupech, zasahuje významným způsobem do krajinného rázu a znamená i významná omezení pro výstavbu či jiné využití území ve svém okolí. Podzemní vedení vysokého napětí mají menší dopady tohoto typu, jsou ovšem naproti tomu investičně i stavebně podstatně náročnější<sup>23</sup>.

Lokalita pro stavbu jaderné elektrárny musí být i dopravně přístupná, a to i tak, aby umožnila dovést na ni velmi těžká technologická zařízení, zejména tlakovou nádobu jaderného reaktoru. Znamená to zejména propojit ji s dopravní infrastrukturou (silniční, železniční, případně vodní). V místech, kde se budou uvedená zařízení na stavbu elektrárny dovážet, je pak třeba zajistit dostatečnou únosnost mostů či jejich podjezdové výšky, případně počítat s nestandardními úpravami komunikací tak, aby mohly být k přepravě těžkých a rozměrných komponentů na stavbu elektrárny využity. I všechny tyto zásahy do infrastruktury vyžadují patřičná povolení, a to povětšinou nejen stavební, ale i související z oblasti práva životního prostředí či dopravního práva. Mohou se setkat i s odporem dotčené veřejnosti a být provázeny soudními spory.

Jaderná elektrárna je komplexní a fyzikálně, technicky a technologicky mimořádně složitá zařízení. K jejímu vybudování a následné obsluze je třeba množství specialistů s velmi vysokou kvalifikací, zejména v některých oblastech přírodních a technických věd (jaderná fyzika, fyzikální chemie, strojírenství a elektrotechnika, výstavba složitých konstrukcí aj.). K tomu, aby takovíto specialisté byli v potřebném množství a kvalitě k dispozici, je vhodné vybudovat i patřičný vzdělávací a výzkumný ekosystém. Ten obvykle tvoří příslušné katedry či instituty vysokých škol, výzkumné a vývojové ústavy i navazující průmyslová základna schopná produkovat a servisovat sofistikované a vysoce přesné technologie. K vybudování takového ekosystému je třeba mít k dispozici právní nástroje vysokoškolského práva a práva vědy a výzkumu, jakož i systém podpory a motivací pro sofistikovaný a inovativní průmysl, tedy typicky nástroje dotačního a grantového práva, a spolupráce veřejného sektoru a podnikatelské sféry v oblasti vědy, výzkumu a inovací.

Konečně existence a provoz jaderné elektrárny jako zařízení využívajícího štěpnou reakci radioaktivních látek s sebou přináší i specifická, v jiných odvětvích průmyslu a energetiky se nevyskytující, rizika. I menší havárie zařízení, v nichž probíhá štěpná reakce nebo v nichž se vyskytují radioaktivní látky, může znamenat ohrožení pro široký okruh lidí; o nebezpečích spojených s velkou jadernou havárií nemluvě. Na tyto hrozby musí být připravena nejen samotná obsluha jaderné elektrárny, ale i lokální a celostátní složky záchranného systému a systému ochrany

<sup>23</sup> J. Šmíd, *Jsou podzemní kabelová vedení řešením pro českou krajinu*, [www.oenergetice.cz](http://www.oenergetice.cz), 11. května 2018, <https://oenergetice.cz/prenos-elektriny/jsou-podzemni-kabelova-vedeni-reshenim-ceskou-krajinu> (přístup: 16. ledna 2024).

před mimořádnými situacemi a katastrofami. To vyžaduje mít k dispozici i patřičný právní režim pro zvládání mimořádných situací<sup>24</sup>.

Jaderná elektrárna je i potenciální prioritní cíl pro teroristické útoky, ať již kinetické či kybernetické, a i s nimi je třeba počítat a zajistit právně a fakticky její dostatečnou ochranu (přítomnost ostrahy se schopností protiteroristického zásahu, ochrana proti útoku letadlem, dronem či raketou apod.). Prostor elektrárny i její okolí budou mít za tím účelem zvláštní právní režim (např. ochranného pásma či speciální zóny), který umožní patřičně monitorovat rizika a předcházet jim. Součástí toho mohou být právní omezení určitých aktivit (omezení některých možností stavebního využití území, omezení jiných aktivit a způsobů využití okolní krajiny, přeletů nad prostorem elektrárny, zajištění přístupových cest pro ostrahu či zásah aj.)<sup>25</sup>.

## 8. „Osudové společenství“ dodavatele a odběratele jaderné elektrárny

Investiční náročnost, komplexita a dlouhodobost výstavby jaderné elektrárny vytvářejí ze vztahu dodavatele a odběratele u takového projektu jakési „osudové společenství“. Výběrem konkrétního dodavatele se na něm odběratel stává do značné míry ekonomicky, energeticky a technologicky závislým. Záměna dodavatele nebo dokončení záměru započatého jedním dodavatelem jiným subjektem je u jaderných elektráren mimořádně obtížné a nákladné.

Výběr konkrétního dodavatele je u jaderné technologie obvykle omezen i jinými než ryze ekonomickými a technologickými aspekty. Významnou roli zde hrají ohledy strategické, bezpečnostní a mezinárodněpolitické. Jaderná technologie pro mírové účely, úzce související i s případnou schopností vyrobit jadernou zbraň, je nabízena jen velmi omezeným okruhem dodavatelů, z větší části pocházejících ze zemí s rozvinutým a komplexním jaderným průmyslem produkujícím i jaderné zbraně. Tito dodavatelé jsou vesměs úzce spojeni se svým domovským státem a hrají významnou roli při zajišťování jeho strategických a bezpečnostních zájmů. Někteří z takovýchto dodavatelů jsou právě pro povahu států, odkud pocházejí, bezpečnostně a mezinárodněpoliticky nepřijatelní (Rusko, Čína). Nemnozí zbývající dodavatelé pak mohou využít své relativní vzácnosti a výlučnosti k tomu, aby požadovali za dodávku vysokou cenu.

Navíc i výběr konkrétního dodavatele mezi „přijatelnými“ dodavateli může mít strategické, bezpečnostní a mezinárodněpolitické souvislosti (např. preferovat dodavatele ze států poskytujících strategické spojenectví). Nemusí vycházet jen z posouzení kvality nabízené technologie a její cenové výhodnosti. K tomu, aby takto pojatý výběr dodavatele právně obstál, je třeba mít v právním řádu zakotveny dostatečně široké možnosti užití „netržních“ kritérií výběru.

<sup>24</sup> *Jaderné elektrárny*, <https://www.suro.cz/cz/radiacni-ochrana/usmernovani-ozareni-pri-cinnostech/jaderne-elektrarny> (přístup: 16. ledna 2024); *Příklady událostí – INES – Jaderná bezpečnost*, <https://www.sujb.cz/jaderna-bezpecnost/ines/priklady-udalosti> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>25</sup> § 159 a násl. zákona č. 263/2016 Sb., atomový zákon, v platném znění.

## 9. Povolení jaderného regulátora

Na jadernou elektrárnu se s ohledem na povahu technologie, kterou používá, zcela pochopitelně kladou extrémní nároky na její bezpečnost a spolehlivost. Garantem toto, že tyto nároky budou naplněny, je příslušný odborný orgán jaderné bezpečnosti<sup>26</sup>. Jeho úkolem je ověřit, že všechny technické komponenty jaderné elektrárny jsou dostatečně robustní, s patřičnou rezervou odolnosti, že jsou navzájem správně propojeny a že se dají spolehlivě ovládat. Jaderná elektrárna vyžaduje spolehlivost a kvalitu v nejrůznějších ohledech. Od kvality technologií, které musí odolat vysokým tlakům a teplotám i působení radioaktivity (reaktorová zóna, parogenerátor), přes spolehlivost točivých prvků (turbíny, alternátory) či chladičho systému až po kvalitu řídicího systému (čidla, software, mechanické regulační prvky aj.)<sup>27</sup>.

Velká jaderná elektrárna je „originál“, který vychází z určité typizované technologie (v českých jaderných elektrárnách jde o sovětský model tlakovodního reaktoru VVER), avšak jen omezeně využívá typizované a homologované komponenty. V podstatě každá součást takovéto elektrárny, i když má typizovanou podobu, je vyrobena a instalována na míru.

Výhodu větší typizace a typové homologace (srovnatelné např. s homologací automobilů) by měly přinést modulární reaktory. Třebaže takovýchto konceptů se již na trhu objevují desítky, dostupné pro komerční využití budou některé z nich nejdříve v horizontu vyšších jednotek let. Počítá se s nimi i v České republice<sup>28</sup>.

Komplexita povolení a předchozího řízení před jaderným regulátorem vyžaduje vysoce interaktivní a pružný postup regulátora i žadatele o povolení. S tím bude souviset i povaha potenciálních právních sporů. Spory o zákonnost povolení budou zpravidla spojeny s řešením odborných otázek (bezpečnost, fungování technologií, otázky předběžné opatrnosti aj.). Správní soudy budou muset být připraveny podstatě těchto odborných otázek porozumět a dokázat je posoudit – samozřejmě nikoli samy, nýbrž za odborné pomoci (znalců, jiných odborníků).

## 10. Povolení ke stavbě a provozu

Povolovací proces jaderné elektrárny je – logicky – podobně vysoce komplexní jako dílo, jehož se týká. Rozpadá se na řadu dílčích procedur a jejich výstupů, nejrůznějších dílčích podkladů nezbytných k tomu, aby záměr jako celek mohl být vybudován a provozován. Jde o procesy s vysokým počtem aktérů (potenciálně dotčených jednotlivců či reprezentantů potenciálně dotčených hodnot či zájmů). Řeší se v něm otázky s vysokou mírou odbornosti, avšak – paradoxně – často bez jednoznačného odborného řešení a závislé na hodnotových východiscích, a například

<sup>26</sup> Státní úřad pro jadernou bezpečnost, viz § 200 a násl. zákona č. 263/2016 Sb., atomový zákon, v platném znění.

<sup>27</sup> § 56 a násl. zákona č. 263/2016 Sb., atomový zákon, v platném znění.

<sup>28</sup> Usnesení vlády České republiky ze dne 1. listopadu 2023 č. 808 o plánu pro malé a střední reaktory v České republice.

i na ochotě podstoupit málo pravděpodobná, ale zato potenciálně velmi devastující rizika.

Aktéry uvedených procedur budou často ti, kteří budou mít nejrůznější, více či méně vážné a více či méně legitimní, důvody stavbě jaderné elektrárny bránit. Budou to v první řadě ekologičtí aktivisté a jiní odpůrci jaderné energetiky, včetně cizích států a jejich „agentů“ v řízení. Dále to mohou být konkurenti jaderných elektráren z jiných sektorů energetiky, kteří budou prosazovat její jiné směřování. Například provozovatelé uhelných či plynových elektráren nebo obnovitelných zdrojů elektřiny. A logicky to mohou být i obyvatelé lokalit přiléhajících k zamýšlenému místu výstavby jaderné elektrárny, kteří mohou mít obavy z jejího bezpečí či z toho, že tento druh průmyslové činnosti z lokality vyžene jiné aktivity, např. turismus, zemědělství či výrobu potravin.

Rámcově lze identifikovat i odborné otázky, které budou výše uvedení aktéři nastolovat.

V první řadě budou principiálně zpochybňovat volbu jaderné cesty (*not this way*) a poukazovat na její slabiny všeho druhu. Od bezpečnostních (jádro jako údajně neúnosně riziková technologie) přes ekonomické (jaderná technologie není údajně ekonomicky obhajtelná) až třeba po obecně systémové (velké jaderné zdroje znamenají centralizaci výroby elektřiny, a tedy i větší zranitelnost energetického systému). Dále budou zpochybňovat volbu konkrétní lokality (*not in my backyard*), např. kvůli neúnosně velkým zásahům do lokálních přírodních hodnot či dosavadního uspořádání života lidí v lokalitě. A konečně budou tematizovat dílčí otázky dopadů a bezpečnosti (*not so huge and risky*) a požadovat vyšší bezpečnostní i jiné standardy, což bude vyvíjet tlak na cenu výstavby, a tedy i rentabilitu investice.

Komplexita povolovacích řízení v sobě skrývá i právní nebezpečí spočívající v řetězení správních řízení a soudních sporů, zauzlení povolovacího procesu a jeho neúnosného prodloužení. I na tato rizika je třeba hledat legislativní i administrativní protiopatření.

## 11. Likvidace, uložení jaderného odpadu

Za nyní platné unijní úpravy důležité pro financování jaderných elektráren je klíčovým parametrem v tzv. taxonomii splnění podmínek pro trvalé uložení jaderného odpadu. Zde je nutno rozlišovat podmínky pro dvě skupiny jaderného odpadu. Vyžaduje se mít v provozu trvalé úložiště pro velmi nízkoaktivní, nízkoaktivní a středněaktivní jaderný odpad. Pokud pak jde o vysokoaktivní jaderný odpad, je nutno mít „zdokumentovaný plán s podrobnými kroky k tomu, aby bylo do roku 2050 v provozu“<sup>29</sup> trvalé úložiště. Zatím má takovéto trvalé úložiště v rámci Evropské

<sup>29</sup> Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2022/1214 ze dne 9. března 2022, kterým se mění nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2021/2139, pokud jde o hospodářské činnosti v některých odvětvích energetiky, a nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2021/2178, pokud jde o specifické zveřejňování informací v souvislosti s těmito hospodářskými činnostmi, jímž se v příloze I. nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2021/2139 vkládá mj. nový oddíl 4.27 (Výstavba a bezpečný provoz nových

unie vybudováno pouze Finsko. Česká republika se nachází ve fázi výběru lokality mezi několika nejhodnějšími alternativami<sup>30</sup>.

Regulatorika dopadající na budování trvalých úložišť jaderného odpadu je zčásti podobná té, která se vztahuje na samotné jaderné elektrárny. I trvalé úložiště je komplexní stavbou vyžadující splnění těch nejpřísnějších bezpečnostních standardů. V první řadě musí být umístěno na vhodném místě. Klíčové jsou zde geologické a seismické parametry lokality, neboť jde o úložiště hlubinné, tedy o podzemní stavbu (systém štol a jiných podzemních prostor), která má být schopna zůstat stabilní a intaktní desítky tisíc let<sup>31</sup>. Zároveň musí být daná lokalita dopravně dostupná pro dovoz těžkých mnohatunových kontejnerů s jaderným odpadem, jakož i pro dopravu související se stavbou úložiště a jeho údržbou.

U trvalého jaderného úložiště hrozí podobné problémy s prosazením výstavby jako u samotné jaderné elektrárny. Odpor bude i zde mít nejspíše povahu jednak principiální (jaderný odpad nemá být produkován, aby nemusel být ukládán), jednak lokální (dotčené vybrané obce a jejich obyvatelé se se svou novou rolí mohou odmítnout ztotožnit). Otázkou, která může být tematizována, a to i v obecnějších souvislostech debat o tom, zda má být jaderná energetika vůbec provozována, budou náklady na vybudování a provoz trvalého úložiště a to, kdo je má nést (zda ti, kteří v úložišti jaderný odpad ukládají, anebo stát, jenž je může krýt cíleně stanovenými poplatky či jinak – typicky z daní).

Tématem, které může v konečném důsledku vést i ke změně nynější vcelku kategorické právní úpravy v rámci tzv. taxonomie, je možnost dalšího využití jaderného odpadu jeho přepracováním. Pokud by se v důsledku technického pokroku tato možnost stala dosažitelnou a ekonomicky rentabilní, vyvstala by otázka právní obhajitelnosti nynější regulace příkazující trvalé úložiště vybudovat.

## 12. Závěr

Z výše popsaného katalogu dílčích regulatorních a jiných právních otázek, které bude třeba řešit při uskutečňování záměru vybudovat jaderné elektrárny, je patrné, že půjde o složitou a komplexní právní materii s významným časovým prvkem. Je tedy třeba mít k dispozici detailní katalog toho, co je třeba regulatorně splnit a jak rychle toho zhruba lze dosáhnout, neboť jen tak se dá záměr budovat jaderné bloky zasadit do časového, finančního a administrativního rámce, který bude naplnitelný.

Právnícká kompetence tedy bude klíčová pro úspěch snah o renesanci jaderné energetiky.

---

jaderných elektráren na výrobu elektřiny nebo tepla, včetně výroby vodíku, s využitím nejlepších dostupných technologií). V oddíle 4.27 viz Technická screeningová kritéria, bod 1 f).

<sup>30</sup> *Nakládání s radioaktivním odpadem – Jaderná bezpečnost*, <https://www.sujb.cz/jaderna-bezpecnost/nakladani-s-radioaktivnim-odpadem> (přístup: 16. ledna 2024).

<sup>31</sup> L. Vondrovic a kol., *Vyhodnocení vlivu Nařízení Komise o Taxonomii EU pro oblast jaderné energetiky do systému nakládání s radioaktivním odpadem v ČR ve vztahu k činností SÚRAO*. Praha 2022, s. 31–37, [https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601\\_2022.pdf](https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601_2022.pdf) (přístup: 16. ledna 2024).

## Bibliografie

- Baroch P., *Stát ožívuje předlistopadové plány jaderných elektráren*, 21. července 2009, <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/stat-ozivuje-predlistopadove-plany-jadernych-elektren/r~i:article:642759/> (přístup: 16. ledna 2024)
- Cardwell D., Soble J., *Westinghouse Files for Bankruptcy*, in *Blow to Nuclear Power*, 29. března 2017, <https://www.nytimes.com/2017/03/29/business/westinghouse-toshiba-nuclear-bankruptcy.html> (přístup: 16. ledna 2024)
- ČT24, *Rakušané mají bezjaderné Rakousko*, 4. listopadu 2008, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/archiv/rakusane-maji-bezjaderne-rakousko-164991> (přístup: 16. ledna 2024)
- ČTK, *Boj proti atomu. Rakousko chce blokovat unijní podporu jaderné energetice*, 11. prosince 2019, <https://www.denik.cz/evropa-pro-cechy/rakousko-eu-jaderna-energie-20191211.html> (přístup: 16. ledna 2024)
- Dolejší M., *Ministerstvo vydalo územní rozhodnutí pro nové bloky elektrárny v Dukovanech*, 30. října 2023, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/ministerstvo-vydalo-uzemni-rozhodnuti-pro-nove-bloky-elektreny-v-dukovanech-30> (přístup: 16. ledna 2024)
- Dolejší M., *Odhady cen za Dukovany jsou reálné, říká Beneš. Nic prý nenavědčuje přemrštěným nabídkám*, 29. července 2020, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/odhady-cen-za-dukovany-jsou-realne-rika-benes-nic-pry-nenasvedcuje-premrstnym-nabidkam-47562> (přístup: 17. ledna 2024)
- Energetický regulační úřad. Roční zpráva o provozu elektrizační soustavy ČR pro rok 2022*, Jihlava 2023, <https://eru.gov.cz/sites/default/files/obsah/prilohy/eruelektro2022.pdf> (přístup: 16. ledna 2024)
- Galovcová I., Navrátilová Tlapák J., Bláha J. aj., *Atomový zákon. Komentář*, Praha 2023
- Handrlica J., *Jaderné právo a právní futurismus: Jaderné technologie budoucnosti a jejich právní úprava*, Praha 2019
- Kejlová T., Sviták M., *Jaderná éra v Německu je u konce. Po více než šedesáti letech v sobotu odpojí poslední reaktory*, 13. dubna 2023, <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/jaderna-era-v-nemecu-je-u-konce-po-vice-nez-sedesati-letech-v-sobotu-odpoji-posledni-reaktory-7624> (přístup: 16. ledna 2024)
- Kozohorský P., *Geologové nejsou proti stavbě jaderného reaktoru, uvažuje o něm SUAS Group*, 10. ledna 2024, [https://www.idnes.cz/karlovy-vary/zpravy/energie-jaderny-reaktor-sokolovska-uhelna-suas-group.A240109\\_770013\\_vary-zpravy\\_melu](https://www.idnes.cz/karlovy-vary/zpravy/energie-jaderny-reaktor-sokolovska-uhelna-suas-group.A240109_770013_vary-zpravy_melu) (přístup: 16. ledna 2024)
- Salavec J., *Nový slovenský jaderný blok Mochovce 3 oficiálně zahájil komerční provoz*, 23. října 2023, <https://oenergetice.cz/jaderna-elektreny/novy-slovensky-jaderny-blok-mochovce-3-oficialne-zahajil-komerčni-provoz> (přístup: 16. ledna 2024)
- Skupina ČEZ, *Česká energetika ve 21. století*, <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobní-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/nove-jaderna-zdroje/proc-nova-jaderna-elektrena/ceska-energetika-ve-21.-století> (přístup: 16. ledna 2024)
- Skupina ČEZ, *Jaderná elektrárna Dukovany*, <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobní-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/edu> (přístup: 16. ledna 2024)
- Skupina ČEZ, *Jaderná elektrárna Temelín*, <https://www.cez.cz/cs/o-cez/vyrobní-zdroje/jaderna-energetika/jaderna-energetika-v-ceske-republice/ete> (přístup: 16. ledna 2024)
- Šín Z., *Tvorba práva: pravidla, metodika, technika*, v: *Beckova příručka pro právní praxi*, Praha 2009
- Šmíd J., *Jsou podzemní kabelová vedení řešením pro českou krajinu*, 11. května 2018, <https://oenergetice.cz/prenos-elektřiny/jsou-podzemni-kabelova-vedeni-reshenim-ceskou-krajinu> (přístup: 16. ledna 2024)
- Vondrovic L. a kol., *Vyhodnocení vlivu Nařízení Komise o Taxonomii EU pro oblast jaderné energetiky do systému nakládání s radioaktivním odpadem v ČR ve vztahu k činností SÚRAO*, Praha 2022, [https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601\\_2022.pdf](https://www.surao.cz/wp-content/uploads/2023/04/TZ601_2022.pdf) (přístup: 16. ledna 2024)
- Voříšek M., *Spojené království rozhodne o financování stavby jaderných bloků, rizika by měli nést i spotřebitelé*, 29. ledna 2020, <https://oenergetice.cz/jaderna-elektreny/spojene-kralovstvi-rozhodne-financovani-stavby-jadernych-bloku-rizika-by-meli-nest-i-spotrebitele> (přístup: 16. ledna 2024)

## Summary

of the article: **How to successfully implement a strategic investment – example of nuclear power**

This paper aims to provide a general analysis of the challenges that may arise in attempting to realize a large-scale construction project. The author employs a case study method to examine the legal and nonlegal obstacles impeding the construction of the nuclear power plant and sheds light on problematic areas. While primarily focusing on legal regulations in the Czech Republic, the author also draws upon insights from other European countries with nuclear power expertise.

The main research question is: can regulatory barriers be overcome in the approval process of large and complex projects that may also be strategically important without compromising their protective meaning and purpose? Using the case of a nuclear power plant implementation, the author outlines the problematic legal aspects and discusses their rationale and potential avenues for overcoming them. Furthermore, the author attempts to delineate other potential obstacles, such as the political viability of such a project, financing, public support, and the processes involved in planning and siting strategy.

Using a case study approach and outlining specific regulatory and other legal issues, the author concludes that regulatory barriers can be overcome, but legal expertise is crucial in achieving success in nuclear power.

**Keywords:** nuclear power plant, energy, legal regulation, extra-legal influences, construction project implementation

*Dr hab. Kazimierz Bandarzewski*

[Jagellonská univerzita Katedra práva územní samosprávy;  
Soudce Wojvodského správního soudu v Krakově;  
OID: <https://orcid.org/0000-0002-8783-8820>]

## Zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání

**Shrnutí příspěvku:** Souhlas se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání se rozvíjel od aktu místního práva až po režim mlčenlivého vyřízení věci. Řešení přijatá od dubna roku 2022 jsou kombinací režimu mlčenlivého souhlasu s prvky součinnosti jiných orgánů. To vede ke vzniku interpretačních pochybností týkajících se možnosti napadnout usnesení součinných orgánů a má význam pro kvalifikaci samotné povahy lhůty pro vyřízení věci. Taková lhůta by měla mít hmotnou povahu a její uplynutí by mělo mít za následek přiznání oprávnění žadateli, pakliže před koncem této lhůty orgán nevznese námitku. Právní úprava týkající se udělování souhlasu se zřízením míst příležitostného koupání umožňuje prodlužování zákonné lhůty nebo její přerušování, což významně maří její hmotněprávní povahu. Vadou je absence povinnosti informovat zřizovatele o neudělení souhlasu za situace, kdy uplyne zákonná lhůta, což by stranu uchránilo před chybným přesvědčením o jeho získání.

**Klíčová slova:** koupaliště, místo příležitostně využívané ke koupání, koupací sezóna, mlčenlivé vyřízení věci, součinnost, námitka

### 1. Úvod

**U**dělování souhlasu ke zřízení míst příležitostně využívaných ke koupání je upraveno v čl. 39 vodního zákona<sup>1</sup> a má praktický význam v těch obcích, ve kterých se nacházejí vodní nádrže, které lze využívat k rekreaci a odpočinku a u nichž lze zřídit místa využívaná ke koupání. Podle stavu k 1. září 2023 v Polsku fungovalo 235 míst příležitostně využívaných ke koupání<sup>2</sup>.

Postup při udělování souhlasu se zřizováním míst příležitostně využívaných ke koupání se změnil k 21. dubna 2022, kdy v platnost vstoupila novela čl. 39 v.z.<sup>3</sup>. Dřívější znění čl. 39 v.z. vyžadovalo, aby souhlas ke zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání vydalo zastupitelstvo obce prostřednictvím usnesení, které je aktem místního práva. Tento postup byl oproti postupu zavedenému výše uvedenou novelou jednodušší a poskytoval obecnímu zastupitelstvu značnou míru volnosti při rozhodování o zřízení takového místa.

Účelem změny čl. 39 v.z. mělo být urychlení řízení o udělení souhlasu se zřízením takových míst tím, že se tato pravomoc odebere zastupitelstvu obce a pře-

<sup>1</sup> Zákon ze dne 20. července 2017 – vodní zákon, Sb. z roku 2024 pol. 1087 v platném znění, dále jen v.z.

<sup>2</sup> Hlavní hygienik, *Lista miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpiel* [Seznam míst příležitostně využívaných ke koupání], <https://www.gov.pl/web/gis/lista-miejsc-okazjonalnie-wykorzystywanych-do-kapieli> (přístup: 30. září 2023).

<sup>3</sup> Zákon ze dne 7. dubna 2022 o změně zákona – vodní zákon, Sb. z roku 2022 pol. 855.

vede se na starostu. Došlo tak ke změně režimu řízení ve věci udělování souhlasu, a to z usnesení zastupitelstva obce na správní řízení upravené jak ve vodním zákoně, tak ve správním řádu<sup>4</sup>; byla použita jedna hromadná žádost zahrnující rovněž vodoprávní žádost; byl zkrácen čas podání vodoprávní žádosti; byl aplikován režim mlčenlivého vyřízení věci a redukován byl obsah samotné žádosti a jejích příloh<sup>5</sup>.

Téma, kterému se tento článek věnuje, se dosud těšilo zájmu představitelů doktríny jen sporadicky a okrajově. Otázky s ním spojené však vyvolávají pochybnosti, což se projevuje mimo jiné spory řešenými správními soudy<sup>6</sup>. Cílem tohoto článku bude přiblížit základní otázky související s udělováním souhlasu se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání.

Základní výzkumnou metodou použitou v článku bude dogmatická metoda zahrnující analýzu platné právní úpravy, prezentaci názorů představitelů doktríny a judikatury. Doplnkovou metodou bude metoda komparativní, spočívající v porovnání stávající právní úpravy s dříve platnou právní úpravou.

## 2. Doba využívání místa k příležitostnému koupání

Definici místa příležitostně využívaného ke koupání (v další části článku také jako místo příležitostného koupání) obsahuje čl. 16 bod 28 v.z., podle kterého je to vyčleněná a označená část povrchových vod, která není koupaliště, a která je využívána ke koupání. Nejedná se o úplnou definici shora uvedeného pojmu. Konstitutivní znaky místa příležitostně využívaného ke koupání obsahuje čl. 39 v.z., kdy jedním z nich je doba přípustného fungování takového místa v koupací sezóně.

Podle čl. 39 odst. 1 v.z. ve verzi platné do 21. dubna 2022 místo příležitostně využívané ke koupání mohlo fungovat po dobu maximálně 30 dnů během kalendářního roku<sup>7</sup>. Po této novelizaci je místo příležitostného koupání takové místo, které může fungovat po dobu maximálně 30 po sobě jdoucích dnů v kalendářním roce<sup>8</sup>.

Zdá se, že cílem zákonodárce bylo prostřednictvím přidání slov „po sobě jdoucích“ omezit dobu fungování místa příležitostného koupání. Před 21. dubna 2022 zřizovatel mohl uvést, že takové místo bude otevíráno např. na několik dnů v týdnu

<sup>4</sup> Zákon ze dne 14. června 1960 – správní řád, Sb. z roku 2024 pol. 572 v platném znění, dále jen s.ř.

<sup>5</sup> Viz důvodová zpráva k návrhu zákona o změně vodního zákona, tisk č. 2051 IX. volebního období Sejmu, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/6496ACFDC50F936AC12587F-4003C3631/%24File/2051.pdf> (přístup: 10. října 2023).

<sup>6</sup> Viz rozsudek NSA z 14. června 2023, III OSK 2379/21; rozsudek NSA z 14. června 2023, III OSK 2583/21; rozsudek NSA z 14. června 2023, III OSK 2497/21.

<sup>7</sup> P. Szuwalski, *Prawo wodne. Komentarz do wybranych przepisów [Vodní zákon. Komentář k vybraným ustanovením]*, LEX/el. 2019, komentář k čl. 39; P. Michalski, *Kapieleiska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpielii [Koupaliště a místa příležitostně využívaná ke koupání]*, v: K. Filipek, M. Kucharski, P. Michalski, *Nowe prawo wodne. Najważniejsze zmiany dla gmin i przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych [Nový vodní zákon. Nejdůležitější změny pro obce a vodovodně-kanalizační podniky]*, Varšava 2018, s. 14; kontrolní rozhodnutí Svatokřížského vojvodý z 21. června 2022, značka: PNK.I.4130.74.2022, Lex č. 3359238.

<sup>8</sup> Toto přímo vyplývá z důvodové zprávy k návrhu zákona o změně vodního zákona, *op. cit.* (přístup: 10. října 2023).

od pátku do neděle, a od pondělí do čtvrtka bude uzavřeno, a bude tak dodrženo pravidlo, že celkem v průběhu kalendářního roku celková doba fungování takového místa nepřekročí 30 dnů<sup>9</sup>.

Po shora uvedené novelizaci zřizovatel může uvést pouze jedno období fungování místa příležitostně využívaného ke koupání zahrnující po sobě jdoucí kalendářní dny, jejichž počet činí maximálně 30<sup>10</sup>. Jako logické se zdá, že zřizovatel takového místa musí určit jeden termín jeho otevření a zavření. Avšak není tomu tak, protože podle čl. 39 odst. 4 bod 5 v.z., zřizovatel ohlašující místo příležitostného koupání musí určit termíny (a nikoliv termín) otevření a zavření takového místa. Je v souvislosti s tím místo příležitostného koupání takové místo, které sice může fungovat nejdéle po dobu 30 po sobě jdoucích dnů v kalendářním roce, ale takové období nemusí být jediné a přípustná jsou jiná období pod podmínkou, že žádné z nich nepřekročí 30 po sobě jdoucích dnů? Interpretační vodičko umožňující odpovědět na tuto otázku obsahuje čl. 39 odst. 4 bod 5 v.z., podle kterého zřizovatel při ohlášení uvádí koupací sezónu pro místo příležitostného koupání. A proto, pokud je zřizovatel povinen určit koupací sezónu, v takové sezóně může být vyznačeno pouze jedno maximálně třicetidenní období fungování místa příležitostně využívaného ke koupání.

Tato teze nachází potvrzení rovněž ve znění čl. 39 odst. 13 bod 2 v.z., podle kterého starosta obligatorně podává námitku v případech ohlášení zřízení místa příležitostného koupání, pokud je namísto takového místa opodstatněně zřízení koupaliště. S opodstatněnou situací pro zřízení koupaliště budeme mít do činění, pokud v koupací sezóně, které se ohlášení zřízení místa příležitostného koupání týká, na žádost stejného zřizovatele na stejném místě nebo v jeho sousedství již bylo zřízeno místo příležitostně využívané ke koupání<sup>11</sup>.

Premisa upravená v čl. 39 odst. 13 bod 2 v.z. se týká totožné koupací sezóny, které se týká ohlášení zřízení místa příležitostného koupání, a proto lze předpokládat, že záměrem zákonodárce bylo vyloučit možnost zřizování fiktivních míst příležitostně využívaných ke koupání, a to tím způsobem, že jedno místo by bylo ohlášeno na dobu 30 dnů a k dalším místům mírně se lišícím od předchozího, např. délkou pobřežní linie, ale obecně alespoň částečně se s ním pokrývající, by zřizovatel a osoby využívající toto místo přistupovali v zásadě jako k totožnému místu<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Viz např. § 2 usnesení č. XXXIV/235/2021 městského zastupitelstva v Klimontově z 27. května 2021 ve věci vyjádření souhlasu se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání, Úř. věst. Svatokřížského vojvodství z roku 2021 pol. 1907; § 3 usnesení č. XXIII/199/2021 zastupitelstva obce Wielgie z 30. dubna 2021 ve věci vyjádření souhlasu se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání a určení koupací sezóny pro místo příležitostně využívané ke koupání na území obce Wielgie v roce 2021, Úř. věst. Kujavsko-pomořského vojvodství z roku 2021 pol. 2379; § 3 usnesení č. XL/380/18 zastupitelstva obce Gorzyce z 28. května 2018 ve věci souhlasu se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání na území obce Gorzyce, Úř. věst. Slezského vojvodství z roku 2018 pol. 3721.

<sup>10</sup> Viz kontrolní rozhodnutí Svatokřížského vojvodvy z 21. června 2022, značka: P.NK.I.4130.74.2022, Úř. věst. Svatokřížského vojvodství z roku 2022 pol. 2323.

<sup>11</sup> Čl. 39 odst. 13 bod 2 v.z.

<sup>12</sup> Viz usnesení zastupitelstva obce Gorzyce z 26. dubna 2018 č. XXXIX/375/18, č. XXXIX/376/18 a č. XXXIX/377/18 ve věci souhlasu se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání na území obce Gorzyce, Úř. věst. Slezského vojvodství z roku 2018 pol. 3109, pol. 3110 a pol. 3111.

Účelem tohoto ustanovení bylo zamezit situacím, kdy by totožný zřizovatel účinně ohlašoval několik míst příležitostného koupání na dobu 30 dnů, avšak takovým způsobem, že tato místa by fungovala na stejném místě po celou dobu koupací sezóny a byla by v podstatě koupalištěm.

Prezentovaný výklad čl. 39 odst. 1, čl. 39 odst. 4 bod 5 a čl. 39 odst. 13 bod 2 v.z. poukazuje na jedno období fungování místa příležitostně využívaného ke koupání trvajícím maximálně 30 dnů. Provedení odlišného výkladu čl. 39 odst. 2 bod 5 shora uvedeného zákona poukazujícího na možnost zřizovat taková místa vícekrát než jednou v době jedné koupací sezóny by bylo nejen v rozporu s představeným výkladem shora uvedených ustanovení, ale také by mařilo cíl novely ze dne 21. dubna 2022 předpokládající likvidaci dosavadní možnosti opakovaného zřizování takových míst stejným zřizovatelem na stejném místě.

### 3. Určení koupací sezóny pro místo příležitostně využívané ke koupání

Vodní zákon nepoužívá pojem „koupací sezóna pro místo příležitostně využívané ke koupání“. Lze pouze vyvodit závěr, že pokud jsou žádosti o vyjádření souhlasu se zřízením takových míst podávány individuálně, každý zřizovatel sám určuje koupací sezónu pro místo příležitostného koupání. Ani starosta, ani zastupitelstvo obce nemají pravomoc k vyznačování takových sezón. Nezdá se být opodstatněný závěr, že koupací sezóna pro místo příležitostně využívané ke koupání je synonymem „koupací sezóny“ ve smyslu čl. 37 odst. 1 v.z.<sup>13</sup>. Podle uvedeného předpisu je zastupitelstvo obce povinno každý rok nejpozději do dne 20. května určit koupací sezónu zahrnující období mezi 1. červnem a 30. zářím daného kalendářního roku.

Koupací sezóna pro koupaliště může být vyznačena pouze na dobu mezi 1. červnem a 30. zářím. Nemůže být delší nežli výše uvedené období, a ani jeho začátek nebo konec nemůže připadat na dobu před 1. červnem nebo po 30. září. Čl. 37 odst. 1 výše uvedeného zákona upravuje pouze vyznačování koupací sezóny zastupitelstvem obce pro koupaliště, a nikoliv pro místa příležitostně využívaná ke koupání<sup>14</sup>. Kdyby zákonodárce chtěl zřizovatele místa příležitostného koupání zavázat k dodržování koupací sezóny, zaprvé by zastupitelstvo obce zavázal k vyznačení takové sezóny rovněž pro místa příležitostně využívaná ke koupání, a zadruhé by bylo zcela neopodstatněné zavázat v čl. 39 odst. 2 bod 5 v.z. zřizovatele k určení koupací sezóny pro dané místo v jeho ohlášení, protože by již vyplývala z přijatého usnesení a byla by závazná.

Cílem právní úpravy umožňující zřizování míst příležitostného koupání je zpřístupnění takového koupání na krátkou dobu, např. k pořádání soutěží vodních sportů nebo jiných příležitostných akcí, které mohou být organizovány i mimo koupací sezónu vyznačenou pro koupaliště zahrnující období od počátku června do

<sup>13</sup> Jinak P. Michalski, *Kapieliska ... [Koupaliště ...]*, s. 15.

<sup>14</sup> Viz P. Michalski, *Kapieliska ... [Koupaliště ...]*, s. 18.

konce září. V souvislosti s tím zřizovatel sám v ohlášení určuje koupací období pro místo příležitostného koupání a uvádí datum otevření a jeho zavření.

#### 4. Příležitostnost využívání místa ke koupání

Jedním z pojmů definujících výše uvedené místo ke koupání je příležitostnost jeho využívání.

V právním stavu platném před 1. lednem 2018<sup>15</sup> tento výraz v definici místa využívaného ke koupání chyběl<sup>16</sup>. Doplněním tohoto pojmu je naznačen důležitý rozdíl mezi takovým místem podle právního stavu platného do 1. ledna 2018 a po tomto datu, přičemž se tvrdí, že místem příležitostně využívaným ke koupání je takové místo, které zajišťuje výjimečné situace zavazující k uspořádání takové formy rekreace spojené s koupáním, které nebylo možné předvídat dříve v souladu s požadavky a postupy stanovenými pro koupaliště<sup>17</sup>. Ty mohou souviset s nutností např. uspořádat závody, tábor nebo kulturní akce spojené s odpočinkem (koupáním). Zdůrazňována je výjimečnost takového místa, spontánnost nebo sporadická povaha situace opodstatňující udělení souhlasu s jeho zřízením<sup>18</sup>.

Takto přijatý způsob definování budí pochybnosti. Pojem „příležitostně“ nebyl ve vodním zákonu definován. V běžném jazyce příležitostně jinak znamená náhodně, občas, nestávající se často, u nějaké příležitosti, nahodile<sup>19</sup>. Tato formulace se tak týká především samotné četnosti výskytu daného jevu nebo stavu, a nikoliv jeho mimořádnosti nebo výjimečnosti.

Pokud pojem „příležitostně“ vztáhneme na vyznačení místa ke koupání, je nutno konstatovat, že tento pojem zahrnuje případ, kdy není opodstatněné zřizování stálého koupaliště v koupací sezóně, ale je možné občas využívat místo příležitostného koupání. Uvedená příležitostnost využívání takového místa může vyplývat z různorodých premis, jako např. sporadické akce, závody, časově omezená dostupnost infrastruktury, proměnlivost pobřežní linie během koupací sezóny znemožňující zřízení koupaliště nebo i samotný záměr podnikatele poukazuující na to, že takové místo je možné provozovat pouze v příležitostném (časově omezeném) rozsahu. Jelikož sám zákonodárce nezavedl žádnou jinou premisu – s výjimkou odůvodnění pro nevytvoření koupaliště – která by zřizovateli získání souhlasu se zřízením místa příležitostného koupání umožňovala, nelze zavádět

<sup>15</sup> Čl. 34d zákona ze dne 18. července 2001 – vodní zákon, Sb. z roku 2017 pol. 1121.

<sup>16</sup> J. Szachułowicz, *Prawo wodne. Komentarz [Vodní zákon. Komentář]*, Varšava 2010, s. 134–138; M. Kałużny, *Prawo wodne. Komentarz [Vodní zákon. Komentář]*, Varšava 2012, s. 143–146; B. Rakoczy, *Art. 34a [Čl. 34a]*, v: *Prawo wodne. Komentarz [Vodní zákon. Komentář]*, red. B. Rakoczy, Varšava 2013, s. 187–191.

<sup>17</sup> Hlavní hygienik, *Kąpieliska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpielii [Koupaliště a místa příležitostně využívaná ke koupání]*, v: *Stan sanitarny kraju w 2019 r. [Hygienický stav země v roce 2019]*, s. 70, [https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan\\_sanitarny\\_2019\\_-\\_kapieliska.pdf](https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan_sanitarny_2019_-_kapieliska.pdf) (přístup: 30. září 2023).

<sup>18</sup> Viz kontrolní rozhodnutí Varmijsko-mazurského vojvody z 10. srpna 2021, PN.4131.311.2021, Úř. věst. Varm. vojv. z roku 2021 pol. 3151; kontrolní rozhodnutí Varmijsko-mazurského vojvody z 30. července 2020, PN.4131.276.2020, Úř. věst. Varm. vojv. z roku 2020 pol. 3312.

<sup>19</sup> *Słownik Języka Polskiego [Slovník polského jazyka]. L-P*, red. M. Szymczak, Varšava 1996, s. 479.

další podmínku v podobě výjimečnosti pro zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání.

## 5. Absence odůvodnění pro zřízení koupaliště

Podle čl. 39 odst. 1 v.z. je místo příležitostně využívané ke koupání takové místo, pro které není opodstatněné zřízení koupaliště.

Pojmem koupaliště se rozumí vyznačená zastupitelstvem obce, vyčleněná a označená část povrchových vod využívaná velkým počtem osob ke koupání, a to pod podmínkou, že ve vztahu k tomuto koupališti nebyl vydán trvalý zákaz koupání<sup>20</sup>. Zákonodárce *ex lege* do kategorie koupališť nezačlenil plovárnu, plavecký bazén či lázeňský bazén, uzavřenou vodní nádrž podléhající čištění nebo využívání k terapeutickým účelům, a umělou uzavřenou vodní nádrž oddělenou od povrchových a podzemních vod<sup>21</sup>.

Základní vlastností koupaliště je to, že je využíváno velkou skupinou osob. Vodní zákon pojem „velké skupiny osob” nedefinuje, nicméně taková definice je obsažena v čl. 2 bod 4 směrnice č. 2006/7/ES, podle kterého se „velkým počtem” ve vztahu ke koupajícím rozumí počet, který příslušný orgán považuje za velký při zohlednění zejména minulých trendů nebo poskytované infrastruktury či zařízení nebo jiných přijatých opatření na podporu koupání.

Nedostatek alespoň přibližného specifikování počtu osob, která již tvoří velkou skupinu, hovoří pro předání oprávnění k upřesnění tohoto pojmu orgánu obce. Může tak starosta prostřednictvím nařízení stanovit, co je nutno chápat pod pojmem „velkého počtu” osob pro účely udělení souhlasu se zřízením míst příležitostně využívaných ke koupání? Na tuto otázku je nutno odpovědět záporně. Žádné ustanovení vodního zákona nebo jiného zákona neobsahuje oprávnění k upravení této otázky, což by v podstatě vedlo ke vzniku aktu místního práva definujícího pojem „velkého počtu koupajících se osob”, který by byl závazný pro zřizovatele mající v úmyslu ohlásit zřízení místa příležitostného koupání na území dané obce.

V každém případě podání žádosti zřizovatele by starosta měl zvážit, zda v žádosti uvedený předpokládaný maximální počet osob využívajících denně místo příležitostného koupání bude velkým počtem těchto osob. Toto určení musí být individuální a přizpůsobené každé lokalitě (každé žádosti) a nemusí k němu být přístupováno jednotně, a to ani v měřítku celé obce. Neznamená to však libovolnost, protože starosta je v rámci tohoto určování povinen zohlednit takové okolnosti, jako jsou: a) dřívější způsob využívání daného místa, b) počet osob koupajících se na tomto místě, c) poskytnuta infrastruktura, d) podmínky, e) jiná opatření učiněná za účelem propagace koupání<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Čl. 16 bod 22 v.z.

<sup>21</sup> Tato definice je v souladu s čl. 1 odst. 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/7/ES ze dne 15. února 2006 o řízení jakosti vod ke koupání a o zrušení směrnice 76/160/EHS, Úř. věst. EU L.2006.64.37; dále jen směrnice č. 2006/7/ES.

<sup>22</sup> Čl. 2 bod 4 směrnice č. 2006/7/ES.

Zjištění, že dané místo bude využívat velký počet osob, je základem pro uznání, že existuje důvod pro zřízení koupaliště a lze tak podat námitku proti ohlášení zřízení místa příležitostného koupání.

## 6. Způsob získání souhlasu se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání

Podle čl. 39 odst. 2 v.z. je pro zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání nezbytné, aby žadatel tuto skutečnost ohlásil místě příslušnému starostovi.

Toto ohlášení má dvojí povahu: jednak je ohlášením místa plánovaného zřízení místa příležitostného koupání, a zároveň je vodoprávním ohlášením pro účely vyznačení místa příležitostně využívaného ke koupání<sup>23</sup>.

V čl. 39 odst. 4 a 5 v.z. zákonodárce obsah ohlášení a vyžadované přílohy upravil dosti kompletním způsobem. Takové ohlášení povinně obsahuje: a) jméno a příjmení, název, adresu a sídlo zřizovatele místa příležitostně využívaného ke koupání; b) název a adresu místa příležitostně využívaného ke koupání a popis hranice místa příležitostně využívaného ke koupání na aktuální topografické mapě nebo ortofotomapě, nebo výkaz souřadnic bodů zlomu hranice místa příležitostně využívaného ke koupání; c) uvedení délky pobřežní linie místa příležitostně využívaného ke koupání; d) uvedení předpokládaného maximálního denního počtu osob využívajících místo příležitostně využívané ke koupání; e) určení koupací sezóny pro místo příležitostně využívané ke koupání včetně termínů otevření a zavření tohoto místa; f) popis infrastruktury místa příležitostně využívaného ke koupání včetně sociálního zařízení a dostupnosti tohoto místa pro zdravotně postižené osoby a g) určení způsobu nakládání s odpadem pro místo příležitostně využívané ke koupání.

Tento výčet v podstatě odpovídá obsahu žádostí podávaných dle postupu platného před 21. dubnem 2022. Znatelným rozdílem je povinnost zřizovatele plánovaného místa příležitostného koupání, aby určil období koupací sezóny pro takové místo zahrnující termíny otevření a zavření tohoto místa.

A dále podle čl. 39 odst. 5 v.z. k ohlášení žadatel povinně připojuje: 1) souhlas vlastníka vod a vlastníka pozemku přiléhajícího k plánovanému místu příležitostně využívanému ke koupání se zřízením místa příležitostného koupání; 2) odůvodnění absence potřeby zřízení koupaliště; 3) potvrzení o uhrazení poplatku za vodoprávní ohlášení a 4) souhlas vlastníka umělé vodní nádrže v případě, že ke zřízení místa příležitostného koupání má dojít na území umělé vodní nádrže. A dále podle čl. 63 § 3 s.ř. má být ohlášení podepsáno.

Starosta je povinen provést formální kontrolu ohlášení spočívající v posouzení, zda ohlášení obsahuje všechny vyžadované prvky a přílohy, rovněž v rozsahu zahrnujícím vodoprávní ohlášení.

Podle čl. 39 odst. 6 v.z. v případě neúplnosti ohlášení starosta vyzve žadatele k doplnění žádosti ve lhůtě 7 dnů od data doručení výzvy a v případě nedodržení výzvy v této lhůtě – starosta podá námitku prostřednictvím správního rozhodnutí

<sup>23</sup> Čl. 39 odst. 2 věta 2 v.z.

(čl. 39 odst. 7 v.z.). Avšak pokud ohlášení nebude obsahovat adresu žadatele a tuto adresu nebude možné zjistit na základě dostupných údajů, ohlášení bude podle čl. 64 § 1 s.ř. ponecháno bez projednání<sup>24</sup>.

Termín pro doplnění ohlášení byl stanoven pevně a činí 7 dnů. Pokud žadatel ohlášení nedoplní, je starosta povinen podat námitku prostřednictvím správního rozhodnutí.

## 7. Premisy pro podání námítky proti ohlášení místa příležitostně využívaného ke koupání

Kromě premisy spočívající v nedoplnění žádosti z formálního hlediska zákonodárce stanovil následující uzavřený výčet premis opodstatňujících podání námítky:

- 1) důležitý veřejný zájem,
- 2) skutečnost, že namísto zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání je opodstatněné zřízení koupaliště,
- 3) důležité ohledy v oblasti ochrany životního prostředí, ochrany veřejného zdraví nebo bezpečnosti koupajících se osob,
- 4) narušení místního územního plánu, narušení územního rozhodnutí,
- 5) narušení požadavků stanovených v čl. 48 odst. 1 v.z. nebo zákazů či omezení uvedených v čl. 130 odst. 1 bod 11 a čl. 140 bod 10 v.z.
- 6) narušení ustanovení plánu ochrany národního parku nebo plánu ochranných úkolů a pravidel pro zpřístupnění národního parku<sup>25</sup>.

Tento výčet je *novum* ve srovnání s úpravou čl. 39 v.z. před novelizací ze dne 21. dubna 2022. Před touto změnou zastupitelstvo obce mohlo odmítnout udělit souhlas pouze v případech, že neexistovalo odůvodnění pro zřízení koupaliště.

Značné rozšíření výčtu premis pro podání námítky nepochybně zvětšuje rozsah oprávnění starosty oproti dřívějším kompetencím zastupitelstva obce a zároveň některé z nich mají povahu generálních klauzulí jako např. důležitý veřejný zájem, což umožňuje jejich diskreční uplatnění v podobných situacích<sup>26</sup>.

## 8. Součinnost orgánů

8.1. Po formálním posouzení žádosti je starosta povinen žádost spolu s přílohami postoupit následujícím orgánům: a) orgánu příslušnému pro vodoprávní ohlášení, b) orgánu inspekce ochrany životního prostředí a c) státnímu okresnímu nebo státnímu hraničnímu hygienikovi<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Z. Kmiecik, Art. 122c [Čl. 122c], v: Z. Kmiecik, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, Varšava 2023, s. 719–720.

<sup>25</sup> Čl. 39 odst. 12 v.z.

<sup>26</sup> L. Leszczyński, *Zastosowanie kryteriów otwartych i inne decyzje stosowania prawa [Aplikování otevřených kritérií a jiná rozhodnutí při aplikování práva]*, v: *System prawa administracyjnego [Systém správního práva]*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Svazek 4, Varšava 2012, s. 111–117.

<sup>27</sup> Čl. 39 odst. 8 bod 1 a bod 2 *in principio* v.z.

Případně se taková žádost spolu s přílohami postupuje: a) řediteli národního parku – pokud se má ohlášení týkat místa příležitostného koupání na území národního parku, b) řediteli úřadu vnitrozemské plavby – pokud se má ohlášení týkat takového místa na vnitrozemské vodní cestě, c) řediteli mořského úřadu – pokud se má ohlášení týkat místa příležitostného koupání v rámci polské mořské oblasti<sup>28</sup>.

S výjimkou orgánu příslušného pro vodoprávní záležitosti byly ostatní orgány zavázány k vydání stanoviska ve lhůtě 7 dnů od data, k němuž jim žádost postoupil starosta. Nedodržení této sedmidenní lhůty má stejný účinek jako vyjádření kladného stanoviska<sup>29</sup>. Jak kladné stanovisko, tak i záporné stanovisko není pro starostu závazné, ačkoliv za situace, kdy ze znění takového stanoviska bude vyplývat, že existuje kterákoliv z premis pro podání námítky, by starosta z principu měl takovou námítku vznést.

Podle čl. 40a v.z. v rozsahu neupraveném v čl. 39 tohoto zákona se na řízení ve věci ohlášení místa příležitostně využívaného ke koupání použijí ustanovení oddílu II kapitoly 8a s.ř. Tato kapitola upravuje režim mlčenlivého vyřízení věci. V souvislosti s tím je nutno zamyslet se nad právní formou vyjádření stanoviska součinných orgánů. Součinnost orgánů upravuje čl. 106 § 5 s.ř., podle něhož součinný orgán vyjadřuje své stanovisko prostřednictvím usnesení, proti kterému se lze odvolat.

Vyjadřuje tak orgán inspekce ochrany životního prostředí a státní okresní/hraniční hygienik své stanovisko cestou usnesení, proti kterému se strana může odvolat? Při odpovědi na tuto otázku je nutno nejprve konstatovat, že účelem řízení, ve kterých jsou věci vyřizovány mlčenlivým způsobem, je úplné schválení žádosti (požadavku) strany nebo také vznesení námítky v případě, že takové žádosti nebo požadavku nelze vyhovět v celém rozsahu. Pro žadatele uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí orgánem bude znamenat, že mlčením orgán se zněním dané žádosti souhlasil<sup>30</sup>. V doktríně byl prezentován názor, že v případě součinnosti orgánů nelze mlčenlivé vyřízení věci uplatnit<sup>31</sup>. Toto stanovisko bylo sdíleno v judikatuře<sup>32</sup>. Přijetí stanoviska, že institut součinnosti orgánů při projednávání žádosti ve věci udělení souhlasu se zřízením místa příležitostného koupání je zcela zbytečný, by vedlo k opomenutí obligatorní etapy tohoto řízení. Pokud zákonodárce přikázal postoupení každé žádosti daným orgánům za účelem vydání stanoviska, je nutno hledat takové řešení, které by umožnilo sloučit jak režim vyřizování věci mlčenlivým způsobem, tak i právní úpravu zakotvenou v čl. 39 odst. 8 bod 1, odst. 9 v.z.

<sup>28</sup> Čl. 39 odst. 8 bod 2 *in fine* v.z.

<sup>29</sup> Čl. 39 odst. 9 v.z.

<sup>30</sup> Z. Kmieciak, *Art. 122 ... [Čl. 122 ...]*, s. 713–714; J. Piecha, *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, vyd. 7, Varšava 2021, s. 1045; K. Klonowski, *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, red. H. Knysiak-Sudyka, vyd. 2, Varšava 2019, s. 841–842.

<sup>31</sup> A. Wróbel, *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: M. Jaškowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, vyd. 8, WKP 2020, komentář k čl. 122a; B. Adamiak, *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, vyd. 17, Varšava 2021, s. 758–759.

<sup>32</sup> Rozsudek Vojvodského správního soudu v Bydhošti z 4. srpna 2021, II SA/Bd 136/21, LEX č. 3229327.

Posuzující orgány vydávají stanoviska dvojího druhu: kladná nebo záporná. Kladná stanoviska zahrnují schválení celé žádosti, zatímco záporná negují udělení mlčenlivého souhlasu. Neexistuje prostor pro podmíněná stanoviska, podle kterých po splnění jistých podmínek nebo po úpravě žádosti (její změně) bude možné vydat kladné stanovisko. Orgán přijímající žádost nemůže měnit její obsah a buďto žádost v plném rozsahu schválí (udělí souhlas), anebo vznesse námitky proti jejímu znění.

Součinné orgány musí svá stanoviska vydávat formou usnesení, proti kterému by se strana nemohla odvolat. Čl. 106 § 5 s.ř. sice garantuje právo na napadení usnesení obsahujícího stanovisko, nicméně využití tohoto institutu by mařilo smysl samotného hlavního řízení. Pokud by strana podala odvolání proti usnesení součinného orgánu, starosta by řízení nemohl ukončit<sup>33</sup> a současně by nejčastěji uplynula třicetidenní lhůta pro případné vznesení námítky. Po jejím uplynutí by strana získala právo na zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání.

V případě věci vyřizovaných mlčenlivě má uplynutí lhůty účinek v podobě pro stranu kladného vyřízení dané věci. V rámci analyzovaného postupu žádný předpis neumožňuje pozastavení nebo přerušování běhu lhůty pro vyřízení věci v případě, že by strana podala stížnost proti pro ni nepříznivému stanovisku jednoho z orgánů uvedených v čl. 39 odst. 10 v.z. Podání stížnosti rovněž není základem pro podání námítky hlavním orgánem.

V souvislosti s tím je nutno konstatovat, že stanovisko vyjádřené na základě čl. 39 odst. 9 v.z. cestou usnesení není napadnutelné. Avšak absence výslovné právní úpravy v tomto rozsahu svědčí o její závadnosti.

8.2. Zvláště zákonodárce upravil námitku orgánu příslušného pro vodoprávní ohlášení.

Podle čl. 39 odst. 8 bod 1 v.z. ohlášení zřízení místa příležitostného koupání starosta povinně postupuje orgánu příslušnému pro vodoprávní ohlášení. Podle čl. 397 odst. 3 bod 3 v.z. příslušným orgánem, kterému je žádost nutno postoupit, bude místně příslušný vedoucí vodního dozoru Státního vodohospodářského podniku „Wody Polskie”.

Znění čl. 39 odst. 10 v.z. ve spojení s čl. 424b tohoto zákona neponechává nejmenší pochybnosti o tom, že na toto ohlášení se použijí ustanovení oddílu IX kapitoly 4 „Vodoprávní ohlášení” vodního zákona, s výjimkou čl. 421, čl. 422 a čl. 423 odst. 5 bod 2 tohoto zákona v takovém rozsahu, v jakém se vztahuje na ustanovení čl. 396 odst. 1 bod 7 a 8 v.z.

Rozdíly v rozsahu právní úpravy týkající se ohlášení místa příležitostného koupání jako vodoprávního ohlášení oproti jiným vodoprávním ohlášením se obecně týkají lhůty pro podání námítky a okruhu subjektů, kterým je námitka doručována. Podle čl. 39 odst. 10 bod 1 v.z. lhůta pro podání námítky činí 21 dnů od data obdržení žádosti namísto 30 dnů počítaných podle čl. 423 odst. 2 v.z. Námitka proti ohlášení je pak doručována jak zřizovateli, tak i starostovi, který vede řízení (čl. 39 odst. 10 bod 2 v.z.), a to navzdory tomu, že v případě jiných vodoprávních ohlášení je tato námitka doručována pouze žadateli (čl. 423 odst. 8 v.z.).

<sup>33</sup> Viz usnesení 7 soudců NSA z 9. listopadu 1998, OPS 8/98, ONSA 1999/1/7.

Podle znění čl. 39 odst. 14 v.z. je jednadvacetidenní lhůta na podání námítky započítávána do třicetidenní lhůty stanovené pro starostu, na kterého se zřizovatel obrátil s ohlášením zřízení místa příležitostně využívaného ke koupání.

Pokud se však ukáže, že nejpozději do 23. dne počítaného od data podání ohlášení starostovi tento starosta neobdrží námítku vedoucího vodního dozoru podniku „Wody Polskie” nebo informaci o nevznesení námítky, třicetidenní lhůta se prodlužuje až o 7 dnů od data obdržení námítky nebo informace o nevznesení námítky ve věci vodoprávního ohlášení (čl. 39 odst. 15 v.z.). Zákonodárce pro tuto situaci nestanovil povinnost informovat ohlašovatele o prodloužení lhůty, což je nutno považovat za vadu právní úpravy. Zdá se, že třicetidenní lhůta vyplývající z čl. 39 odst. 3 v.z. by měla mít hmotněprávní povahu a její uplynutí má za následek nejen přiznání práva žadateli, ale také zbavení orgánu pravomoci vznést námítku<sup>34</sup>. Žadatel by měl vědět, zda mlčení orgánu znamená udělení souhlasu podle uvedeného čl. 39 odst. 3 shora uvedeného zákona, anebo zda neznamena udělení souhlasu a je pouze čekáním na vydání stanoviska vodoprávním orgánem. Avšak možnost prodloužení této lhůty významně tuto hmotněprávní povahu omezuje.

Z použití nebyly vyňaty předpisy umožňující vedoucímu vodního dozoru podniku „Wody Polskie” vydání ve lhůtě 21 dnů rozhodnutí ukládajícího žadateli povinnost doplnit vodoprávní ohlášení o chybějící dokumenty nebo informace. Důsledkem uložení této povinnosti je přerušení lhůty 21 dnů na vydání stanoviska výše uvedeným orgánem (čl. 423 odst. 7 ve spojení s odst. 4 v.z.). Proto nelze vyloučit situaci, kdy vedoucí vodního dozoru uloží žadateli povinnost doplnit ohlášení, aniž by o tom byl informován starosta. Důsledkem toho může být značné prodloužení lhůty na vydání stanoviska vedoucím vodního dozoru. Starosta totiž bude na základě shora uvedeného čl. 39 odst. 15 v.z. čekat na stanovisko tohoto orgánu, což zapříčiní prodloužení lhůty na mlčenlivé vyřízení věci.

## 9. Způsoby ukončení řízení

Zákonodárce stanovil několik způsobů ukončení řízení. Zaprvé, v případě, že žádost bude splňovat náležitosti vyplývající z předpisů a nevyskytne se žádná z taxativně uvedených premis pro vznesení námítky, pak důsledkem uplynutí 30 dnů od data doručení ohlášení příslušnému starostovi bude udělení souhlasu žadateli se zřízením takového místa. Bude se jednat o tzv. mlčenlivý souhlas uvedený v čl. 122a odst. 2 s.ř. Řízení může být ukončeno i před uplynutím této lhůty, pokud starosta vyrozumí zřizovatele o nevznesení námítky<sup>35</sup> nebo o přijetí ohlášení<sup>36</sup>.

<sup>34</sup> Taková povaha je připisována lhůtě pro vyřízení věci v řízení v režimu mlčenlivého vyřízení věci: J. Wegner, *Termin milczącego załatwienia sprawy [Lhůta pro mlčenlivé vyřízení věci]*, v: *Milczące załatwienie sprawy przez organ administracji publicznej [Mlčenlivé vyřízení věci orgánem veřejné správy]*, red. Z. Kmiecik, M. Gajda-Durlik, Varšava 2019, s. 294–304; J. Piecha, *Art. 122a ... [Čl. 122a ...]*, s. 1045–1048; B. Adamiak, *Art. 122a ... [Čl. 122a ...]*, s. 761; K. Klonowski, *Art. 122a ... [Čl. 122a ...]*, s. 842.

<sup>35</sup> Čl. 39 odst. 3 v.z.

<sup>36</sup> Čl. 39 odst. 16 v.z.

Pokud vznikne kterákoliv z premis pro vznesení námítky a orgán takovou námítku vznese, straně nebude udělen souhlas se zřízením místa příležitostně využívaného ke koupání. Podle čl. 122b bod 1–3 s.ř. se námítka vznáší cestou správního rozhodnutí a pro svou účinnost musí být odeslána nejpozději k 30. dni od data obdržení ohlášení na poštovní pobočce ve smyslu zákona ze dne 23. listopadu 2012 – poštovní právo<sup>37</sup> nebo musí být v této lhůtě doručena žadateli s potvrzením o doručení pracovníky veřejné správy nebo jinými oprávněnými osobami, nebo musí být zavedena do teleinformačního systému v případě uvedeném v čl. 39<sup>1</sup> s.ř. Odeslání námítky na poštovní pobočce například 31. den od data obdržení ohlášení nevyvolá právní účinky a žadatel bude moci mít za to, že obdržel mlčenlivý souhlas se zřízením požadovaného místa.

Po účinném doručení rozhodnutí zřizovatel může proti tomuto rozhodnutí podat odvolání k orgánu druhého stupně. Rozhodnutí odvolacího orgánu bude mít ve věci zásadní význam. Pokud tento orgán napadené rozhodnutí potvrdí, dojde k potvrzení námítky. K potvrzení prvoinstančního rozhodnutí by došlo nejen tehdy, pokud by odvolací orgán stanovisko orgánu prvního stupně akceptoval v plném rozsahu, ale také tehdy, pokud by provedl částečnou úpravu odůvodnění napadeného rozhodnutí a správné odůvodnění by zahrnul do svého rozhodnutí. Zato jiná forma rozhodování spočívající ve zrušení napadeného rozhodnutí a předání věci k opětovnému projednání nebude mít za následek zastavení prvoinstančního řízení, protože podle čl. 122c § 3 s.ř. ve spojení s čl. 40a v.z. po vydání rozhodnutí odvolacím orgánem na základě čl. 138 § 2 s.ř. lhůta stanovená v čl. 39 odst. 2 v.z. běží od začátku ode dne doručení spisu věci spolu s tímto rozhodnutím orgánu prvního stupně<sup>38</sup>.

Dalším způsobem ukončení řízení před starostou je jeho zastavení ze zákona, a to v případě, kdy námítka vedoucího vodního dozoru podniku „Wody Polskie” nabude právní moci. Situace, kdy se řízení zastavuje ze zákona, znamená, že tento účinek nevzniká v okamžiku získání vlastnosti definitivnosti zastavujícího rozhodnutí. Proto se zdá, že za situace, na kterou se vztahuje čl. 39 odst. 11 v.z., rozhodnutí o zastavení řízení není vydáváno vůbec a orgán by měl nanejvýš vyrozumět zřizovatele o účinku zastavení řízení, který nastal *ex lege*.

## 10. Závěr

Prezentované úvahy vedou k závěru, že novela ze dne 21. dubna 2022 byla zavedena dosti spěšně. Obsahu novelizovaných předpisů nebyla věnována řádná pozornost, v důsledku čehož vznikly interpretační pochybnosti týkající se např. stanovení jednoho či více období pro zřízení místa příležitostného koupání na stejném místě a stejným zřizovatelem.

Již samotná definice místa příležitostně využívaného ke koupání je komplikovaná. Výrazy, které použil zákonodárce, jako „příležitostně” nebo „velký počet koupajících se osob”, nejsou v rozsahu analyzované materie jednoznačné a mohou vést

<sup>37</sup> Sb. z roku 2023 pol. 1640 v platném znění.

<sup>38</sup> Z. Kmiecik, *Art. 122c ... [Čl. 122c ...]*, s. 720–721.

k jejich různé interpretaci. Nakolik má slovní spojení „velký počet koupajících se osob“ vysoce hodnotící povahu, natolik příležitostnost znamená v analyzovaném rozsahu synonymum časové omezenosti.

Řešení zavedené zákonodárcem mění režim ze schvalovacího na správní ne- jenže vedlo ke změně rozhodujícího orgánu v tomto rozsahu, ale také změnilo po- vahu právního aktu, kterým toto řízení končí, a to z usnesení, které je aktem míst- ního práva, na mlčenlivé vyřízení věci.

Způsob součinnosti orgánů v režimu mlčenlivého vyřizování věci rovněž nebyl upraven přesně, a především zákonodárce nestanovil to, zda jsou stanoviska těchto součinných orgánů napadnutelná. Přijetí navrženého řešení spočívajícího ve zba- vení strany takového práva umožní zachovat princip, podle kterého v případě ne- vznesení námítky ve lhůtě 30 dnů od data podání ohlášení zřizovatel získává sou- hlas se zřízením požadovaného místa.

Rozšířen byl rozsah premis umožňujících vznesení námítky. Avšak nebylo za- ručeno řádné vyrozumění zřizovatele o případech přerušení třicetidenní lhůty nebo jejího prodloužení. Má to zásadní význam, protože bez příslušných informací zřizovatel může přistoupit ke zřízení místa příležitostného koupání, kdy bude pře- svědčen o získání příslušného souhlasu, navzdory jeho neexistenci.

Navzdory výše uvedeným pochybnostem je však nutno konstatovat, že z prin- cipu tato právní úprava není natolik závadná, aby ji cestou uplatnění různých druhů výkladu hmotněprávních norem nebylo možné aplikovat.

## Bibliografie

- Adamiak B., *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, Varšava 2021
- Důvodová zprávaknávrhu zákona o změně vodního zákona, tiskč. 2051, IX. volební období Sejmu <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/6496ACFDC50F936AC12587F4003C3631/%24File/2051.pdf> (přístup: 10. října 2023)
- Hlavní hygienik, *Kapieliska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpielii [Koupaliště a místa příle- žitostně využívaná ke koupání]*, v: *Stan sanitarny kraju w 2019 r. [Hygienický stav země v roce 2019]*, s. 70, [https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan\\_sanitany\\_2019\\_-\\_kapieliska.pdf](https://sk.gis.gov.pl/raporty/Stan_sanitany_2019_-_kapieliska.pdf) (přístup: 30. září 2023)
- Hlavní hygienik, *Lista miejsc okazjonalnie wykorzystywanych do kąpielii [Seznam míst příležitostně vy- užívaných ke koupání]*, <https://www.gov.pl/web/gis/lista-miejsc-okazjonalnie-wykorzystywanych-do-kapielii> (přístup: 30. září 2023)
- Kałużny M., *Prawo wodne. Komentarz [Vodní zákon. Komentář]*, Varšava 2012
- Klonowski K., *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, red. H. Knysiak-Sudyka, vyd. 2, Varšava 2019
- Kmieciak Z., *Art. 122c [Čl. 122c]*, v: Z. Kmieciak, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania admini- stracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, Varšava 2023
- Leszczyński L., *Zastosowanie kryteriów otwartych i inne decyzje stosowania prawa [Aplikování ote- vřených kritérií a jiná rozhodnutí při aplikování práva]*, v: *System prawa administracyjnego [Systém správního práva]*, t. 4, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Varšava 2012
- Michalski P., *Kapieliska i miejsca okazjonalnie wykorzystywane do kąpielii [Koupaliště a místa příleži- tostně využívaná ke koupání]*, v: K. Filipek, M. Kucharski, P. Michalski, *Nowe prawo wodne. Najważ- niejsze zmiany dla gmin i przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych [Nový vodní zákon. Nejdůle- žitější změny pro obce a vodovodně-kanalizační podniky]*, Varšava 2018
- Piecha J., *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Ko- mentář]*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, vyd. 7, Varšava 2021

- Rakoczy B., *Art. 34a [Čl. 34a]*, v: *Prawo wodne. Komentarz [Vodní zákon. Komentář]*, red. B. Rakoczy, Varšava 2013
- Słownik Języka Polskiego [Slovník polského jazyka] L-P*, red. M. Szymczak, Varšava 1996
- Szachułowicz J., *Prawo wodne. Komentarz [Vodní zákon. Komentář]*, Varšava 2010
- Szuwalski P., *Prawo wodne. Komentarz do wybranych przepisów [Vodní zákon. Komentář k vybraným ustanovením]*, LEX/el. 2019
- Wegner J., *Termin milczącego załatwienia sprawy [Lhůta pro mlčenlivé vyřízení věci]*, v: *Milczące załatwienie sprawy przez organ administracji publicznej [Mlčenlivé vyřízení věci orgánem veřejné správy]*, red. Z. Kmiecik, M. Gajda-Durlik, Varšava 2019
- Wróbel A., *Art. 122a [Čl. 122a]*, v: M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz [Správní řád. Komentář]*, wyd. 8, WKP 2020

## Summary

of the article: **Creation of a site occasionally used for bathing**

The consent to organize an occasional place used for bathing has evolved from a local act to a tacit consent mode. The solutions adopted since April 2022 are a combination of the tacit consent mode with elements of interaction of other bodies. This leads to interpretative doubts about the possibility of challenging the decisions of the interacting bodies and is relevant to qualifying the very nature of the deadline for settling the case. Such a deadline should be of a substantive nature and its expiration should result in the granting of a right to the applicant, unless the authority raises an objection before the end of the deadline. The regulation on granting permission to organize occasional bathing places allows the statutory deadline to be extended or interrupted, which significantly nullifies its substantive nature. It is flawed that there is no obligation to inform the organizer of the failure to grant consent when the statutory deadline expires, which would protect the party from the mistaken belief that it has been obtained.

**Keywords:** bathing area, a place occasionally used for bathing, bathing period, disposal of the matter without notice by the authority, cooperation, objection

*Dr Mirosław Gdesz*

[Soudce Vojvodského správního soudu ve Varšavě;

OID: <https://orcid.org/0000-0003-0364-8171>]

## **Evoluce zjednodušených principů výstavby veřejných komunikací upravených ve speciálním silničním zákoně**

**Shrnutí příspěvku:** Článek představuje evoluci ustanovení speciálního silničního zákona v průběhu posledních 20 let, která vedla ke zformování zvláštních pravidel realizace silničních investic. Tato evoluce proběhla v důsledku jak legislativních změn, tak i soudní judikatury. Článek poukazuje na neobvykle zajímavý jev tzv. zpětné recepce – spočívající v zavedení do speciálního silničního zákona právních úprav z pozdějších speciálních zákonů, které jím byly ve velké míře inspirovány, ale často šly ještě dál v omezování práv stran řízení.

Ve článku bylo prezentováno postupné upouštění od časovosti zákona, rozšíření jeho předmětného rozsahu a postupná omezení obecných zásad správního řízení v rámci těchto speciálních řízení. Tyto otázky jsou analyzovány v souvislosti s ústavním principem proporcionality a práva na soud. V této souvislosti se objevuje problém vyváženosti mezi veřejným zájmem a právy jednotlivce tam, kde existují hranice omezení práv jednotlivce ve jménu výstavby veřejných komunikací. Prostřednictvím analýzy nejnovějších změn ve speciálním zákoně týkajících se silničně-obranných investic článek ukázal, že tyto hranice jsou nadále neznámy.

**Klíčová slova:** speciální silniční zákon, princip proporcionality, právo na soud

### **1. Myšlenka zvláštního zákona**

**N**a počátku 21. století Polsko čelilo nutnosti dohnat mnohaleté zpoždění v rozvoji státní silniční sítě oproti jiným zemím. Rozvoj silniční infrastruktury byl vnímán jako příležitost k prolomení hospodářské stagnace a snížení nezaměstnanosti. Rychlé realizace tohoto cíle však nebylo možné dosáhnout bez normativních změn a přijetí zjednodušených mechanismů pro umístování a vyvlastňování nemovitostí. Zákon o zpoplatněných dálnicích<sup>1</sup> platný od roku 1994 totiž stanovil mimořádně časově náročný postup, v rámci něhož samotná příprava žádosti pro umístění a její široké projednání trvalo zhruba 2 léta, o vyvlastňovacím řízení nemluvě. Proto bylo sáhnuo po konstrukci speciálních zákonů<sup>2</sup> známé polskému právnímu řádu již v období druhé Polské republiky. Poprvé však ve vztahu k výstavbě všech státních silnic bylo stanoveno systémové zjednodušení pro postup umístování a vyvlastňování pozemků. V červenci roku 2002 do polského parlamentu zamířil vládní návrh speciálního zákona a dne 10. dubna 2003 byl přijat zákon o zvláštních principech přípravy a realizace investic v rozsahu stát-

<sup>1</sup> Zákon ze dne 27. října 1994 o zpoplatněných dálnicích, Sb. č. 127, pol. 627 v platném znění.

<sup>2</sup> Například zákon ze dne 23. září 1922 – Výstavba přístavu v Gdyni, Sb. č. 90, pol. 824.

ních silnic<sup>3</sup>. Významné omezení práv stran na aktivní účast v řízeních, jak rovněž omezení obecných principů správního řízení, mělo mít výjimečnou povahu a platit pouze do konce roku 2007. Zákon byl v podstatě reakcí na postupující roztržičnost správních řízení, nárůst počtu orgánů a model řízení upravený v zákoně – Správní řád<sup>4</sup>, který pro realizaci liniových investic nebyl vůbec vhodný. Zvláštnost spočívala zaprvé v jeho omezení na klíčové infrastrukturální investice (dálnice, rychlostní silnice) a v jeho krátké době platnosti. To odůvodňovalo zavedení procesních pravidel nevýhodných pro účastníky řízení a výrazné snížení míry ochrany práv účastníků řízení ve srovnání s obecným modelem řízení. Zadruhé tato zvláštnost spočívala ve vyloučení aplikace zákona o územním plánování a rozvoji<sup>5</sup> v rozsahu případů týkajících se umísťování pozemních komunikací. Ústavní soud v roce 2006<sup>6</sup> rozhodl, že toto vyloučení není v rozporu se čl. 16 odst. 1 a 2, čl. 31 odst. 3 a čl. 166 odst. 1 Ústavy. V tomto rozhodnutí ÚS konstatoval, že uplatnění plného režimu a podmínek obsažených v zákoně o územním plánování a rozvoji by působilo značná opožďení spojená s výstavbou silnic v Polsku, a dokonce by vedlo i k ochromení rozhodovacího procesu. A proto s ohledem na přednostní veřejný zájem, kterým zlepšení silniční infrastruktury v Polsku nepochybně je, a nutnost racionálního využití finančních prostředků z EU, jsou možné odchylky, a dokonce i vyloučení uplatňování některých zákonů v souvislosti s realizací silničních investic.<sup>7</sup> Výše uvedený názor definoval vztah Ústavního soudu k problematice speciálního silničního zákona, kdy zlepšení silniční infrastruktury považoval za přednostní z hlediska veřejného zájmu a opodstatňující omezení práv jedinců.

Příznivé stanovisko Ústavního soudu a poměrně rychlé vydání rozhodnutí o umístění stavby pro část úseků dálnic A1 a A4 v roce 2005, a několika obchvatů měst, bylo důkazem toho, že právě zjednodušení postupů a boj s defragmentací správního řízení je pro výstavbu liniové investice efektivním řešením. A proto se tento zákon od roku 2006 vztahuje již na všechny veřejné silnice počínaje dálnicemi a obecními příjezdovými komunikacemi konče. Speciální zákon byl dosud novelizován dvacetosmkrát a jeho další změny ukazují mimořádně zajímavý proces formování zvláštního modelu řízení zaměřeného především na ochranu veřejného zájmu. Je to o to důležitější, že od té doby bylo přijato několik desítek zvláštních zákonů, z nichž některé již nejsou v podstatě akty normotvornými, ale akty uplatňování práva<sup>7</sup>. Současné byly další speciální zákony ve velké míře inspirovány speciálním silničním zákonem.

<sup>3</sup> Sb. z roku 2003 č. 80, pol. 721; dále jen: speciální silniční zákon.

<sup>4</sup> Zákon ze dne 14. června 1960 – Správní řád; Sb. z roku 2022 pol. 2000 v platném znění; dále jen: s.ř.

<sup>5</sup> Zákon ze dne 27. března 2003 o územním plánování a rozvoji; aktuálně: Sb. z roku 2023 pol. 977 v platném znění.

<sup>6</sup> Nález ÚS z 6. června 2006, K 23/05, OTK-A ZU 2006, č. 6, pol. 62.

<sup>7</sup> Především: zákon ze dne 29. června 2011 o přípravě a realizaci investic v rozsahu objektů jaderné energetiky a doprovodných investic, Sb. z roku 2021 pol. 1484; zákon ze dne 24. dubna 2009 o investicích v rozsahu terminálu pro zpětné zplyňování zkapalněného zemního plynu ve Svinoušti, Sb. z roku 2021 pol. 1836 a z roku 2022 pol. 1261; zákon ze dne 24. července 2015 o přípravě a realizaci strategických investic v rozsahu přenosových soustav, Sb. z roku 2022 pol. 273 a 1846; zákon ze

V rámci tohoto článku budou představeny klíčové aspekty této evoluce z hlediska správního soudnictví. Současně je nutno podotknout, že součástí této evoluce je jev „zpětné recepce speciálních zákonů“. V rámci posledních novel silničního speciálního zákona si lze povšimnout kopírování předpisů z těchto pozdějších právních aktů, a to někdy i bez žádné reflexe.

## 2. „Časová působnost“ speciálního zákona

Speciální silniční zákon byl přijat v době, kdy Polsko ještě nebylo členem EU a původně měl platit do konce roku 2007. Proto byl koncipován jako epizodický. Epizodičnost byla ospravedlněním pro omezení nebo dokonce vyloučení základních principů správního práva, kdy především „bylo omezeno právo strany ve správním řízení, a dokonce i právo na soud, čímž byl nastaven dodatečný rámec pro judikaturu“<sup>8</sup>. Je však nutno zdůraznit, že zákon neupravoval jednotlivé aktivity a nevymezoval uzavřený výčet investic. Příliv prostředků z EU a vyhlídka na získání dalších prostředků na výstavbu silnic z Operačního programu infrastruktura a životní prostředí 2007–2013 vedly k tomu, že v roce 2006 (novela 2006<sup>9</sup>) byla prodloužena doba jeho platnosti do konce tohoto operačního programu s přidáním dalších dvou let na dokončení úkolů zahájených v roce 2013, čili do roku 2015. V rámci novely z roku 2008<sup>10</sup> byl tento termín opět prodloužen, tentokrát do konce roku 2020, což bylo odůvodněno zajištěním co nejširšího využití evropských prostředků, a to jak z pohledu let 2007–2013, tak i 2014–2020<sup>11</sup>. V důsledku této novely tak speciální silniční zákon přišel o svou epizodickou povahu. K této problematice se vyjádřil Ústavní soud v nálezu z 16. října 2012<sup>12</sup>, kdy konstatoval, že „dokud bude omezení ústavních práv zavedené v § 31 odst. 2 zákona o silničních investicích užitečné, účinné a nezbytné pro realizaci cíle, kterým je výstavba pozemních komunikací, bude zpochybněné ustanovení z ústavněprávního hlediska posuzováno kladně.“. Lze si tedy položit otázku, zda v reálném časovém horizontu tato teze nepřestane být aktuální.

---

dne 24. února 2017 o investicích v rozsahu výstavby vodní cesty spojující Viselský záliv s Gdaňským zálivem, Sb. z roku 2021 pol. 1644; zákon ze dne 10. května 2018 o Centrálním dopravním uzlu, Sb. z roku 2021 pol. 1354 a z roku 2022 pol. 807, 1079, 1390 a 1846; zákon ze dne 19. července 2019 o investicích v rozsahu výstavby Muzea Westerplatte a války 1939 – pobočky Muzea 2. světové války v Gdaňsku, Sb. z roku 2021 pol. 1280.

<sup>8</sup> J. Zimmermann, *Specustawy [Speciální zákony]*, v: *Alfabet prawa administracyjnego [Abeceda správního práva]*, Varšava 2022.

<sup>9</sup> Zákon ze dne 18. října 2006 o změně zákona o zvláštních pravidlech přípravy a realizace investic v rozsahu státních silnic a o změně některých jiných zákonů, Sb. č. 220, pol. 1601 v platném znění.

<sup>10</sup> Zákon ze dne 25. července 2008 o změně zákona o zvláštních pravidlech přípravy a realizace investic v rozsahu veřejných komunikací a o změně některých jiných zákonů, Sb. č. 154, pol. 958 v platném znění.

<sup>11</sup> Kromě toho byl termín roku 2020 spjat s předpoklady stanovenými v rozhodnutí č. 1692/96/ES Evropského parlamentu a Rady ze dne 23. července 1996 o hlavních směrech Společenství pro rozvoj transevropské dopravní sítě, které bylo následně změněno rozhodnutím č. 1346/2001/ES ze dne 22. května 2001 a rozhodnutím č. 884/2004/ES ze dne 29. dubna 2004, podle kterých byla do roku 2020 plánována realizace silničních projektů pokrývajících se s transevropskou dopravní sítí.

<sup>12</sup> Rozsudek ÚS z 16. října 2012, K 4/10, OTK-A ZU 2012, č. 9, pol. 106.

Následně byl termín platnosti speciálního zákona v roce 2015 prodloužen do 31. prosince 2023. Tentokrát to už nebylo odůvodněno nutností využít evropské prostředky, ale bylo poukázáno na to, že řešení obsažená v ustanoveních léta platného speciálního silničního zákona se v rozsahu přípravy a realizace silničních investic osvědčila a jeho platnost je nezbytná pro efektivní postup při realizaci investic spočívajících ve výstavbě, rozšíření a obnovení veřejných komunikací v Polsku. Tato novela z roku 2015 byla v podstatě alespoň v teorii avizováním upuštění od epizodické povahy tohoto zákona. Zákonodárce se ostatně rozhodl nezavádět termín platnosti v dalších speciálních zákonech schvalovaných od roku 2009: letištním, plynovém, povodňovém a atomovém. V tehdejší době byl ještě v roce 2007 jako epizodický přijat speciální zákon Euro 2012, který měl platit do konce roku 2012. Pokus o prodloužení jeho platnosti po konci turnaje Euro 2012 uznal Ústavní soud ve svém nálezu za protiústavní<sup>13</sup>. Ústavní soud konstatoval, že „ratio omezení stanovených v zákoně o přípravě turnaje Euro 2012 je totožné s odůvodněním dalšího uplatňování těchto omezení za změněného skutkového stavu. Při zavádění omezení ústavních práv a svobod je zákonodárce povinen vždy tato omezení podrobně odůvodnit. Automatické uplatňování režimu zákona o přípravě turnaje Euro 2012 omezujícího ústavní práva je nepřípustné, pokud úkoly tohoto zákona byly uskutečněny. Opačné stanovisko by vedlo ke zpochybnění efektivity ústavní ochrany subjektivních práv.“ Nyní se vraťme ke speciálnímu silničnímu zákonu. Za účelem eliminace nutnosti častých novelizací byla doba jeho platnosti v roce 2022<sup>14</sup> prodloužena do 31. prosince 2050, což je pro epizodický zákon abstraktní. Přístupování ke speciálnímu zákonu jako k epizodickému aktu ztratilo od této novelizace jakýkoliv smysl, nicméně v judikatuře se bylo možné i nadále setkat s takovým přístupem správních soudů, který odkazoval na to, že „řešení stanovená ve speciálním silničním zákoně mají epizodickou a zvláštní povahu“<sup>15</sup>. Samozřejmým důsledkem takového přístupu k časové působnosti speciálního zákona je poslední změna, která vstoupila v platnost 16. října 2023 a spočívá ve zrušení předpisu určujícího dobu platnosti speciálního zákona. V důvodové zprávě k návrhu novely bylo uvedeno, že „s ohledem na stále velké potřeby investování do sítě silnic v Polsku je vhodné předpisy speciálního silničního zákona stanovit jako stálé, a nikoliv jako epizodické.“<sup>16</sup> V důsledku toho se předpisy omezující práva stran staly stálými předpisy, a nikoliv epizodickými. Můžeme tedy aktuálně hovořit o trvalém modelu zvláštní právní úpravy v rámci veřejného práva v oblasti nemovitostí – procesu výstavby veřejných komunikací. V tomto rozsahu můžeme hovořit právě o zpětné recepci a inspirování se pozdějšími speciálními zákony.

<sup>13</sup> Rozsudek ÚS z 6. března 2013, Kp 1/12, OTK-A ZU 2013, č. 3, pol. 25.

<sup>14</sup> Zákon ze dne 5. srpna 2022 o změně zákona o Vládním fondu rozvoje silnic a některých jiných zákonů, Sb. pol. 1768.

<sup>15</sup> Rozsudek Vojvodského správního soudu v Lodži z 11. ledna 2023, č. j. II SA/Łd 831/22, LEX č. 3487530.

<sup>16</sup> Vládní návrh zákona o změně zákona o poskytování informací o životním prostředí a jeho ochraně, účasti veřejnosti na ochraně životního prostředí a o posuzování vlivů na životní prostředí, a některých jiných zákonů; tisk č. 3304, IX. volební období Sejmu.

### 3. Speciální silniční zákon a myšlenka incidenčního zákona

Obecně je myšlenka speciálních zákonů zaměřena na realizaci konkrétních investic, a proto jsou tyto akty označovány za incidenční zákony. Pokus o aplikaci konstrukce individuálních speciálních zákonů ostatně není výlučnou doménou polského právního systému. Uplatnění tohoto modelu lze zpozorovat v jednotlivých právních systémech. Především je nutno odkázat na příklad Spojeného království, ve kterém jsou individuální zákony nazývány jako *hybrid acts* a obsahují jak obecné a abstraktní normy, tak i individuální rozhodnutí, např. vytyčení průběhu vysokorychlostní tratě. Naposledy tento kontroverzní mechanismus britská vláda použila k přípravě návrhu zákona o památníku holocaustu (únor 2023), a to v souvislosti s tím, že podle normálního systému územního plánování by získání stavebního povolení ve Victoria Tower Gardens bylo nepřipustné.

Pokus o použití konstrukce speciálního individuálního zákona se objevil rovněž v České republice. Jednalo se o změnu zákona o vnitrozemské plavbě<sup>17</sup> z roku 2004, a to zavedením § 3a stanovícího, že konkrétní investice, tj. rozvoj a modernizace konkrétních vodních cest na Labi a Vltavě, jsou ve veřejném zájmu<sup>18</sup>. Český Ústavní soud v nálezu z 28. června 2005 konstatoval, že toto ustanovení je v rozporu s Ústavou, jelikož porušuje princip dělby moci zakotvený v čl. 2 odst. 1 Ústavy. Dle názoru Ústavního soudu zákonodárce uznal rozvoj a modernizaci dané vodní cesty a priori za veřejný zájem, kdy nesplnil požadavek obecnosti právní úpravy, a v konkrétní věci uplatnil nejasný právní pojem, čímž vkročil do pravomocí orgánů výkonné moci. Dle mínění Ústavního soudu veškerá správní rozhodnutí (např. o vyvlastnění) vydaná v souvislosti s výstavbou a modernizací předmětné vodní cesty budou podléhat soudnímu přezkumu v rámci správního soudnictví, přičemž otázka existence veřejného zájmu bude z tohoto přezkumu vyloučena, jelikož tato otázka je již upravena v zákoně, kterým jsou obecné soudy ve smyslu čl. 95 odst. 1 Ústavy vázány<sup>19</sup>. Toto stanovisko český Ústavní soud potvrdil v nálezu ze 17. března 2009<sup>20</sup>, kdy protiústavním shledal individuální zákon o výstavbě vzletové a přistávací dráhy 06R – 24L Letiště Praha Ruzyně a konstatoval, že § 1 napadeného zákona je v rozporu s principy právního státu a především s principem dělby moci, a také

<sup>17</sup> Č. 114/1995.

<sup>18</sup> V polském právním systému je analogickým příkladem v poznámkách pod čarou (č. 7) zmíněný zákon ze dne 24. února 2017 o investicích v rozsahu výstavby vodní cesty spojující Viselský záliv s Gdaňským zálivem.

<sup>19</sup> „Případná správní rozhodnutí (např. o vyvlastnění) učiněná v souvislosti s výstavbou a modernizací předmětné vodní cesty budou sice přezkoumatelná soudem v rámci správního soudnictví, ale z tohoto přezkumu bude vyloučena otázka existence veřejného zájmu, neboť ten je již stanoven zákonem, kterým jsou obecné soudy podle čl. 95 odst. 1 Ústavy vázány. V případě neexistence napadeného ustanovení by obecné soudy mohly přezkoumávat, zda správní orgány při aplikaci neurčitěho právního pojmu „veřejný zájem“ v konkrétní situaci nepřekročily zákonem stanovené meze správního uvážení (srov. § 78 odst. 1 soudního řádu správního); to však napadená právní úprava *de facto* vylučuje.“ (náleží ÚS z 28. června 2005, PL ÚS 24/04 Sb. N 130/37 SbNU 641).

<sup>20</sup> PL US 24/08 124/2009 Sb. N 56/52 SbNU 555.

je v rozporu s čl. 1, čl. 2 odst. 1 a 3, čl. 81 a 90 Ústavy, jakož i s právem na soudní přezkum na základě čl. 36 Listiny<sup>21</sup>.

Avšak polský speciální silniční zákon, jak bylo uvedeno výše, neodkazuje na konkrétní investice, a především neobsahuje rovněž přílohu s výčtem silnic, které by mohly být realizovány v jeho režimu. V původní verzi speciálního silničního zákona platné v letech 2003–2006 byl rozsah jeho uplatnění omezen výhradně na státní silnice a jednalo se o zákon určený pro speciální instituci nesoucí název Generální ředitelství státních silnic a dálnic, která vznikla v roce 2003. Avšak v říjnu 2006 na základě novely 2006<sup>22</sup> došlo k významné změně v čl. 1 odst. 1 zákona, kdy byl rozsah jeho uplatnění rozšířen na všechny veřejné komunikace, tj. rovněž na vojvodské, okresní a obecní komunikace. Zákonodárce se rozhodl pro rozšíření rozsahu silničních investic na všechny veřejné komunikace<sup>23</sup>. V důsledku toho se zjednodušené principy a postupy v rozsahu přípravy a realizace silničních investic uplatnily nejen na státní silnice klíčové pro silniční síť, ale také na obecní silnice mající *stricte* lokální význam. Otázka okrajovosti komunikace v síti veřejných silnic nemá žádný normativní význam, protože každá veřejná komunikace včetně obecní silnice může být z vůle zákonodárce realizována v režimu speciálního silničního zákona (čl. 1 odst. 1 speciálního silničního zákona). Současně platí, že pro jeho aplikaci není rozhodující stávající stav, ale cílový status komunikace. Rovněž neexistují důvody pro odmítnutí jeho aplikování proto, že navrhovaná veřejná komunikace je vytyčena ve stopě stávající vnitřní komunikace<sup>24</sup>. Jinými slovy, posouzení toho, zda daná komunikace je nezbytná a zda její realizace je ve veřejném zájmu, bylo vyňato ze sféry uplatňování práva a nepodléhá posouzení jak ze strany orgánů, tak i správních soudů.

Poslední novelou speciálního silničního zákona z roku 2023<sup>25</sup> byla přidána kapitola 4a s názvem „Podrobná pravidla přípravy a realizace investic na silnicích zahrnujících prvky mající zásadní význam pro obranu a bezpečnost státu“. V těchto předpisech byla pro strategické investice na silnicích zahrnující prvky mající zásadní význam pro obranu a bezpečnost státu (silničně-obranné investice) stanovena dosud nejrozsáhlejší usnadnění pro tyto investice, a sice se jednalo o vyloučení ustanovení vodního zákona, zákona ze dne 23. července 2003 o ochraně památek a péče o památky a části předpisů geologického a důlního zákona, což zna-

<sup>21</sup> „12. S ohledem na to, že citovaná argumentace a závěry dopadají obdobně na případ § 1 napadeného zákona, přičemž Ústavní soud neshledal důvod se od nich odchýlit, pro stručnost postačí odkázat na citovaný nálezh a vyslovit závěr, že § 1 napadeného zákona je neslučitelný s principy právního státu, zejména s principem dělby moci, a je v rozporu s čl. 1, čl. 2 odst. 1 a 3, čl. 81 a 90 Ústavy, jakož i s právem na soudní přezkum podle čl. 36 Listiny. Návrh na jeho zrušení tudíž shledal důvodným.“ (nálezh ÚS 24/08 ze 17. března 2009, PL US 24/08 124/2009 Sb. N 56/52 SbNU 555).

<sup>22</sup> Zákon ze dne 18. října 2006 o změně zákona o zvláštních pravidlech přípravy a realizace investic v rozsahu státních silnic a o změně některých jiných zákonů, Sb. č. 220, pol. 1601 v platném znění.

<sup>23</sup> Rozsudek NSA z 25. listopadu 2008, II OSK 1111/08, ONSAiWSA 2010, č. 1, pol. 12.

<sup>24</sup> Rozsudek Vojvodského správního soudu ve Varšavě z 9. května 2017, VII SA/Wa 2933/16, LEX č. 2303869.

<sup>25</sup> Zákon ze dne 13 července 2023 o změně zákona o poskytování informací o životním prostředí a jeho ochraně, účasti veřejnosti na ochraně životního prostředí a o posuzování vlivů na životní prostředí, a některých jiných zákonů, Sb. pol. 1890.

mená, že pro silničně-obranné investice není nezbytné získávat povolení a podávat vodoprávní žádosti, provádět archeologické práce a s tím spojená zabezpečení, připravovat projekt geologických prací a získat jeho schválení geologickou správou, oznamovat záměr zahájení geologických prací a schvalovat geologicko-inženýrskou dokumentaci geologickou správou, a správce komunikace přijímá preventivní opatření, která zabraňují negativnímu vlivu (čl. 33d odst. 7). Vyloučena byla aplikace ustanovení speciálního silničního zákona stanovující povinnost posouzení žádosti o vydání povolení na realizaci silniční investice (čl. 11b, čl. 11d odst. 1 bod 8, 9), a také byly vyloučeny předpisy týkající se zvláštních pravidel pro určování náhrady škody za zahrádkářské kolonie (čl. 18 odst. 1g a 1h) a stanovena byla okamžitá vykonatelnost ze zákona, pokud jde o rozhodnutí o povolení k realizaci silniční investice (přidaný čl. 33e speciálního silničního zákona).

Lze sice vyslovit oprávněné obavy, zda přijímáním dalších individuálních speciálních zákonů nedochází k omezování práv jednotlivce a zda to nevede k situaci, kdy zákonodárce přebírá kompetence moci výkonné, což může představovat porušení principu trojstranné dělby moci<sup>26</sup>. Podle mého názoru však silniční speciální zákon takové pochybnosti nevyvolává, neboť neobsahuje prvky aplikace práva.

#### 4. Předmětný rozsah speciálního zákona

Zákon se týká investic v rozsahu veřejných komunikací, přičemž zvláštní kategorie, o níž rozhoduje ministr národní obrany, je silničně-obranná investice. V rámci pokračování v úvahách o předmětném rozsahu speciálního zákona je nutno upozornit na to, že v čl. 1 odst. 1 zákonodárce použil právní pojem „investice v rozsahu veřejné komunikace“, který je klíčový pro celý tento právní akt. Při vymezení předmětného oblasti speciálního zákona byla použita formulace, že se jím stanoví zásady a podmínky pro přípravu investic v rozsahu veřejných komunikací ve smyslu zákona o veřejných komunikacích. Taková formulace rozsahu však vyvolává mnoho pochybností. Polský právní řád totiž nestanoví definici pojmu „investice v rozsahu veřejné komunikace“. V prvním období uplatňování speciálního silničního zákona bylo zřejmé, že se týká výstavby nových silnic a bylo ztožňováno s pojmem „výstavby komunikace“ ve smyslu, v jakém to bylo přijato v zákoně o veřejných komunikacích, čili jako „výstavba silničního spojení mezi určitými místy nebo lokalitami a také jeho obnova a rozšíření“<sup>27</sup>. To vyvolávalo pochybnosti o tom, zda do rozsahu speciálního zákona spadá přestavba silnice se zachováním dosavadních hranic silničního pruhu, jelikož za takovýchto situací není nezbytné schvalovat stavební projekt. Avšak v judikatuře bylo přijato široké chápání pojmu silniční investice, kdy v režimu speciálního zákona byla přípuš-

<sup>26</sup> S. Pawłowski, *Zasada trójpodziału władzy a tak zwane specustawy inwestycyjne konkretnego celu – refleksje w przedmiocie granic pomiędzy stanowieniem a stosowaniem prawa [Zásada trojí dělby moci a takzvané speciální zákony pro konkrétní účel – reflexe týkající se hranic mezi stanovením a aplikací práva]*, „Právní, ekonomický a sociologický přehled“ 2021, z. 3.

<sup>27</sup> Čl. 4 bod 17 zákona ze dne 21. března 1985 o veřejných komunikacích, aktuálně: Sb. z roku 2023 pol. 645 v platném znění.

těna realizace tramvajových tratí a cyklostezek<sup>28</sup> v silničních pruzích stávajících silnic<sup>29</sup>. Za přípustné bylo uplatňování speciálního zákona uznáno rovněž na přestavbu komunikací. Precedenční význam má v tomto rozsahu rozsudek Wojvodského správního soudu v Řešově z 10. února 2010<sup>30</sup>, ve kterém bylo jednoznačně konstatováno, že „předmětem ve věci použitelného zákona ze dne 10. dubna 2003 jsou »zásady a podmínky přípravy investice v rozsahu veřejných komunikací ve smyslu ustanovení zákona ze dne 21. března 1985 o veřejných komunikacích«, a jeví se, že tento pojem zahrnuje nejen výstavbu, ale rovněž přestavbu veřejné komunikace, kdy tyto pojmy definuje zákon o veřejných komunikacích.“ Takový výklad ve vztahu k přestavbě silnice byl odůvodněn tím, že správci silnic tento režim využívají k tomu, aby upravili právní stav stávajících silnic vybudovaných nezákonně v dobách socialismu na soukromých pozemcích, nebo aby využili zjednodušený postup pro kácení stromů, vyhnuli se nutnosti schválení investice památkovým úřadem apod.

Sporná v judikatuře do dnešního dne zůstává výstavba vícepodlažních parkovišť (Park and Ride) v režimu speciálního silničního zákona. Wojvodský správní soud ve Štětíně v rozsudku z 6. listopadu 2013<sup>31</sup> uznal, že výstavba vícepodlažního parkoviště pro osobní automobily nemůže být realizována na základě speciálního silničního zákona, jelikož není výstavbou komunikace ve smyslu tohoto zákona. Nelze aplikovat extenzivní výklad – rozšiřující aplikování zjednodušených postupů a zásad na investice, které nejsou veřejnými komunikacemi. Nicméně v rozsudku z 5. června 2019<sup>32</sup> NSA dospěl k závěru, že vyvlastnění nemovitosti v režimu speciálního silničního zákona výhradně za účelem zřízení parkoviště je diskutabilní. Avšak na druhou stranu, zřízení parkoviště v rámci speciálního zákona nebylo zpochybněno ve věci ukončené rozsudkem NSA z 20. dubna 2023<sup>33</sup>. Orgány rovněž akceptují praxi, kdy je speciální silniční zákon uplatňován na výstavbu přestupních uzlů a parkovišť, ale pod podmínkou, že se nacházejí v mezích silničního pruhu. Takovými výmluvnými příklady jsou vícepodlažní parkoviště u viaduktu Wiadukt Biskupia Górka v Gdaňsku s 378 místy a výstavba přestupního uzlu v areálu vlakového nádraží Opole Zachodnie.

Pokud se jedná o předmětný rozsah, od novelizace v roce 2006 tak k evoluci a změnám ustanovení speciálního zákona nedošlo, a tato otázka byla ponechána k posouzení správním orgánům a správním soudům, které tak činí *ad casum*. Posou-

<sup>28</sup> Rozsudek NSA z 13. března 2018, II OSK 3337/17, ve kterém bylo konstatováno, že: „Cyklostezka může být součástí veřejné komunikace určenou pro cyklisty, ale rovněž může být zvláštní samostatnou, netvořící součást jiné komunikace – komunikací určenou pro cyklisty nebo cyklostezkou tvořící vnitřní komunikaci.“

<sup>29</sup> Například rozhodnutí primátora města Krakov z 27. února 2009 o umístění silnice pro investici s názvem: „Výstavba komunikačního tahu ulic G. a výstavba tramvajové tratě do III. kampusu Jagelonské univerzity v Krakově s autobusovým terminálem spolu s hromadnými komunikacemi, chodníky, cyklostezkami, inženýrskými objekty a technickou infrastrukturou“.

<sup>30</sup> Č. j. II SA/Rz 1005/09, LEX č. 635765.

<sup>31</sup> Č. j. I SA/Sz 903/13, LEX č. 1411122.

<sup>32</sup> Č. j. II OSK 528/19, LEX č. 2695334.

<sup>33</sup> Č. j. II OSK 2539/22, LEX č. 3555963.

zení v konkrétní věci, a především toho, zda je výstavba parkoviště silniční investicí, je prováděno s přihlédnutím k okolnostem dané věci. Zdá se, že výstavba přestupních uzlů a parkovišť typu „Park and Ride” může být realizována v režimu speciálního zákona, a tvořit tak nedílnou součást silniční investice. Za účelem odstranění pochybností by bylo žádoucí zavedení takového ustanovení přímo do zákona, kdy by došlo k eliminaci interpretačních pochybností. Pokud je v režimu speciálního zákona možné vybudovat autobusovou zastávku nebo autobusový záliv, tím spíše je přípustné umístění parkoviště jako prostorového objektu uvnitř linií vymežujících silniční pás.

## 5. Povolení k provedení – integrace správní věci

Hlavní myšlenkou provádějící speciální zákon byl od počátku boj proti defragmentaci správní věci za účelem zkrácení doby jejího vyřízení. V první verzi speciálního zákona se jednalo o zavedení rozhodnutí o umístění komunikace jako nezávislé na územních plánech jednotlivých obcí, spojení rozhodnutí o umístění s rozdělením nemovitosti a odstranění nutnosti odsouhlasit rozhodnutí jinými orgány, kdy namísto toho byla zavedena nezávazná stanoviska. Avšak nadále byla jako samostatná ponechána rozhodnutí o vyvlastnění a stavební povolení. Zjednodušení postupu spočívalo ve vyznění stran o zahájení řízení ve věci umístění a vydání rozhodnutí výhradně cestou oznámení.

Novelou z roku 2006 byl upraven nejen název zákona zahrnující svým rozsahem výstavbu veřejných komunikací všech tříd, ale rovněž byl zásadně rozšířen rozsah rozhodnutí o umístění. Zavedeno bylo rozdělení věci na dvě etapy, čímž byla odstraněna časově náročná prostřední etapa vyvlastňování. V podstatě se jednalo o revoluční změnu, protože rozhodnutí o umístění se stalo nejen rozhodnutím o rozdělení, ale rovněž rozhodnutím o vyvlastnění. Odstraněna byla nutnost vedení jednání s vlastníkem před vyvlastněním. Rozhodnutí o umístění, které získalo okamžitou vykonatelnost, opravňovalo k okamžitému zabránění nemovitosti navzdory tomu, že odškodnění za převzetí nemovitosti ještě nebylo určeno.

Novelou z roku 2008 pak byly zavedeny dosud pravděpodobně nejzásadnější změny spočívající v unifikaci správního řízení a vedení jednoho řízení namísto několika zvláštních. Touto novelou byla zrušena kapitola 2 (čl. 2–11) upravující řízení ve věci umístění, a namísto toho byla zavedena kapitola 2a (čl.11a–11j) s názvem „řízení předcházející zahájení stavebních prací”. Základní změna spočívala v zavedení rozhodnutí nového typu – rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice. Toto povolení je druhem konsolidovaného správního rozhodnutí, které spojuje dosavadní rozhodnutí o umístění komunikace se stavebním povolením. Jedná se o komplexní rozhodnutí, které kromě stavebního povolení vyvlastňuje práva k nemovitostem nacházejícím se v pásu investice, stejně jako schvaluje rozdělení nemovitosti. Toto rozhodnutí může rovněž omezovat užívání sousedních nemovitostí za účelem přestavby technické infrastruktury a komunikací nižších tříd. V rámci vydávání povolení k provedení bylo upuštěno od nutnosti získat souhlasy např. od památkového úřadu, správce železniční tratě atd., kdy povinná povolení či rozhod-

nutí o souhlasu byla nahrazena nezávaznými stanovisky získávanými žadatelem ještě před zahájením řízení<sup>34</sup>.

Novelou z roku 2008 byla upřesněna rovněž konstrukce vyvlastnění ze zákona. Bylo upuštěno od automatismu a nutnosti nabývání všech pozemků nacházejících se v liniích vymezujících silnici. Je to správce silnice, kdo v žádosti uvádí, které nemovitosti musí získat do vlastnictví, a v určitých situacích může od vyvlastnění upustit (např. výstavba tunelu, silnice na viaduktu apod.) a realizovat komunikaci na základě klasického titulu nakládání s nemovitostí pro stavební účely. Zásadní význam pro porozumění mechanismu nabytí pozemků určených pro výstavbu silnice ze zákona ve prospěch veřejnoprávních subjektů má znění čl. 12 odst. 4 speciálního zákona. Tento předpis stanoví, že nemovitosti nebo jejich části určené pro pásy silnic (uvedené v čl. 11f odst. 1 bod 6 speciálního zákona) se ze zákona stávají:

1) majetkem státní pokladny ve vztahu ke státním silnicím,

2) majetkem příslušných územních samosprávných celků ve vztahu k vojvodským, okresním a obecním komunikacím

– a to ke dni, k němuž se rozhodnutí o povolení realizace silniční investice (PRSI) stalo konečné. Nabytí nemovitosti veřejnoprávním subjektem není předmětem rozhodování v rámci klasického vyvlastnění, ale dochází k němu ze zákona. Právním důsledkem rozhodnutí o povolení realizace je také zánik práva věčného užívání nemovitostí určených pro silniční pruhy ke dni konečného rozhodnutí PRSI (čl. 12 odst. 4d speciálního zákona). Kromě toho čl. 12 odst. 4c speciálního zákona stanoví, že pokud na nemovitosti nebo právu věčného užívání byla zřízena věčná břemena, pak tato břemena zanikají ke dni, k němuž se rozhodnutí PRSI stalo konečným. K zániku věčných břemen dochází nezávisle na skutečnosti jejich zapsání v katastrální knize v mezích linií vymezujících silniční pruh.

Ústavní soud při posuzování tohoto modelu nuceného nabývání vlastnického práva konstatoval, že omezení práv vlastníka stanovená ve speciálním silničním zákoně „lze hodnotit jako pomocná z hlediska účelů investičního řízení. Toto omezení nepochybně přispívá k rychlejšímu ukončení tohoto řízení a definitivní úpravě vlastnických vztahů ve ohledně nemovitosti nabývané za účelem výstavby komunikace.“ Ústavní soud zdůraznil, že ve vztahu k liniovým investicím je právě vyvlastnění ze zákona nejefektivnější metodou. Použití tohoto řešení je přitom podle mínění Ústavního soudu v souladu s ústavou, pokud zajišťuje procesní spravedlnost, tj. vyvlastněný disponuje možností napadnout rozhodnutí vydané úřady.

Evoluce unifikace správního řízení týkajícího se realizace veřejné komunikace se však nezastavuje. Poslední novelou z července 2023 byla odstraněna nutnost získání vodoprávního souhlasu ve vztahu k silničně-obranným investicím a zaveden byl zjednodušený environmentální souhlas formou usnesení o odsouhla-

<sup>34</sup> T. Woś, *Zezwolenie na realizację inwestycji drogowej w tzw. spec-ustawie drogowej – aspekty proceduralne [Povolení na realizaci silniční investice v tzv. speciálním silničním zákoně – procesní aspekty]*, „Přehled veřejného práva“ 2009, č. 11, s. 6–25.

sení návrhu realizačního povolení v důsledku osvobození strategické investice od aplikování předpisů směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/92/EU ze dne 13. prosince 2011 o posuzování vlivů některých veřejných a soukromých záměrů na životní prostředí<sup>35</sup>.

Dalším krokem možná bude ještě silnější sjednocení realizačního povolení s environmentálním povolením. V takovém případě bychom měli do činění s jedním rozhodnutím o umístění, realizaci a environmentálním.

## 6. Procesní spravedlnost a speciální silniční zákon

Zajímavá je rovněž postupující úprava procesních zásad týkajících se vyrozumění stran, práva na napadení rozhodnutí, jak rovněž chápání práva na soud v rovině speciálního silničního zákona. S ohledem na již dříve zdůrazněnou liniiovou povahu investice a hromadnou účast stran byla ve speciálním silničním zákoně – čl. 11c – stanovena zásada, že předpisy s.ř. se uplatňují s přihlédnutím k ustanovením tohoto zákona. Tato norma nevyvolávala interpretační potíže v rozsahu absence nutnosti přerušit řízení v případě úmrtí jedné z např. několika stovek stran v průběhu řízení<sup>36</sup>. V takovém případě totiž bylo na nemovitost nahlíženo jako na nemovitost s neupraveným právním stavem podle čl. 11f odst. 5 speciálního zákona. Avšak v rámci novely z roku 2023 byl do speciálního zákona zaveden čl. 11ea vylučující uplatnění čl. 30 § 5, čl. 34 a čl. 97 § 1 bod 1–3 s.ř., tj. týkajících se jmenování správce nenabyté pozůstalosti, jak rovněž přerušení řízení z důvodu úmrtí strany, případně ztráty její svéprávnosti. Jedná se o projev zpětné recepce, avšak tentokrát bez hlubší reflexe, spočívající ve zkopírování právní úpravy zavedené v čl. 9 speciálního plynového zákona<sup>37</sup>. Toto omezení zavedené v čl. 11ea speciálního zákona tak dle mého mínění v praxi nemá žádný normativní význam.

Další otázkou, která je upravena odděleně od obecných pravidel, je problematika doručování povolení na realizaci silniční investice. Podle čl. 11f odst. 3 speciálního zákona je takové rozhodnutí doručováno pouze investorovi. Ostatní strany měly být podle původní verze speciálního zákona o rozhodnutí o umístění informovány výhradně formou oznámení. Avšak v rámci novely z roku 2006 bylo rozhodnuto, že o vydání rozhodnutí bude vyrozuměn také každý vlastník a držitel práva doživotního užívání. Od tohoto okamžiku začal v judikatuře spor, zda je účinek doručení stranám nutno spojovat s veřejným oznámením, anebo doručením individuálního vyrozumění, vždyť klíčový význam pro rychlost řízení v režimu speciálního zákona má režim doručování rozhodnutí<sup>38</sup>. O této právní otázce bylo rozhodnuto v usnesení senátu sedmi soudců NSA z 27. února 2017<sup>39</sup>. Podle tohoto usnesení na

<sup>35</sup> Úř. věst. EU L 2012.26.1 v platném znění.

<sup>36</sup> Rozsudek NSA z 11. prosince 2018, II OSK 124/17, LEX č. 2619381.

<sup>37</sup> Zákon ze dne 24. dubna 2009 o investicích v rozsahu terminálu pro zpětné zplyňování zkapalněného zemního plynu ve Svinoušti, aktuálně: Sb. z roku 2023 pol. 924 v platném znění.

<sup>38</sup> Srov. rozsudky NSA z 2. září 2014, II OSK 962/13, z 8. října 2013, II OSK 2097/13.

<sup>39</sup> Č. j. II OPS 2/16, ONSAiWSA 2017, č. 4, pol. 56.

základě čl. 11f odst. 3 speciálního silničního zákona doručení vyrozumění o vydání rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice dosavadnímu vlastníkovu nebo držiteli práva doživotního užívání na adresu uvedenou v katastru nemovitostí nevyklučuje ve vztahu k těmto osobám účinky vyrozumění o vydání rozhodnutí cestou veřejného oznámení uvedeného v čl. 49 s.ř. Vyrozumění o vydání rozhodnutí (nikoliv rozhodnutí) doručovaná stranám tedy mají pouze subsidiární povahu, a v důsledku toho den doručení vyrozumění o vydání rozhodnutí straně nemá vliv na běh lhůt pro podání odvolání. Problémem nejbližších měsíců bude přizpůsobení mechanismu doručování dle speciálního zákona systému elektronického doručování platného od 10. prosince 2023.

Pokud se jedná o odvolací řízení, zvláštní právní úprava ve vztahu k s.ř. byla zavedena postupně teprve v době platnosti zákona. V rámci novely z roku 2006 bylo zavedeno ustanovení omezující možnost zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem a správním soudem v plném rozsahu, a to za situace, kdy je vadou dotčena pouze část rozhodnutí týkající se úseku komunikace, nemovitosti, pozemku<sup>40</sup>. Toto ustanovení bylo v rámci novely z roku 2008 transponováno do čl. 11g odst. 3 speciálního zákona. V praxi však nebylo široce aplikováno odvolacími orgány, které prováděly rozsáhlý přezkum zákonnosti rozhodnutí, což výrazně prodlužuje délku odvolacího řízení. Od roku 2016 se však v judikatuře NSA začala formovat nová judikатурní linie týkající se mezi odvolacího řízení v případě investic realizovaných v režimu speciálního zákona. V precedenčním rozsudku z 4. října 2016<sup>41</sup> NSA konstatoval, že odvolací orgán je omezen rozsahem napadení rozhodnutí orgánu prvního stupně vymezeným individuálním zájmem odvolatelů. Stanovisko, že odvolání proti rozhodnutím vydávaným v řízeních týkajících se liniových investic je nutno posuzovat se zohledněním přednosti veřejného zájmu pouze ve vztahu ke konkrétnímu právnímu zájmu stěžovatele, začalo v judikatuře správních soudů od té doby dominovat<sup>42</sup>. V důsledku toho se zákonodárce v novele z roku 2023 rozhodl sankcionovat omezený rozsah odvolacího řízení a chápání principu dvojinstančnosti tím, že do speciálního zákona zavedl čl. 11g odst. 1a – podle vzoru čl. 53 odst. 6 zákona o územním plánování a rozvoji – hovořící o tom, že „Odvolání strany proti rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice obsahuje námítky týkající se tohoto rozhodnutí, určuje podstatu a rozsah požadavku, který je předmětem odvolání a uvádí důvody opodstatňující tento požadavek.“ Nutnost uvedení podstaty a rozsahu požadavku spolu s omezením mezi věci výhradně na právní zájem odvolatele vytváří zvláštní typ odvolacího řízení. Pozorování vývoje judikaturní linie v tomto rozsahu bude mimořádně zajímavé.

<sup>40</sup> Čl. 9 odst. 3 přidaný článkem 1 bod 8 písm. b/ zákona ze dne 18. října 2006, Sb.06.220.1601, o změně tohoto zákona ke dni 16. prosince 2006 r.

<sup>41</sup> II OSK 1412/16, LEX č. 2271422.

<sup>42</sup> Rozsudky NSA: z 5. července 2023, II OSK 2603/20, LEX č. 3589358; z 16. prosince 2020, II OSK 1562/20, LEX č. 3149986; rozsudky Vojvodského správního soudu ve Varšavě: z 23. srpna 2022, VII SA/Wa 952/22, LEX č. 3405100; z 8. června 2022, VII SA/Wa 447/22, LEX č. 3421530; ze 7. října 2021, II SA/Wr 210/21; z 5. března 2021, VII SA/Wa 1600/20, LEX č. 3229883; z 18. února 2021, VII SA/Wa 1784/20, LEX č. 3170460; z 19. ledna 2021, VII SA/Wa 16/20, LEX č. 3166536.

A konečně projevem zvláštní právní úpravy řízení, a to nejkontroverznějším, bylo omezení možnosti zrušení napadeného rozhodnutí obsažené v čl. 31 odst. 2 speciálního zákona. V případě vyhovění stížnosti proti rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice s okamžitou vykonatelností může správní soud po uplynutí 14 dnů ode dne zahájení výstavby silnice pouze konstatovat, že rozhodnutím byl porušen zákon z důvodů uvedených v čl. 145 nebo 156 s.ř. V souvislosti s tím je nutno podotknout, že naprostá většina realizačních povolení byla okamžitě vykonatelná ke dni jejich vydání, což následně umožňovalo okamžité zahájení výstavby, např. zahájení geodetických prací apod. V důsledku toho byla možnost zrušení takového povolení silně omezená, ne-li dokonce iluzorní. Ve výše uvedeném nálezu z 16. října 2012 Ústavní soud konstatoval, že omezení možnosti zrušit takové povolení správním soudem neporušuje právo na soud. Dle mínění Ústavního soudu toto ustanovení nevyklučuje vydání meritorního rozhodnutí, ale omezuje sankce, jaké soud může uplatnit, pokud zjistí kvalifikované porušení zákona. Zbývá pouze jedna, která nemá za následek vyřazení vadného rozhodnutí z právního oběhu. Ústavní soud zdůraznil, že kumulace více procesních prvků spolu s omezením stanoveným přímo v napadeném ustanovení ve svém souhrnu vytváří situaci, v níž je účinek odebrání vlastnického práva k nemovitosti, který je – po zahájení výstavby – vyvolán konečným rozhodnutím o povolení silniční investice, nezrušitelný (bod 3.2.4. nálezu). Shora uvedená právní úprava dle názoru Ústavního soudu obstává rovněž v testu proporcionality. V tomto nálezu bylo upozorněno na to, že řešení sloužící k realizaci investic pro společný zájem svou podstatou silně pozměňují obecné zásady správního řízení. V řízeních tohoto typu dle názoru B. Adamiak „Ochrana společných zájmů přikazuje omezení ochrany právního státu v působnosti veřejné správy“<sup>43</sup>.

Avšak v souvislosti s aplikováním čl. 31 odst. 2 speciálního zákona se v praxi objevil problém souladu tohoto ustanovení s čl. 9 odst. 4 Aarhuské úmluvy, a také se směrnicí 2011/92/EU, které zaručují účinné opravné prostředky a možnost pozastavení výkonu zpochybněného jednání<sup>44</sup>. V důsledku zásahu Evropské komise, která v tomto rozsahu zaslala do Polska odůvodněné stanovisko, byla v roce 2021 provedena zásadní novelizace čl. 31 spočívající v prodloužení ze 14 dnů na 60 dnů lhůty, po jejímž uplynutí může správní soud pouze konstatovat, že rozhodnutí porušuje zákon z důvodů stanovených v čl. 145 § 1 bod 1 soudního řádu správního nebo čl. 156 § 1 s.ř., a zároveň byla zcela zrušena omezení účinků správního a soudního přezkumu v případě nesouladu rozhodnutí s rozhodnutím o environmentálních podmínkách nebo usnesením vydaným v rámci opětovného posouzení, a dále bylo

<sup>43</sup> B. Adamiak, *Ochrona dobra wspólnego we współczesnej koncepcji wadliowości decyzji administracyjnej* [Ochrana společného zájmu v současné koncepci závadnosti správního rozhodnutí], v: *W służbie dobru wspólnemu. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. Januszowi Trzcińskiemu* [V rámci služby ve prospěch společného zájmu. Jubilejní kniha věnovaná prof. Januszi Trzcińskému], red. R. Balicki, M. Masternak-Kubiak, Varšava 2012, s. 32.

<sup>44</sup> B. Filipcová, *Polskie przepisy dotyczące dostępu do wymiaru sprawiedliwości w sprawach środowiskowych – analiza istniejących barier* [Polské předpisy týkající se přístupu k justici v environmentálních věcech – analýza stávajících bariér], „Evropský soudní přehled“ 2020, č. 11, s. 34–47.

zavedeno oprávnění soudu a odvolacího orgánu na pozastavení výkonu povolení na investici v případě jeho napadení. Analogická právní úprava byla zavedena ve všech investičních speciálních zákonech.

## 7. Závěr

Shora uvedené úvahy prezentují pouze výšeč problematiky evoluce ustanovení speciálního silničního zákona. Ukazují však postupné formování unifikovaného správního řízení, v rámci něhož dochází k významným omezením práv jednotlivce za účelem výstavby sítě veřejných komunikací. Plány na výstavbu dalších více než 2 tisíc km dálnic a 6 tisíc km státních silnic do roku 2030 zcela jistě znamenají další proměny správního řízení týkajícího se realizace silničních investic. Další etapa unifikace bude možná zaměřena na silnější propojení realizačního povolení s environmentálním souhlasem, jak to naznačuje řízení týkající se silničně-obranných investic.

## Bibliografia

- Adamiak B., *Ochrona dobra wspólnego we współczesnej koncepcji wadliwości decyzji administracyjnej* [Ochrana společných zájmů v současné koncepci závadnosti správního rozhodnutí], v: *W służbie dobru wspólnemu. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. Januszowi Trzciańskiemu* [V rámci služby ve prospěch společného zájmu. Jubilejní kniha věnovaná prof. Januszi Trzciańskému], red. R. Balicki, M. Masternak-Kubiak, Varšava 2012
- Filipcová B., *Polskie przepisy dotyczące dostępu do wymiaru sprawiedliwości w sprawach środowiskowych – analiza istniejących barier* [Polské předpisy týkající se přístupu k justici v environmentálních věcech – analýza stávajících bariér], „Evropský soudní přehled” 2020, č. 11
- Pawłowski S., *Zasada trójpodziału władzy a tak zwane specustawy inwestycyjne konkretnego celu – refleksje w przedmiocie granic pomiędzy stanowieniem a stosowaniem prawa* [Zásada trojí dělby moci a takzvané speciální zákony pro investice konkrétního účelu – reflexe týkající se hranic mezi stanovením a aplikací práva], „Právní, ekonomický a sociologický přehled” 2021, z. 3
- Woś T., *Zezwolenie na realizację inwestycji drogowej w tzw. spec-ustawie drogowej – aspekty proceduralne* [Povolení na realizaci silniční investice v tzv. speciálním silničním zákoně – procesní aspekty], „Přehled veřejného práva” 2009, č. 11
- Zimmermann J., *Specustawy* [Speciální zákony], v: *Alfabet prawa administracyjnego* [Abeceda správního práva], Varšava 2022

## Summary

of the article: **Evolution of the simplified public roads construction rules regulated by the special-purpose Road Act**

The article presents the evolution of the provisions of the Special-purpose Road Act over the last 20 years, which led to the development of special rules for the implementation of road investments. This evolution took place as a result of both legislative changes and court decisions. The article draws attention to an extremely interesting phenomenon, the so-called feedback reception – consisting in introducing into the special road act regulations from later special acts, which were largely modeled on it, but often went further in limiting the rights of the parties to the proceedings.

The article discusses a gradual departure from the temporal nature of the Act, the expansion of its subject scope and the progressive limitation of general principles of administrative proceedings within these specific proceedings. These issues are analyzed against the background of the constitutional principle of proportionality and the right to a court. Against this background, the problem of balancing the public good and individual rights arises, and where there are limits to limiting individual rights in the name of building public roads. Analyzing the latest changes in the special act regarding road and defense investments, the article indicates that we still do not know these limits.

**Keywords:** special-purpose road act, proportionality test, right to the court

*Dr Mariusz Kotulski*

[Soudce Wojvodského správního soudu v Krakově;  
odborný asistent na Katedře správního práva na Fakultě práva a veřejné správy  
Jagellonské univerzity;  
OID: <https://orcid.org/0000-0002-4957-2363>]

## Zjednodušení a omezení v tzv. speciálních zákonech

**Shrnutí příspěvku:** Účelem zavedení do platného právního řádu tzv. speciálních zákonů bylo zjednodušení správních řízení ve věcech týkajících se realizace veřejných investičních cílů celostátní a regionální povahy. Tato zvláštní správněprávní úprava vylučuje (v menší či větší míře) obecně platný právní řád a z něj vyplývající principy, a zavádí zjednodušené postupy. Potřeba toho, aby zákonodárce přijal zvláštní normativní úpravu, je posilována ekonomickými, sociálními, politickými a také mezinárodními faktory. V důsledku toho se speciální zákony (přínejmenším ty, které mají infrastrukturní povahu) staly rovněž prostředkem k dosažení cílů stanovených na úrovni EU, a to prostřednictvím urychlení a zefektivnění procesů plánování, přípravy, realizace a financování investic v tomto rozsahu.

**Klíčová slova:** speciální zákony, cíle, zjednodušení, omezení

**V**znik prvních tzv. speciálních zákonů byl reakcí zákonodárce na určité organizační ochromení a prodlužující se správní řízení ve věcech týkajících se realizace veřejných investičních cílů celostátní a regionální (a později rovněž lokální) povahy na základě dosud platných postupů a z nich vyplývajících standardů. S rostoucím počtem státem plánovaných veřejných investic, které měly být dokončeny v určitém časovém horizontu, se objevilo pokušení zavést takováto mimořádná řešení ve vztahu k tehdy platným, obsáhlým správněprávním úpravám, které byly vnímány jako neefektivní. Zavedené zvláštní správněprávní předpisy vylučují (v menší nebo větší míře) platný obecný právní řád a z něho vyplývající zásady, a namísto toho zavádějí zjednodušené postupy.

Kromě zjednodušení správních řízení spojených se získáním správního rozhodnutí umožňujícího zahájit investice významné z hlediska státu se také uvádí, že „speciální zákony jsou v určité míře odpovědí na nedostatky přijatého systému územního plánování a rozvoje“<sup>1</sup>. Bohužel nezafungoval institut vládních programů pro realizaci veřejných cílů nadlokálního významu, který původně zavedl zákon z 27. března 2003 o územním plánování a rozvoji<sup>2</sup>. Jak uvedl Z. Niewiadomski, pro zavedení zvláštní právní úpravy týkající se postupu v případech zvláštních veřejných investic hovoří rovněž jiné argumenty:

<sup>1</sup> Z. Niewiadomski, *System planowania i zagospodarowania przestrzennego a ustawy specjalne. Dezintegracja systemu? – tezy wystąpienia* [Systém územního plánování a rozvoje a speciální zákony. Rozpad systému? – teze vystoupení], v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane* [Investičně-stavební speciální zákony], red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020, s. 21.

<sup>2</sup> Sb. z roku 2020 pol. 293 v platném znění.

– investice velkého měřítka zpravidla vyžadují hladký a všestranný rozhodovací proces,

– vyznačují se specifickými vlastnostmi a požadavky (např. výstavba jaderné elektrárny – což je těžké v případě typického investičního a rozhodovacího procesu, kdy dochází k jeho prodloužení),

– a konečně vyžadují mnoho zvláštních právních úprav, což by vyžadovalo nutnost novelizace různorodých předpisů, aniž by bylo zaručeno, že bude dosaženo integrovaného, celkově soudržného právního stavu<sup>3</sup>.

Kromě toho je potřeba, aby zákonodárce přijal speciální právní úpravu, posilována a občas i přímo determinována ekonomickými, sociálními a politickými faktory včetně těch, které vyplývají z mezinárodních závazků přijatých Polskem<sup>4</sup>. To souvisí jednak s realizací některých politik EU (politika soudržnosti EU, sektorové politiky, např. dopravní, energetická), a jednak s časově omezeným získáváním a vypořádáváním finančních prostředků ze strukturálních fondů EU a Fondu soudržnosti EU. V důsledku toho se speciální zákony (přínejmenším ty, které mají infrastrukturní povahu) staly prostředkem k dosažení cílů stanovených na úrovni EU tím, že urychlily a zefektivnily procesy plánování, přípravy, realizace a financování investic v tomto rozsahu<sup>5</sup>.

Rovněž v České republice se objevily pokusy o zavedení zvláštní právní úpravy vztahující se na investice zásadní z hlediska státu<sup>6</sup>. Na rozdíl od rozsudku polského Ústavního soudu z 16. října 2012, K 4/10<sup>7</sup>, český Ústavní soud v nálezech z 28. června 2005, Pl. US 24/04<sup>8</sup> a ze 17. března 2009, Pl. US 24/08<sup>9</sup> konstatoval, že o veřejném zájmu nelze konkrétním způsobem rozhodnout v zákoně, jelikož stanovení konkrétních veřejných cílů v zákoně porušuje zásadu rovnosti před zákonem<sup>10</sup>.

Je však nutno zdůraznit nejen rozdílno argumentaci obsaženou v odůvodněních rozhodnutí polského a českého Ústavního soudu, která vyplývá z přijetí odlišného

<sup>3</sup> Z. Niewiadomski, *op.cit.*.

<sup>4</sup> Viz širěji M. Kamiński, *Postępowania administracyjne szczególnie (odrębne) w sprawach z zakresu przygotowania i realizacji inwestycji infrastrukturalnych [Zvláštní správní řízení ve věcech v rozsahu přípravy a realizace infrastrukturních investic]*, v: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe [Prostor a nemovitosti jako předmět správního práva. Věcné veřejné právo]*, red. I. Niżnik-Dobosz, Varšava 2012, s. 282–283.

<sup>5</sup> P. Ostojski, *Cele szczególnych regulacji prawnoprocesowych w tak zwanych specustawach inwestycyjnych [Cíle zvláštních procesních předpisů v takzvaných investičních speciálních zákonech]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020, s. 271.

<sup>6</sup> Týkalo se to rozvoje a modernizace vodních cest na řece Labi na úrovni města Pardubice, a také na Vltavě v okolí obce Třebenice, a to včetně navigačního kanálu Vraňany–Hořín, dále pak výstavby vzletové a přistávací dráhy na letišti Praha–Ruzyň.

<sup>7</sup> OTK-A 2012/9, pol. 106. Toto stanovisko nezpochybil náleží ÚS z 30. června 2021, SK 37/19, na základě kterého bylo jako protiústavní zjištěno chápání čl. 23 zákona o zvláštních zásadách přípravy investice v rozsahu veřejných komunikací, OTK-A 2021, pol. 54.

<sup>8</sup> 327/2005 Sb., N 130/37, SbNU 641.

<sup>9</sup> 124/2009 Sb., N 56/52, SbNU 555.

<sup>10</sup> Viz širěji: Marek Szewczyk, *Ustawy dotyczące konkretnych inwestycji [Zákony týkající se konkrétních investic]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020, s. 81.

hlediska jako výchozího bodu provedené analýzy, ale především z povahy ustanovení obsažených v zákonech, které byly předmětem zkoumání obou ústavních soudů. Důležité je, že český Ústavní soud neodmítl a priori možnost přijetí takové zvláštní zákonné úpravy, ba přímo formuloval mezní předpoklady podmiňující její ústavnost<sup>11</sup>.

Cílem tzv. speciálních zákonů je tedy především urychlit investorský proces na etapě správního řízení prostřednictvím zjednodušení a kumulace postupů. Jako odůvodnění přijímání takové právní úpravy zákonodárce poukazuje na nutnost ochrany určitých zájmů: veřejného zájmu, široce pojaté bezpečnosti (např. energetické) státu<sup>12</sup> či realizaci žádoucích sociálních cílů, a dokonce i na ochranu historické paměti. Proto se v literatuře důvodně uvádí, že speciální zákony dohromady splňují následující kritéria:

- předmět právní úpravy se týká určité výšece věcí z dané oblasti;
- obsahují normy lex specialis ve vztahu k již platným předpisům;
- platí po určitou dobu, především po dobu realizace účelu, pro který jsou zavedeny<sup>13</sup>;

- jsou přijímány s ohledem na důležitý státní nebo veřejný zájem<sup>14</sup>.

Soubor normativních aktů označovaných souhrnně jako speciální zákony je z hlediska předmětu velmi rozmanitý<sup>15</sup>. Zejména s ohledem na předmět lze rozlišovat mezi typickými zákony (jako abstraktními a obecnými akty) a zákony, které jimi jsou pouze formálně, neboť se týkají konkrétní investice. Tato předmětná diferenciace následně určuje rozdíly v normativní úpravě obsažené v jednotlivých zákonech. A i když tedy neexistuje jedno totožné schéma těchto zákonů, podle kterého by byla tvořena v nich obsažená normativní řešení, je patrné, že zákonodárce v jednotlivých aktech usiluje o jejich opakovatelnost.

Při analýze tzv. speciálních zákonů je nutno upozornit na několik prvků, které je možné uznat za takové, jež zavádějí zjednodušení oproti obecným správním řízením.

<sup>11</sup> Viz rozsudek z 19. února 2003, č. j. US 12/02, N 20/29, SbNU 167, 83/2003 Sb.

<sup>12</sup> Přímo v odůvodněních návrhů takových zákonů se uvádí, že účelem nových předpisů má být odstranění právních překážek komplikujících jednotlivé etapy investiční činnosti, jelikož díky upřednostněním obsaženým v zákoně bude možné rychlejší a hladší vedení správních řízení. A dále je zdůrazňováno, že tyto právní akty mají zásadní význam pro energetickou bezpečnost státu, rozvoj silniční a železniční sítě atd.

<sup>13</sup> Vlastnost nahodilosti takového aktu, ačkoliv se vyskytuje v převažujícím počtu případů, není obecným pravidlem. Kromě speciálních zákonů, které jsou epizodické povahy, najdeme rovněž takové, jejichž platnost nebyla *ex lege* omezena v čase, nebo přímo naopak – mají jednorázovou povahu, např. zákon z 19. července 2019 o investicích v rozsahu výstavby Muzea Westerplatte a války 1939 – pobočky Muzea 2. světové války v Gdaňsku (Sb. 2019, pol. 1589). Viz také L. Staniszevska, *Epizodyczność na wybranych przykładach, System planowania i zagospodarowania przestrzennego a ustawy specjalne*. *Integracja systemu? – tezy wystąpienia [Epizodyczność na wybranych przykładach. System územního plánování a rozvoje, a speciální zákony. Rozpad systému? – teze vystoupení]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020, s. 95 a následující.

<sup>14</sup> L. Zaliwski, „Specustawy” w prawodawstwie polskim – zjawisko incydentalne czy state? [„Speciální zákony“ v polské legislativě – nahodilý či trvalý jev?], „Zeszyty Naukowe PWSZ im. Witelona w Legnicy” [„Vědecké svazky Státní vysoké profesní školy Witelona v Lehnicích“] 2018, č. 27, s. 134.

<sup>15</sup> Viz např. M. Szewczyk, *Ustawy dotyczące konkretnych inwestycji [Zákony týkající se konkrétních investic]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020, s. 81.

Mezi nejčastější zjednodušení uplatňovaná v tzv. speciálních zákonech můžeme zařadit:

1. nahrazení několika řízení (např. stanovení podmínek zástavby, umístění investice veřejného účelu, stavební povolení, geodetické rozdělení nemovitosti, vyvlastnění, povolení k pokácení stromů, souhlas se změnou určení zemědělských a lesních pozemků pro jiné účely) jedním nebo dvěma řízeními (které jsou mezi sebou v úzké korelaci),

2. soustředění pravomocí k vydání rozhodnutí o umístění investice do jedné rukou – nejčastěji vojvody,

3. zjednodušení v samotném investičním procesu, a to jak procesní, tak i hmotněprávní povahy,

4. zkrácení lhůt spojených s vyřizováním věci (např. týkajících se vydání nezbytných stanovisek, ale také samotného rozhodnutí, odvolání, stížnosti a jejího projednání soudem),

5. stanovený (zúžený) okruh stran řízení,

6. omezení práv stran v průběhu správního a soudního řízení.

Ad 1. Rozhodnutí vydávaná v řízení vedeném na základě tzv. speciálního zákona nejčastěji obsahují podmínky vyplývající z právně chráněných potřeb ochrany životního prostředí, ochrany památek a kulturních statků, ochrany zájmů třetích osob, schválení rozdělení nemovitosti, stanovení omezení pro užívání sousedních nemovitostí během realizace investice, označení nemovitostí nebo jejich částí, které se ze zákona stávají majetkem Státní pokladny nebo územního samosprávného celku (případně speciálně zřízeného subjektu – účelové společnosti, jako v případě zákona ze dne 10. května 2018 o Centrálním dopravním uzlu<sup>16</sup>), a také pozdější omezení způsobů užívání nemovitosti. V některých případech jsou vydávána dvě rozhodnutí: o umístění investice a o stavebním povolení na ni. Samostatně je rovněž obvykle vydáváno rozhodnutí určující výši náhrady škody, a to ve lhůtě počítané ode dne, k němuž se rozhodnutí o převodu vlastnického práva k nemovitosti na veřejnoprávní subjekt stalo konečné.

Ve většině řízení vedených v režimu tzv. speciálních zákonů se neaplikují ustanovení zákona ze dne 27. března 2003 o územním plánování a rozvoji (s určitými výjimkami, jako např. čl. 57 odst. 1 a 4), ustanovení zákona ze dne 3. února 1995 o ochraně zemědělských a lesních pozemků a zákona ze dne 16. dubna 2004 o ochraně přírody v rozsahu povinnosti získání povolení na odstranění stromů a s tím spojených poplatků, a také ustanovení čl. 18–24 zákona ze dne 13. prosince 2013 o zahrádkářských koloniích, pokud rozhodnutí o povolení na realizaci investice zahrnuje nemovitosti tvořící zahrádkářskou kolonii. V případě, že je nezbytné provést další řízení spojená s plánovanou investicí, pak zákonodárce nepřikazuje aplikovat všechna ustanovení tohoto zvláštního normativního aktu, jako např. v případě nutnosti získat vodoprávní souhlas na základě zákona ze dne 20. července 2017 – vodní zákon.

<sup>16</sup> Sb. z roku 2023 pol. 892 v platném znění.

Ad 2. Organem prvního stupně vydávajícím rozhodnutí je převážně vojvoda příslušný podle umístění investice<sup>17</sup> a v případě její realizace na území dvou nebo více vojvodství ten vojvoda, v jehož územní příslušnosti se nachází největší část nemovitostí určených ke vzniku investice (po získání stanovisek ostatních vojvodů)<sup>18</sup>.

Jako orgán vyššího stupně je pak nejčastěji uváděn ministr příslušný pro otázky stavebnictví, územního plánování a bytové výstavby<sup>19</sup>.

Ad 3. Vyrozumění o zahájení řízení ve věci vydání rozhodnutí v rámci tzv. speciálního zákona a následně i samotné rozhodnutí je doručováno žadateli, vlastníkům (držitelům práva doživotního užívání) nemovitostí, kterých se žádost o vydání rozhodnutí týká. Zákonodárce svázal účinnost doručení s adresou uvedenou v katastru nemovitostí (evidenci pozemků a budov). Čili i kdyby tato adresa byla neaktuální, byla zavedena fikce doručení. Ostatní strany jsou pak o zahájení takového řízení, a také o vydání rozhodnutí, informovány cestou oznámení vyvěšovaných na vojvodském úřadě a obecních úřadech příslušných podle umístění plánované investice, na webových stránkách (Věstník veřejných informací – BIP) těchto obcí a vojvodského úřadu, a také v lokálním tisku (nebo celostátním).

Neupravený právní stav nemovitostí, kterých se žádost o vydání rozhodnutí o umístění plánované investice týká, není pro zahájení řízení, jeho vedení a vydání rozhodnutí překážkou. V případě nemovitostí s neupraveným právním stavem nebo za situace, kdy vlastník nebo držitel práva doživotního užívání nežijí a jejich dědici neprokázali právo na pozůstalost, se vyrozumění o zahájení řízení a o vydání rozhodnutí o umístění plánované investice provádí cestou oznámení na vojvodském úřadě a obecních úřadech příslušných podle průběhu železniční tratě, ve Věstníku veřejných informací (BIP) na podstránkách těchto obcí a vojvodského úřadu, a také v lokálním tisku (nebo celostátním).

Takový způsob doručování a informování stran se vztahuje rovněž na rozhodnutí vydaná orgánem druhého stupně, a také na rozhodnutí vydaná na základě čl. 145, čl. 155, čl. 156 a čl. 161–163 správního řádu<sup>20</sup>.

Kromě toho se na změnu rozhodnutí o umístění plánované investice použije příslušně ustanovení čl. 155 správního řádu, avšak s tím, že souhlas uděluje výhradně strana, která žádost o vydání tohoto rozhodnutí podala (investor).

<sup>17</sup> S ohledem na specifikum předmětu právní úpravy v zákoně z 19. července 2019 o investicích v rozsahu výstavby Muzea Westerplatte a války 1939 byl jako orgán prvního stupně stanoven přímo Pomoranský vojvoda. Zatímco v zákoně ze dne 10. dubna 2003 o zvláštních pravidlech přípravy a realizace investic v rozsahu veřejných komunikací (Sb. z roku 2023 pol. 162 v platném znění) byl určen také např. přednosta okresu jako orgán prvního stupně vydávající rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice ve vztahu k okresním a obecním komunikacím.

<sup>18</sup> Tak je tomu např. v zákoně o přípravě a realizaci investic v rozsahu přečerpávacích elektráren a doprovodných investic – Sb. z roku 2023 pol. 113 (čl. 3 odst. 1–3).

<sup>19</sup> Výjimečně se může jednat o jiný orgán, např. vojvodu v případě odvolání proti rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice vydávaných přednostou okresu vykonávajícího v tomto rozsahu pověřené úkoly z oblasti ústřední vládní správy.

<sup>20</sup> Zákon ze dne 14. června 1960 r. – Správní řád, Sb. z roku 2024, pol. 572 v platném znění; dále jen: s.ř.

Standardem je rovněž to, že zákony přikazují rozhodnout o okamžité vykonatelnosti rozhodnutí vydávaných v režimu upraveném v tzv. speciálních zákonech, anebo přímo stanoví, že tato rozhodnutí jsou vykonatelná s okamžitou platností.

Stanoviska vydávaná v rámci takového zvláštního řízení někdy rovněž nahrazují povolení, ujednání, posudky nebo stanoviska příslušných orgánů vyžadovaná zvláštními předpisy.

V případě vedení řízení ve věci určení neplatnosti správního rozhodnutí o umístění investice (stavebního povolení) se neuplatní ustanovení čl. 159 správního řádu ani čl. 61 § 3 soudního řádu správního<sup>21</sup>.

Ve správních řízeních vedených v režimu tzv. speciálních zákonů se nejčastěji:

- 1) řízení nepřerušuje v případech stanovených v čl. 97 § 1 bod 1–3 správního řádu;
- 2) nepoužijí ustanovení čl. 30 § 5 a čl. 34 správního řádu a v případech stanovených v těchto předpisech orgán, který vede řízení, pověřuje z moci úřední zástupce oprávněného k jednání v řízení, pokud to je pro provedení řízení nezbytné.

Ad 4. Pokud plánovaná investice vyžaduje získání příslušného stanoviska, mělo by toto stanovisko být vydáno příslušným subjektem ve lhůtě 14, 21 nebo 30 dnů (závisle na právní úpravě konkrétního zákona) ode dne obdržení žádosti o jeho vydání, a odsouhlasení ve lhůtě 21 dnů ode dne podání žádosti investora o vydání souhlasu. V případě nevydání stanoviska v těchto lhůtách se má za to, že k žádosti o vydání rozhodnutí o umístění investice nebo žádosti o odsouhlasení nejsou žádné námítky.

Rozhodnutí o umístění investice by mělo být vydáno ve lhůtě 3 měsíců (někdy zákonodárce tuto lhůtu stanoví jako 90 dnů) ode dne podání žádosti.

Pokud však nedojde k vydání rozhodnutí o umístění investice ve lhůtě stanovené zákonem, orgán vyššího stupně (nejčastěji je to ministr příslušný pro otázky stavebnictví, územního plánování a rozvoje a bytové výstavby) cestou usnesení, proti kterému lze podat stížnost, ukládá peněžité trest za každý den prodlení.

Odvolání proti správním rozhodnutím vydaným orgánem prvního stupně se podává ve lhůtě 14 dnů od dne jejich doručení straně nebo ve lhůtě 14 dnů od dne, k němuž se za provedené považuje vyrozumění o jejich vydání. Odvolání by mělo být odvolacím orgánem projednáno ve lhůtě 14, 21 nebo 30 dnů (závisle na konkrétním zákoně)<sup>22</sup>.

Samotné předání spisu a odpovědi na stížnost následuje ve lhůtě 15 dnů ode dne obdržení stížnosti. Správní soud je pak povinen stížnost projednat ve lhůtě 30 dnů ode dne obdržení spisu spolu s odpovědí na stížnost (méně často je to lhůta 2 měsíců – např. v případě rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice, nebo 60 dnů např. v případě rozhodnutí o umístění železniční tratě).

<sup>21</sup> Zákon ze dne 30 srpna 2002 r. – Soudní řád správní, Sb. z roku 2024, pol. 935 v platném znění; dále jen: s.ř.s.

<sup>22</sup> V zákoně ze dne 7. září 2007 o přípravě finálového turnaje Mistrovství Evropy ve fotbalu UEFA EURO 2012 (úplné znění Sb. z roku 2020, pol. 2008) bylo odvolání proti správnímu rozhodnutí vydanému v souvislosti s realizací záměrů Euro 2012 nutno podat ve lhůtě 7 dnů ode dne doručení rozhodnutí straně nebo ve lhůtě 14 dnů ode dne veřejného oznámení nebo doručení vyrozumění o vydání rozhodnutí. Odvolání strany proti takovému rozhodnutí měl pak orgán druhého stupně projednat ve lhůtě 14 dnů. Stejně normativní řešení bylo použito v zákoně ze dne 24. července 2015 o přípravě a realizaci strategických investic v rozsahu přenosových soustav (úplné znění Sb. z roku 2022, pol. 273).

Pokud zákonodárce zavádí lhůtu pro projednání kasační stížnosti podané proti rozsudku prvního stupně, nejčastěji tato lhůta činí 2 měsíce ode dne podání kasační stížnosti.

Ad 5. V tzv. speciálních zákonech se zákonodárce pokouší zúžit okruh stran správního řízení. A tak např. stranami v řízení o odsouhlasení návrhu rozhodnutí o umístění investice v podobě železniční tratě jsou pouze žadatel a investor. Příkladem těchto opatření jsou rovněž speciální předpisy týkající se nemovitostí s neupraveným právním stavem a situace, kdy vlastník nebo držitel práva doživotního užívání nežijí a jejich dědici neprokázali nárok na pozůstalost.

Ad 6. Při omezování práv jedince (včetně vlastnického práva) v rozsahu stanoveném právními předpisy zákonodárce spěje k realizaci veřejných cílů a uznává, že taková právní úprava je v mezích omezení v rozsahu využívání ústavních svobod a práv stanovených v čl. 31 odst. 3 Ústavy Polské republiky<sup>23</sup>. Omezení se projevují v různých rovinách. A tak např. vojvoda ve vztahu ke státním a vojvodským komunikacím nebo přednosta okresu ve vztahu k okresním a obecním komunikacím (a také odvolací orgány) doručují rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice výhradně žadateli a o jeho vydání informují ostatní strany – přičemž toto vyrozumění o vydání rozhodnutí zasílají pouze dosavadnímu vlastníkovi nebo držiteli práv doživotního užívání, ostatní pak informují prostřednictvím publikování oznámení a na stránkách Věstníku veřejných informací vojvodského úřadu, respektive okresního úřadu nebo obecních úřadů příslušných podle průběhu komunikace. Se zněním vydaného rozhodnutí se zainteresovaná strana může seznámit teprve na místě určeném orgánem ve vyrozumění.

Odvolání proti správnímu rozhodnutí vydanému v režimu tzv. speciálního zákona by mělo obvykle obsahovat námitky týkající se tohoto rozhodnutí, určovat podstatu a rozsah požadavku, který je předmětem odvolání a uvádět důvody opodstatňující takový požadavek.

Pokud se jedná o mimořádné režimy, neruší se rozhodnutí v důsledku provedení řízení o obnově řízení (čl. 149 § 2 správního řádu), pokud byl návrh na obnovu řízení podán po uplynutí 6 měsíců od dne, k němuž se rozhodnutí stalo konečným.

Kromě toho se v případě umístění a uskutečnění investice veřejného účelu na nemovitosti s neupraveným právním stavem rozhodnutí neruší z důvodu stanoveného v čl. 145 § 1 bod 4 správního řádu. V takovém případě správní orgán konstatuje vydání napadeného rozhodnutí s porušením zákona a uvádí okolnosti, z důvodu kterých toto rozhodnutí nezrušil, a ustanovení čl. 151 § 2 správního řádu se použije přiměřeně.

Konečná neplatnost takového rozhodnutí není určována, pokud byl návrh na určení neplatnosti tohoto rozhodnutí podán po uplynutí 60 dnů ode dne, k němuž

<sup>23</sup> Viz rozsudek NSA z 9. ledna 2023, č. j. II OSK 2010/22. Viz také J. Parchomiuk, *Uproszczone procedury realizacji publicznych inwestycji infrastrukturalnych a ochrona praw jednostki [Zjednodušené postupy při realizaci veřejných infrastrukturálních investic a ochrana práv jedince]*, v: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe [Prostor a nemovitosti jako předmět správního práva. Veřejné věcné právo]*, red. I. Niżnik-Dobosz, Varšava 2012, s. 339.

se rozhodnutí stalo konečným a investor již zahájil výstavbu. V takovém případě zákonodárce přikazuje přiměřené aplikování čl. 158 § 2 správního řádu<sup>24</sup>.

V případě určení neplatnosti rozhodnutí nebo určení, že toto rozhodnutí bylo vydáno s porušením zákona, náhrada škody vzniklé v důsledku výkonu tohoto rozhodnutí následuje výhradně prostřednictvím vyplacení peněžité částky ve výši sjednané s poškozeným nebo příslušným orgánem nebo subjektem oprávněným k zastupování zájmů Státní pokladny s výjimkou případu, kdy k určení neplatnosti rozhodnutí došlo v důsledku nesouladu tohoto rozhodnutí s rozhodnutím o environmentálních podmínkách<sup>25</sup>.

V řízení před orgánem vyššího stupně a před správním soudem nedochází ke zrušení správních rozhodnutí, ani není určována jejich neplatnost v plném rozsahu v případě, kdy je vadou dotčena pouze část rozhodnutí (např. v rozsahu konkrétního pozemku).

Rovněž v případě vyhovění stížnosti proti rozhodnutí o povolení na realizaci plánované investice, o kterém bylo rozhodnuto jako o vykonatelném s okamžitou platností, správní soud po uplynutí 60 dnů od dne zahájení výstavby (v některých případech se hovoří o uplynutí 60 dnů od dne, k němuž se rozhodnutí stalo konečným, a investor zahájil realizaci investice) může pouze konstatovat, že rozhodnutí porušuje zákon z důvodů uvedených v čl. 145 § 1 nebo v čl. 156 § 1 správního řádu.

V některých zákonech byla zavedena formální povinnost převodce a nabyvatele oznámit orgánu, který vede řízení, údaje nového vlastníka, a to ve lhůtě 7 dnů od data převodu nemovitosti.

Vedení řízení v režimu upraveném v tzv. speciálním zákoně může být spojeno s obligatorním přerušением řízení ve věci stavebního povolení pro jiné investice, které mají být realizovány na pozemku, kterého se žádost týká, a to do okamžiku definitivního ukončení řízení.

Jako jeden z prvků omezení práv stran v takovém správním nebo soudním řízení je nutno uvést to, že nelze žádat o odložení výkonu rozhodnutí.

„Zvláštnost“ předmětných zákonů vyplývající z přijatých řešení lišících se od obecně uplatňovaných předpisů a z upřednostňování určitých veřejných a ekonomických zájmů a cílů neumožňuje při tvoření takových předpisů libovolnost, jelikož zde existují omezení v podobě nutnosti respektování ústavních hodnot, principů a norem, a to rovněž tehdy, kdy je dosažení zamýšlených cílů možné při uplatnění méně zatěžujících prostředků<sup>26</sup>.

V rámci shrnutí je nutno konstatovat, že „speciální zákony“ byly vytvořeny za účelem urychlení a konsolidace správních řízení, a současně tak zjednodušení

<sup>24</sup> V případě konečného rozhodnutí o stavebním povolení vydaného v souvislosti s realizací záměru Euro 2012 není určována jeho neplatnost, pokud byl návrh na určení neplatnosti tohoto rozhodnutí podán po uplynutí 14 dnů od dne, k němuž se rozhodnutí stalo konečným a výstavba záměru Euro 2012 již byla zahájena. V případě vyhovění stížnosti proti rozhodnutí o stavebním povolení pro záměr Euro 2012 pak správní soud po uplynutí 14 dnů od dne zahájení výstavby může pouze konstatovat, že rozhodnutí porušuje zákon z důvodů uvedených v čl. 145 nebo čl. 156 správního řádu.

<sup>25</sup> Viz např. čl. 32 odst. 7 zákona ze dne 14. dubna 2023 r. uvedeného v poznámce pod čarou 18.

<sup>26</sup> Viz rozsudek ÚS z 19. prosince 2012, č. j. K 9/12, OTK ZU 2012, č. 11A, pol. 136.

formálněprávní etapy investičního procesu. Zákodárce by rovněž měl usilovat o sjednocení (v maximální možné míře) předpisů týkajících se obdobných otázek ve všech „speciálních zákonech“. Při zvažování průběhu (umístění nebo volby varianty) plánované investice je nepochybně nutno zohlednit nejen technické, ekonomické nebo vlastnické otázky, ale také jiné hodnoty a zájmy chráněné Ústavou Polské republiky. S ohledem na příčinu vytváření tzv. speciálních zákonů, kterou je usnadnění realizace záměrů považovaných státem za obzvláště důležité, ba přímo prioritní, je rovněž nutno podotknout, že to je spjato s omezením práv stran řízení vedených v režimu těchto zákonů. Skutečnost, že investor hodlá realizovat investici, která je z hlediska státu významná a která je upravena v některém z tzv. speciálních zákonů, a tudíž „jedná ve veřejném zájmu“, neznamená, že v takovém řízení má veřejný a ekonomický zájem přednost před oprávněným zájmem strany. Nepřípustné je rovněž snižování standardů ochrany jiných právních zájmů chráněných Ústavou Polské republiky, jako je např. životní prostředí<sup>27</sup>.

V důsledku toho výjimky, zjednodušení v řízení a upuštění od uplatňování obecných zásad správního nebo soudního řízení musí být interpretovány úzce a vztahovat se výhradně na záměry, které jsou přímo předmětem předpisů konkrétního „speciálního zákona“. V případech vyžadujících výklad normativních ustanovení obsažených v tzv. speciálních zákonech bude nepochybně hrát důležitou roli také „proustavní“ výklad. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 19. listopadu 2019, č. j. II OSK 2526/19 důvodně konstatoval, že pokud správní orgán konstatuje existenci oprávněných zájmů třetích osob zasluhujících ochranu, je to spjato s nutností toho, aby v rozhodnutí vydávaném v režimu tzv. speciálního zákona byly stanoveny příslušné požadavky zajišťující respektování takových zájmů.

## Bibliografie

- Kamiński M., *Postępowania administracyjne szczególnie (odrębne) w sprawach z zakresu przygotowania i realizacji inwestycji infrastrukturalnych [Zvláštní správní řízení ve věcech v rozsahu přípravy a realizace infrastrukturních investic]*, v: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe [Prostor a nemovitosti jako předmět správního práva. Věcné veřejné právo]*, red. I. Niżnik-Dobosz, Varšava 2012
- Kotulski M., Kotulska J., *Ochrona środowiska w tzw. Specustawach [Ochrana životního prostředí v tzv. speciálních zákonech]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020
- Niewiadomski Z., *System planowania i zagospodarowania przestrzennego a ustawy specjalne. Dezintegracja systemu? – tezy wystąpienia [Systém územního plánování a rozvoje a speciální zákony. Rozpad systému? – teze vystoupení]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020
- Ostojski P., *Cele szczególnych regulacji prawnoprocesowych w tak zwanych specustawach inwestycyjnych [Cíle zvláštních předpisů v takzvaných investičních speciálních zákonech]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020

<sup>27</sup> Článek 1 a čl. 5 Ústavy Polské republiky ze dne 2. dubna 1997 (Sb. z roku 1997 č. 78, pol. 483 v platném znění). Viz šířeji M. Kotulski, J. Kotulska, *Ochrona środowiska w tzw. Specustawach [Ochrana životního prostředí v tzv. speciálních zákonech]*, v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane [Investičně-stavební speciální zákony]*, red. T. Bąkowski, Gdaňsk 2020, s. 113 a následující.

- Parchomiuk J., *Uproszczone procedury realizacji publicznych inwestycji infrastrukturalnych a ochrona praw jednostki* [Zjednodušené postupy při realizaci veřejných infrastrukturních investic a ochrana práva jedince], v: *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe* [Prostor a nemovitosti jako předmět správního práva. Veřejné věcné právo], red. I. Niżnik-Dobosz, Varšava 2012
- Staniszewska L., *Epizodyczność na wybranych przykładach* [Epizodičnost na vybraných příkladech], v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane* [Investičně-stavební speciální zákony], red. T. Bąkowski, Gdańsk 2020
- Szewczyk M., *Ustawy dotyczące konkretnych inwestycji* [Zákony týkající se konkrétních investic], v: *Specustawy inwestycyjno-budowlane* [Investičně-stavební speciální zákony], red. T. Bąkowski, Gdańsk 2020
- Zaliwski Ł., „Specustawy” w prawodawstwie polskim – zjawisko incydentalne czy stałe? [„Speciální zákony” v polské legislativě – nahodilý či trvalý jev?], „Zeszyty Naukowe PWSZ im. Witelona w Legnicy” [„Vědecké svazky Státní vysoké odborné školy Witelona v Lehnici”] 2018, č. 27

## Summary

of the article: **Simplification of procedures vs. restriction of parties' rights in so-called special-purpose acts**

The appearance in the current legal system of the so-called a special-purpose act was aimed at simplifying administrative proceedings in matters relating to the implementation of public investment objectives of a national and regional nature. The introduced specific administrative and legal regulations exclude (to a greater or lesser extent) the applicable general legal order and the principles arising from it, introducing simplified procedures. The need for the legislator to adopt special normative regulations is reinforced by economic, social, political and international factors. As a consequence, special-purpose acts (at least those of an infrastructure nature) have also become a means of achieving the goals set at the EU level by accelerating and improving the processes of planning, preparation, implementation and financing of investments in this area.

**Keywords:** special-purpose acts, goals, facilitations, limitations

## Právní aspekty výstavby strategické infrastruktury – řešení střetu hodnot

**Shrnutí příspěvku:** V článku byly charakterizovány základní instituty občanského a veřejného práva týkající se získávání věcných práv k pozemku za účelem realizace mj. infrastrukturních investic jako veřejných záměrů. Okomentovány byly rovněž systémové záruky a podmínky přípustnosti zasahování do vlastnického práva – jeho omezování a převádění na subjekty uskutečňující veřejné úkoly, týkající se především kompenzací za takový zásah formou náhrady škody. Prezentovány byly také zásadní prvky zvláštního správního řízení ve věci investičního procesu týkajícího se veřejné komunikace jako normativní předlohy pro několik dalších zákonů obsahujících výjimečná právní řešení oproti systémovým standardům, která však pro realizaci stavebních investic upravených v těchto zákonech splňují všechny ústavní podmínky.

**Klíčová slova:** vyvlastnění, infrastrukturní investice, veřejný účel, vlastnictví, nárok, náhrada škody

### 1. Občanskoprávní nástroje k získání právního titulu k pozemku nezbytného pro realizaci síťové technické infrastruktury

**I**nfrastrukturní investice, bez ohledu na její význam pro fungování ekonomiky státu, samosprávy nebo soukromých subjektů, vyžaduje místo pro její umístění v terénu. Klíčovou právní normou v oblasti občanského práva sloužící k zajištění umístění technické infrastruktury, zejména liniové, která má svůj původ v římském právu, je čl. 49 § 1 občanského zákoníku<sup>1</sup>, podle kterého zařízení sloužící k přivedení nebo odvedení kapalin, páry, plynu, elektrické energie a jiná podobná zařízení nejsou součástí nemovitosti, pokud tvoří součást podniku. Citovaný předpis ve vztahu k technické infrastruktuře síťové povahy, která je součástí infrastrukturního podniku, vylučuje uplatnění principu *superficies solo cedit* upraveného v čl. 47 § 1 občanského zákoníku, který hovoří o tom, že součást věci nemůže být samostatným předmětem vlastnického práva a jiných věcných práv. Všechno, co je trvale spojeno s pozemkem, je z principu majetkem vlastníka pozemku (princip *superficies solo cedit*). Součástí věci, a to včetně nemovitosti, je totiž vše, co od věci nemůže být odděleno, aniž se tím poškodí nebo významně změní celek nebo oddělený předmět (čl. 47 § 2 občanského zákoníku). Výše citovaný čl. 49 § 1 občanského zákoníku vylučuje právě tento princip, a to ve vztahu k technické infrastruktuře síťové povahy, tj. takové, která není součástí pozemku z toho důvodu, že je součástí infrastrukturního podniku (srov. čl. 55<sup>1</sup> bod 2 občanského zákoníku, který stanoví,

<sup>1</sup> Zákon ze dne 23. dubna 1964 – Občanský zákoník (Sb. z roku 2023 pol. 1610 v platném znění).

že podnik je organizovaný soubor nehmotných a hmotných složek určený k provozování ekonomické činnosti zahrnující mj. vlastnictví věcí nemovitých a movitých včetně zařízení, materiálu, zboží a výrobků, a jiná věcná práva k věcem nemovitým či movitým). Vyloučení uvedeného principu *superficies solo cedit* slouží k zajištění toho, aby na pozemku mohla existovat zařízení technické infrastruktury síťové povahy, aniž by infrastrukturní podnik musel disponovat jakýmkoliv právním titulem k nemovitosti, na které se taková zařízení nacházejí. Infrastrukturní podnik tak může být vlastníkem pouze zařízení technické infrastruktury umístěné na pozemku a vlastníkem tohoto pozemku může být jiný subjekt.

Kromě komentovaného čl. 49 § 1 občanského zákoníku funguje ve sféře občanského práva také druhá klíčová norma, která je důsledkem mnoha tisíců žalob proti infrastrukturním podnikům podávaných v devadesátých letech 20. století a prvních letech 21. století vlastníky pozemků, na kterých se nacházela zařízení technické infrastruktury liniové povahy (např. potrubí, teplovody, kanalizace, vodovody, plynovody, elektrické sítě apod.), na odstranění těchto zařízení z nemovitostí, jelikož tato zařízení byla v minulosti vybudována bez předchozího získání právního titulu k pozemku za účelem jejich umístění. Tato norma byla zakotvena v čl. 305<sup>1</sup>–305<sup>4</sup> občanského zákoníku a hovoří o možnosti zřídit služebnost inženýrské sítě, která je zvláštním druhem pozemkové služebnosti jako věcného břemena, aby infrastrukturní podnik mohl užívat cizí nemovitost v případě, kdy tento podnik má v úmyslu vybudovat zařízení technické infrastruktury na tomto pozemku nebo kdy se na této nemovitosti taková zařízení vlastněná podnikem již nacházejí. V rámci služebnosti inženýrské sítě podnik získává oprávnění k užívání cizí nemovitosti v rozsahu zařízení technické infrastruktury nacházející se na této nemovitosti. Jedná se však o institut z oblasti občanského práva zřizovaný formou smlouvy a v případě, že podnik nebo vlastník nemovitosti takovou smlouvu uzavřít odmítne, lze se uspokojení nároku na zřízení služebnosti domáhat před civilním soudem na základě čl. 189 občanského soudního řádu<sup>2</sup> ve spojení s čl. 64 občanského zákoníku a čl. 1047 § 1 občanského soudního řádu.

Obsah tohoto nároku je stanoven v čl. 305<sup>2</sup> občanského zákoníku, a to odlišně pro obě strany tohoto práva. Podnik má nárok na zřízení služebnosti inženýrské sítě výměnou za odměnu. Předmětem nároku je zřízení práva na užívání nemovitosti a odměna je důsledkem zřízení tohoto práva.

Vlastník nemovitosti má zase nárok vůči podniku na odměnu za užívání jeho nemovitosti pro potřeby infrastrukturních zařízení, a proto, za účelem získání této odměny, vlastník zřizuje služebnost inženýrské sítě právně sankcionující možnost takového užívání nemovitosti. Předmětem nároku vlastníka je získání odměny za užívání jeho nemovitosti, zatímco zřízení služebnosti inženýrské sítě je důsledkem získání právního titulu k získání takové odměny.

Zřízení služebnosti inženýrské sítě se může ukázat jako nezbytné tehdy, kdy provozování zařízení technické infrastruktury nacházejících se na určité nemovitosti bude vyžadovat užívání této nemovitosti.

<sup>2</sup> Zákon ze dne 17 listopadu 1964 r. – Občanský soudní řád, Sb. z roku 2023, pol. 1550 v platném znění.

Třetí klíčovou normou ve sfěře občanského práva sloužící k právnímu sankcionování existence na pozemku mj. technické infrastruktury síťové povahy je čl. 231 občanského zákoníku. Tento předpis stanoví, že oprávněný držitel pozemku v dobré víře, který na povrchu nebo pod povrchem pozemku postavil budovu nebo jiné zařízení v hodnotě značně překračující hodnotu pozemku zabraného pro tento účel, může požadovat, aby na něho vlastník zabraného pozemku převedl vlastnické právo k tomuto pozemku za odpovídající úplatu. Aniž bychom se pouštěli do podrobného rozboru citovaného ustanovení, postačí uvést, že podle dnes již ustálené dlouhodobé judikatury Nejvyššího soudu a obecných soudů se citované ustanovení aplikuje i na síťová zařízení technické infrastruktury především v případě, kdy infrastrukturní podnik chce získat právní titul k pozemku zabranému pro infrastrukturní zařízení v hodnotě značně převyšující hodnotu zabrané nemovitosti.

Podle čl. 231 § 2 občanského zákoníku se také vlastník pozemku, na němž byla postavena stavba nebo jiné zařízení v hodnotě značně převyšující hodnotu pozemku zabraného pro tento účel, může domáhat, aby ten, kdo stavbu nebo jiné zařízení postavil, od něj vlastnické právo k pozemku nabyt za odpovídající úplatu. Nárok na nabytí vlastnického práva k pozemku infrastrukturním podnikem má tedy jeho vlastník i v případě, kdy s ohledem na značně vyšší hodnotu infrastrukturních zařízení, než je hodnota pozemku, ztratil pozemek pro jeho vlastníka jakýkoli ekonomický význam.

Představené instituty občanského práva slouží v nejširším slova smyslu k rozhodnutí ve sporu mezi vlastníkem pozemku a vlastníkem zařízení technické infrastruktury nacházejících se na tomto pozemku. Tyto spory jsou rozhodovány v občanskoprávním řízení před civilním soudem. Ne vždy tedy zajišťují účinnou ochranu oběma stranám sporu, protože tento spor bude pravomocně rozhodnut teprve po uplynutí mnoha let probíhajícího občanskoprávního řízení.

## 2. Ústavní podmínky ochrany a porušení vlastnického práva vyvlastněním

Kromě nástrojů občanského práva existují v polské legislativě, stejně jako v mnoha jiných zemích, vždy, když je třeba realizovat investice považované za investice ve veřejném zájmu, také právní nástroje v oblasti veřejného práva, které slouží k získání právních titulů k nemovitostem nezbytným pro realizaci takových investic.

Základním nástrojem tohoto druhu je institut vyvlastnění spočívající v převzetí vlastnického práva a jiných práv patřících nemovitosti ve prospěch Státní pokladny nebo územních samosprávných celků, a to nuceným způsobem a za náhradu škody, pokud je nemovitost nezbytná pro realizaci investice ve veřejném zájmu, a to včetně investic, které jsou technickou infrastrukturou.

S ohledem na nucenou povahu vyvlastnění našel tento institut v polském právním řádu zakotvení v Ústavě. V čl. 21 Ústavy Polské republiky<sup>3</sup> se totiž uvádí, že Polská republika chrání vlastnictví a dědické právo, a vyvlastnění je přípustné pouze tehdy, když je prováděno pro veřejné záměry a za spravedlivou náhradu.

<sup>3</sup> Ústava Polské republiky ze dne 2. dubna 1997 (Sb. č. 78, pol. 483 v platném znění).

Ústavní podmínkou přípustnosti vyvlastnění, tj. nuceného zbavení vlastníka jeho vlastnického práva, včetně práva k nemovitosti, je převzetí tohoto práva pro realizaci veřejného záměru a zajištění náhrady škody za odebrané vlastnické právo, přičemž tato náhrada škody musí být spravedlivá. Ústavním ochranným prvkem přípustnosti použití institutu vyvlastnění je tedy veřejný investiční záměr a spravedlivá náhrada škody. Tedy nikoliv samotná náhrada škody, která má vlastníkově kompenzovat ztrátu vlastnického práva a předmětu tohoto práva, tj. nemovitosti, ale také veřejná povaha investičního záměru, tj. aby svou užitečností sloužil obecnému zájmu, opodstatňuje přípustnost přinucení vlastníka k tomu, aby svou nemovitost odevzdal veřejnoprávnímu subjektu.

Ústavním garantem přípustnosti provedení vyvlastnění z hlediska účelu, kterému má vyvlastnění sloužit, je i norma obsažená v čl. 31 odst. 3 Ústavy, která stanoví, že omezení výkonu ústavních svobod a práv (včetně práva vlastnického) lze stanovit pouze zákonem a pouze tehdy, je-li to v demokratickém státě nezbytné pro jeho bezpečnost nebo veřejný pořádek, nebo pro ochranu životního prostředí, zdraví a veřejné mravnosti, nebo svobod a práv jiných osob; tato omezení nesmějí porušovat podstatu svobod a práv. V citovaném ustanovení zákonodárce stanovil nejen účely podmiňující omezení vlastnického práva mimo jiné k nemovitosti, ale také v něm formuloval princip proporcionality v přípustnosti omezení vlastnického práva, který je pro zákonodárce vodítkem při tvoření předpisů upravujících mj. institut vyvlastnění.

Ústavní premisy přípustnosti omezení vlastnického práva byly zakotveny rovněž v čl. 64 Ústavy, který stanoví, že každý má vlastnické právo, jiná majetková práva a dědické právo; vlastnické právo, jiná majetková práva a dědické právo podléhají právní ochraně rovné pro všechny; vlastnické právo může být omezeno pouze zákonem a pouze v rozsahu, v jakém to neporušuje podstatu vlastnického práva.

Za zvláštní pozornost stojí normativní vztah mezi shora uvedenou normou obsaženou v čl. 21 a normou obsaženou v čl. 64 Ústavy. Podle čl. 64 totiž vlastnické právo lze omezit zákonem, avšak toto omezení nesmí porušovat podstatu tohoto vlastnického práva, a proto nemůže spočívat ve faktickém odebrání dosavadnímu subjektu tohoto práva při jeho formálním zachování u tohoto subjektu. Ustanovení čl. 64 Ústavy tak v podstatě vylučuje zdánlivost nebo iluzi vlastnického práva, u kterého jeho subjekt jako formální vlastník nemůže například vykonávat jeden z jeho atributů, tj. držet předmět vlastnického práva, nakládat s ním nebo jej užívat. A proto v případě záměru zbavit dosavadního vlastníka předmětu jeho vlastnického práva, tj. porušení podstaty tohoto práva, lze provést pouze vyvlastnění, avšak za podmínek stanovených v čl. 21 odst. 2 Ústavy, a tedy pouze pro veřejné účely a za spravedlivou náhradu škody.

Tak četné ústavní normy týkající se ochrany vlastnického práva a upravující jak tuto ochranu, tak i přípustnost odebrání (vyvlastnění) nebo omezení vlastnického práva svědčí o mimořádné péči zákonodárce při ochraně vlastnického práva. Rozsah a míra ústavních záruk vlastnického práva přitom charakterizují skutečný, nikoliv deklarovaný ekonomický systém a zároveň rozhodují o rozsahu ochrany svobody. Svoboda bez ústavních záruk vlastnického práva totiž zůstává pouze

prázdnou deklarací. Rozsah svobody je totiž měřitelnou funkcí rozsahu ochrany vlastnického práva.

### **3. Veřejnoprávní nástroje pro získávání právního titulu k pozemku nezbytného pro realizaci veřejného účelu včetně síťové technické infrastruktury**

#### **3.1. Klasické vyvlastnění**

Zákonná právní úprava institutu vyvlastnění je dnes obsažena především v zákoně ze dne 21. srpna 1997 o nakládání s nemovitostmi<sup>4</sup>, ve kterém byly podrobně upraveny veřejné účely podmiňující přípustnost uplatnění vyvlastnění a správně-právní řízení ve věci rozhodnutí o vyvlastnění a stanovení náhrady škody. V rámci vyvlastňovacího řízení zákonodárce zavedl podmínku přípustnosti jeho zahájení v podobě pokusu veřejného investora o nabytí vlastnického práva k nemovitosti cestou smlouvy založené na rovnosti stran a jejich souhlasné vůli ke sjednání všech podmínek převodu vlastnického práva k nemovitosti na veřejnoprávní subjekt, tj. na Státní pokladnu nebo územní samosprávný celek. Pouze v případě, že nedojde k dohodě mezi stranami, může být zahájeno správní vyvlastňovací řízení končící rozhodnutím o vyvlastnění, ve kterém je nutno stanovit i náhradu škody za toto vyvlastnění.

Kromě ústavních a zákonných hmotněprávních ochranných záruk přípustnosti vyvlastnění zákonodárce upravil rovněž procesní záruky v podobě toho, že vyvlastňovací orgán zajistí vlastníkovu aktivní účast na vyvlastňovacím řízení, a dále v možnosti podat proti rozhodnutí o vyvlastnění odvolání ke správnímu orgánu vyššího stupně a následně přípustnosti napadnout rozhodnutí odvolacího soudu u správního soudu. O vyvlastnění tak správní orgány rozhodují ve dvou stupních, a to za předpokladu, že vlastník nemovitosti uplatní své právo podat odvolání. Následně rozhodnutí správních orgánů obou stupňů ve věci vyvlastnění a stanovení náhrady škody mohou být na základě stížnosti vlastníka podrobeny kontrole správních soudů obou instancí. Platí zde zásada, že v okamžiku napadení rozhodnutí odvolacího orgánu u správního soudu je toto rozhodnutí, i když je konečné, nevykonatelné do okamžiku projednání stížnosti správním soudem. Jedná se o další významný právní nástroj, který působí ze zákona a chrání vlastníka před důsledky vyvlastnění do doby, než správní soud pravomocně posoudí právní přípustnost rozhodnutí o vyvlastnění a stanovení náhrady škody za toto vyvlastnění ve výši, která splňuje zákonný požadavek, aby její výše byla přiměřená hodnotě vyvlastněného vlastnického práva k nemovitosti.

#### **3.2. Zvláštní právní akt sloužící k realizaci silniční investice**

Současné výzvy spojené s uspokojováním potřeb společnosti podněcují politické činitele k tomu, aby iniciovali vytvoření zvláštních právních úprav sloužících k hladké a rychlé realizaci investic, a to včetně infrastrukturních investic, které jsou

<sup>4</sup> Sb. z roku 2023 pol. 334 v platném znění.

dle názoru těchto úřadů investicemi splňujícími očekávání společnosti a uspokojujícími veřejnou prospěšnost těchto investic.

Předobrazem zákonů upravujících správněprávní investiční proces zahrnující v jednom správním rozhodnutí umístění investice, posouzení jejího vlivu na životní prostředí, vyčlenění a vyvlastnění části nemovitosti nezbytné pro uskutečnění takové investice a její neprodlené zabránění investorem, a také stavební povolení pro takovou investici, je zákon ze dne 10. dubna 2003 o zvláštních pravidlech přípravy a realizace investic v oblasti veřejných komunikací<sup>5</sup>. V tomto zákoně byly obsaženy předpisy, ve velké míře procesní, stanovící zvláštní řešení oproti dosud platným systémovým právním řešením v tomto rozsahu.

Na výjimečný, ačkoliv ústavně přípustný způsob upravení investičního procesu v rozsahu veřejných komunikací v tomto zákoně poukázal Ústavní soud v nálezu z 6. června 2006, č. j. K 23/05, kdy mj. konstatoval, že: „Pokud totiž účelem zákona bylo zjednodušit procesy přípravy a realizace investic v oblasti státních silnic, pak vynětí takových řízení z režimu zákona o územním plánování a rozvoji může přispět k rychlejší realizaci silničních investic. Uplatnění plného režimu a podmínek obsažených v zákoně o územním plánování a rozvoji by působilo značná opoždění spojená s výstavbou silnic v Polsku, a dokonce by vedlo i k ochromení rozhodovacího procesu. A proto s ohledem na přednostní veřejný zájem, kterým zlepšení silniční infrastruktury v Polsku nepochybně je, a nutnost racionálního využití finančních prostředků z EU, jsou možné odchylky, a dokonce i vyloučení uplatňování některých zákonů v souvislosti s realizací silničních investic. Zákonodárce v tomto rozsahu využívá širokou volnost omezenou pouze ústavními principy. Vyloučení aplikování postupů stanovených v zákoně o územním plánování a rozvoji s ohledem na konkrétní ústavní hodnoty nezabavuje rozhodující orgány péče o řádné dodržování a utváření územního pořádku v Polsku a obezřetné péče o lokální zájmy, ale osvobozuje je od typických postupů, které by mohly znemožňovat a ochromovat vydávání rozhodnutí v rozsahu umístění silnic a stavebních povolení. Rovněž má sloužit k procesu harmonizace lokálních zájmů s národním zájmem (...). Paradoxně právě toto vyloučení aplikace některých zákonů (včetně zákona o územním plánování a rozvoji) může být při realizaci silničních investic právě projevem realizace územní politiky státu”<sup>6</sup>.

Rovněž v nálezu z 16. října 2012, č. j. K 4/10, Ústavní soud konstatoval, že: „V důsledku zavedených změn, jak trefně poznamenal předseda Sejmu (polské poslanecké sněmovny), specifičnost řízení upraveného v zákoně o silničních investicích spočívá v tom, že je v něm kumulováno několik řízení upravených v samostatných zákonech. Podle názoru Ústavního soudu je specifičnost tohoto řízení dále dána linií povahou investic, která má dále za následek, že rozhodnutí vydávaná v tomto řízení se – z povahy věci – týkají velkého počtu subjektů a tato skutečnost je umocňována v podmínkách značné roztříštěnosti nemovitostí, která je pro polskou agrární strukturu charakteristická. Správní řád neobsahuje úpravu řízení, kterých by se společně účastnilo mnoho subjektů, ani nestanoví základy pro rozlišení řízení

<sup>5</sup> Sb. z roku 2023 pol. 162 v platném znění.

<sup>6</sup> OTK-A 2006, č. 6, pol. 62.

vedených v hromadném měřítku, označovaných také za masová, hromadná nebo kolektivní. V takovém řízení máme do činění jak s masovostí účastníků, jejich subjektivní různorodostí, tak i s diferenciací zájmů jednotlivých účastníků. Nevyhnutelným důsledkem vedení takového řízení je upuštění od individualizace charakteristické pro „běžné“ správní řízení. Z povahy věci se totiž takového řízení účastní mnoho subjektů, pro jejichž zájmy nelze určit společného jmenovatele. V souvislosti s tím „se role orgánu veřejné správy často neomezuje pouze na konkretizaci právních norem ve vztahu k určitým adresátům prostřednictvím vydávání rozhodnutí o aplikaci práva, ale rovněž spočívá v nalezení kompromisního řešení mezi různorodými právními a/nebo faktickými zájmy značného a zájmově diferencovaného počtu subjektů“. Charakteristické jsou pro celý zákon o silničních investicích předpisy sloužící k urychlení řízení. Originálním řešením je to, že správním orgánům ukládají lhůty na provedení úkonů stanovených v zákoně, a to pod hrozbou finanční sankce. (...) Nutno podotknout, že rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice obsahuje nejen rozhodnutí o několika různých správněprávních otázkách a má účinky ve vztahu k početné skupině subjektů, ale – pokud se jedná o občansko-právní účinky – vyvolává je ve vztahu k mnoha nemovitostem, skrz které má plánovaná silnice vést. Dle mínění Ústavního soudu je právní úprava řízení, které předchází vydání rozhodnutí o povolení na silniční investici, a právní úprava rozsahu kontroly tohoto rozhodnutí dobrým příkladem toho, jak je ve správním soudním řízení zohledňována taková hodnota, jakou je společný zájem. Tyto předpisy jsou pokusem o zformování řízení, které se týká značného počtu osob, jejichž zájmy jsou rozdílné, a dokonce i vůči sobě konkurenční. Za takové situace z podstaty nelze vyhovět individuálním očekáváním jednotlivých subjektů a – jak to již bylo zdůrazněno – úkolem orgánu veřejné správy je najít kompromisní řešení, které nejlépe odpovídá veřejnému účelu, kvůli kterému bylo řízení zahájeno”<sup>7</sup>.

V citovaných rozhodnutích byla uvedena celá řada výhod vyplývajících ze zvláštní právní úpravy investičního procesu v podobě výstavby veřejné komunikace. Za samozřejmé je tedy nutno považovat to, že v případě plánování investice v rozsahu veřejné komunikace je především investor povinen navrhnout takové místo její realizace, které nezpůsobí vznik konfliktu s místním obyvatelstvem. Je však nutno mít na paměti, že žadatel o výstavbu veřejné komunikace na určitém místě musí zohlednit veškeré okolnosti jak právní, tak i faktické povahy, aby vybudovaná komunikace byla užitečná pro určitou část společnosti bez zbytečné újmy, a to především pro životní prostředí. Nelze totiž zapomínat na to, že ochrana životního prostředí je ústavní hodnotou, která sice nemá nadřazený význam za každé situace, ale která však je faktorem určujícím přípustnost činností, které významně zasahují do přírodních zdrojů životního prostředí (čl. 5, čl. 31 odst. 3, čl. 68 odst. 4, čl. 74 a čl. 86 Ústavy Polské republiky).

Jednou z klíčových otázek zákona o zvláštních pravidlech a podmínkách přípravy investice v rozsahu veřejných komunikací<sup>8</sup> je předmětný rozsah jeho právní

<sup>7</sup> OTK-A 2012, č. 9, pol. 106.

<sup>8</sup> Aktuálně: Sb. z roku 2024, pol. 311.

úpravy. Od okamžiku jeho vstupu v platnost v roce 2003 je totiž v aplikační praxi jmenován jako „speciální zákon“, jakožto zákon obsahující zvláštní právní řešení, odlišná od dosavadních, která se týkají umístění komunikací, rozdělení nemovitostí a nabývání těchto nemovitostí nebo jejich částí za účelem výstavby komunikací. Právní řešení obsažená v aktuální verzi komentovaného zákona mají zvláštní povahu, avšak tato zvláštnost neznamena odlišnost od platných standardů tvorby práva. Rovněž není výjimkou pro ústavní standardy platnosti práva. Bez ohledu totiž na to, jak výjimečnou právní úpravou by komentovaný zákon měl být, předpisy v něm obsažené musí být vždy aplikovány v mezích stanovených ochranou ústavně daných hodnot.

Jinými slovy, výjimečnost či zvláštnost komentovaného zákona spočívá v odlišnosti jeho právní úpravy od jiných právních předpisů stejné normativní úrovně (legislativních aktů) platných ve stejné míře. Tato výjimečnost se však nevztahuje na možnost interpretovat z nich normativní obsah, který by mohl vylučovat jakékoliv ústavní standardy platnosti práva. Neboť nejen doslovné znění komentovaného zákona, ale také funkcionální výklad, který na něj lze aplikovat, musí zohledňovat ústavně chráněné hodnoty. Pouze v takovém rozsahu je totiž komentovaný zákon součástí ústavně chráněného právního řádu.

V čl. 1 odst. 1 komentovaného zákona bylo uvedeno, že tento zákon stanoví pravidla a podmínky přípravy investice. Ze znění dalších ustanovení tohoto zákona vyplývá, že pojem řízení upraveného předmětným zákonem zahrnuje:

- umístění veřejných komunikací vytyčením linií vymežujících tyto komunikace,
- schválení rozdělení nemovitostí za účelem vyčlenění jejich částí nacházejících se v mezích linií vymežujících veřejné komunikace,
- schválení projektu využití pozemku nebo terénu a architektonicko-stavebního projektu,
- povolení k výstavbě nebo přestavbě stávajících inženýrských sítí terénu,
- povolení k výstavbě nebo přestavbě vodohospodářských zařízení nebo zvláštních melioračních vodohospodářských zařízení,
- povolení k výstavbě nebo přestavbě sjezdů,
- povolení k výstavbě nebo přestavbě veřejných komunikací jiných kategorií,
- převzetí vlastnického práva k nemovitostem pro účely veřejných komunikací a jiných věcných práv a stanovení náhrady škody za převzatá a zaniklá práva k těmto nemovitostem,
- neprodlené zabránění nemovitostí (jejich převzetí do držení před odebráním věcného práva) v liniích vymežujících silniční investici,
- dočasný zábor jiných terénů souvisejících s výstavbou veřejné komunikace,
- odstraňování stromů a keřů z nemovitostí nacházejících se v liniích vymežujících veřejné komunikace,
- povolení k užívání veřejných komunikací a jiných silničních inženýrských staveb.

Zvláštnost komentovaného zákona spočívá především v tom, že vzhledem ke specifické povaze silniční investice jakožto liniové stavby procházející nejčastěji

mnoha nemovitostmi, zákonodárce spojil několik samostatných správních řízení a rozhodnutí do jednoho řízení končícího vydáním rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice, které je základem pro zahájení stavebních prací v rozsahu výstavby veřejné komunikace. Kumulace několika správních řízení tedy vyúsťuje ve vydání jednoho správního rozhodnutí, ve kterém je konkretizováno umístění investice, geodetické a právní vymezení území, které má být zabráno pro účely budoucí veřejné komunikace a posouzení technického návrhu stavby komunikace končící povolením na provedení stavebních prací obsaženým v tomtéž rozhodnutí. V něm se rozhoduje rovněž o neprodleném vydání nemovitosti investorovi za účelem zahájení stavebních prací, a někdy také o opětovném posouzení dopadu silniční investice na životní prostředí.

Spojení několika správních řízení do jednoho má za následek, že namísto mnoha dvouinstančních správních a soudních správních řízení ve věci po sobě následujících otázek (např. nejprve umístění a spor o něj, následně rozdělení a spor o něj, poté vyvlastnění a spor o něj a následně stavební povolení a spor o něj, kdy je motiv zpochybnění tentýž – tj. zpochybnění opodstatněnosti realizace investice na daném místě) je vedeno jedno řízení, ve kterém správní orgány obou stupňů a soudy obou stupňů posuzují vše.

Na základě komentovaného zákona jsou vydávána následující správní rozhodnutí:

- povolení na realizaci silniční investice obsahující především rozhodnutí ve věci určení linií vymezujících veřejnou komunikaci v terénu (jako její umístění), schválení rozdělení nemovitostí, schválení projektu využití pozemku nebo terénu a architektonicko-stavebního projektu, povolení k výstavbě nebo přestavbě stávajících inženýrských sítí v terénu, povolení k výstavbě nebo přestavbě vodních zařízení nebo zvláštních vodních melioračních zařízení a k výstavbě nebo přestavbě veřejných komunikací jiných kategorií, v případě potřeby pak také rozhodnutí o opětovném posouzení vlivů na životní prostředí,

- o stanovení náhrady škody za převzetí vlastnických práv k nemovitostem nebo jejich částem Státní pokladnou, samosprávou vojvodství, okresu nebo obce, nacházejícím se na území s liniemi vymezujícími komunikaci určenými v povolení na realizaci silniční investice a rozhodnutí o stanovení náhrady škody za věcná břemena zřízená na převzaté nemovitosti,

- o stanovení náhrady škody za zánik práva doživotního užívání nemovitostí nebo jejich částí nacházejícím se na území s liniemi vymezujícími komunikaci, označenými v povolení na realizaci silniční investice, včetně náhrady škody za věcná břemena zřízená na převzaté nemovitosti,

- o zřízení trvalé správy pro veřejné organizační složky na nemovitostech určených pro silniční pruh komunikace,

- o povolení užívání komunikace, a to rovněž v rámci etapizace tohoto užívání, nebo jednotlivých silničních inženýrských staveb.

Současně je nutno zdůraznit, že v roce 2008 byl komentovaný zákon podroben podstatné novelizaci, v důsledku které byl zaveden pojem rozhodnutí-povolení na realizaci silniční investice, což bylo důsledkem skutečnosti, že Evropská ko-

mise v polské legislativě identifikovala potíže s transpozicí ustanovení směrnice Rady 85/337/EHS ze dne 27. června 1985 o posuzování vlivů některých veřejných a soukromých záměrů na životní prostředí<sup>9</sup>, která byla změněna směrnicí Rady 97/11/ES ze dne 3. března 1997<sup>10</sup> a směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/35/ES ze dne 26. května 2003 o účasti veřejnosti na vypracovávání některých plánů a programů týkajících se životního prostředí<sup>11</sup>. Výtky Evropské komise se týkaly především transpozice pojmu „povolení“. V dosavadním systému byla rozhodnutími „povolujícími“ investorovi realizaci záměru v rozsahu veřejných komunikací tato rozhodnutí: rozhodnutí o umístění komunikace a rozhodnutí o stavebním povolení. Podle názoru Komise znaky „povolení“, o kterém výše uvedená směrnice hovoří, naplňuje rozhodnutí o stavebním povolení, a proto by řízení ve věci posouzení vlivů záměru na životní prostředí mělo být provedeno před vydáním tohoto rozhodnutí. Avšak od července 2005 je řízení ve věci posouzení vlivů záměru na životní prostředí končící vydáním rozhodnutí o environmentálních podmínkách souhlasu s realizací záměru prováděno před podáním žádosti o vydání rozhodnutí ve věci umístění komunikace. Z tohoto důvodu je dle mínění Komise ve vztahu k silničním investicím toto řízení prováděno příliš brzy. Názor Komise je takový, že toto řízení by mělo být provedeno před vydáním stavebního povolení, které je součástí „povolení“.

Ve smyslu směrnice je „povolení“ rozhodnutím příslušného orgánu nebo orgánů, na základě kterého zhotovitel získává právo na realizaci záměru, a proto v polském právním systému „povolení“ musí mít formu správního rozhodnutí. V rámci novely z roku 2008 bylo rozhodnutí o umístění komunikace sloučeno s rozhodnutím o stavebním povolení, v důsledku čehož je vydáváno jedno správní rozhodnutí splňující požadavky „povolení“ stanovené ve směrnici, a toto rozhodnutí se nazývá rozhodnutí o povolení na realizaci silniční investice.

Shora uvedené dokládá, že výhradám Evropské komise bylo v předmětném právním řešení vyhověno, což v důsledku svědčí o odhodlání tehdejší politické garnitury zohlednit směrnice EU ve vnitrostátním právu upravujícím investiční proces v rozsahu veřejných komunikací, a to mj. s ohledem na nutnost a potřebu získat na realizaci těchto investic prostředky z evropských fondů.

### 3.3. Jiné zvláštní právní akty sloužící k realizaci stavebních investic

Výše komentovaný zákon týkající se zvláštních právních řešení při realizaci silničních investic se s ohledem mj. na pozitivní posouzení jeho ústavnosti ze strany Ústavního soudu stal vzorem pro právní řešení rovněž u jiných záměrů.

<sup>9</sup> Úř. věst. EU z roku 1985, L 175, s. 40.

<sup>10</sup> Směrnice Rady 97/11/ES ze dne 3. března 1997, kterou se mění směrnice 85/337/EHS o posuzování vlivů některých veřejných a soukromých záměrů na životní prostředí (Úř. věst. EU z roku 1997, L 73, s. 5).

<sup>11</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/35/ES ze dne 26. května 2003 o účasti veřejnosti na vypracovávání některých plánů a programů týkajících se životního prostředí a o změně směrnic Rady 85/337/EHS a 96/61/ES, pokud jde o účast veřejnosti a přístup k právní ochraně (Úř. věst. EU z roku 2003, L 156, s. 17).

V průběhu posledních několika let bylo do vnitrostátního právního systému zavedeno několik zákonů upravujících zvláštním způsobem realizaci investic, a to včetně infrastrukturních investic.

Mezi zákony upravující liniové investice patří:

– zákon ze dne 28. března 2003 o železniční dopravě<sup>12</sup>, který upravuje investice v rozsahu železničních tratí,

– zákon ze dne 24. dubna 2009 o investicích v rozsahu terminálu na opětovné zplynění zkapalněného plynu ve Svinoústí<sup>13</sup>, který upravuje investice v rozsahu terminálu na opětovné zplynění zkapalněného zemního plynu ve Svinoústí a investice doprovázející výstavbu terminálu na opětovné zplynění zahrnující rovněž ropovody,

– zákon ze dne 8. července 2010 o zvláštních pravidlech přípravy na realizaci investic v rozsahu protipovodňových staveb<sup>14</sup>, který upravuje protipovodňové investice včetně ochranných protipovodňových hrází,

– zákon ze dne 24. července 2015 o přípravě a realizaci strategických investic v rozsahu přenosových soustav<sup>15</sup>, který upravuje strategické investice v rozsahu přenosových soustav,

– zákon ze dne 24. února 2017 o investicích v rozsahu výstavby vodní cesty spojující Viselský záliv s Gdaňským zálivem<sup>16</sup>, který upravuje realizaci investic v rozsahu výstavby vodní cesty spojující Viselský záliv s Gdaňským zálivem,

– zákon ze dne 7. dubna 2017 o investicích v rozsahu výstavby nebo přestavby vodní cesty Svinoústí-Štětín do hloubky 12,5 metru<sup>17</sup>, který upravuje investici v rozsahu výstavby vodní cesty,

– zákon ze dne 10. května 2018 o Centrálním dopravním uzlu<sup>18</sup>, který upravuje realizaci investice v rozsahu Centrálního letiště a doprovodných investic,

– zákon ze dne 22. února 2019 o přípravě a realizaci strategických investic v ropném sektoru<sup>19</sup>, který upravuje strategické investice v ropném sektoru.

Mezi zákony upravující investice mající parametr objemu patří:

– zákon ze dne 7. září 2007 o přípravě finálového turnaje Mistroství Evropy v fotbale UEFA EURO 2021<sup>20</sup>, který upravuje realizaci sportovních investic a doprovodné infrastruktury,

– zákon ze dne 12. února 2009 o zvláštních pravidlech přípravy a realizace investic v rozsahu letišť pro veřejné použití<sup>21</sup>, který upravuje realizaci investic v rozsahu letišť pro veřejné použití,

<sup>12</sup> Sb. z roku 2003 pol. 1786 v platném znění.

<sup>13</sup> Sb. z roku 2003 pol. 924 v platném znění.

<sup>14</sup> Sb. z roku 2011 pol. 1812 v platném znění.

<sup>15</sup> Sb. z roku 2015 pol. 1680 v platném znění.

<sup>16</sup> Sb. z roku 2017 pol. 1644 v platném znění.

<sup>17</sup> Sb. z roku 2017 pol. 990.

<sup>18</sup> Sb. z roku 2018 pol. 892 v platném znění.

<sup>19</sup> Sb. z roku 2019 pol. 1687 v platném znění.

<sup>20</sup> Sb. z roku 2007 pol. 2008 v platném znění.

<sup>21</sup> Sb. z roku 2009 pol. 979 v platném znění.

– zákon ze dne 29. června 2011 o přípravě a realizaci investic v rozsahu jaderných zařízení a doprovodných investic<sup>22</sup>, který upravuje investice v rozsahu jaderných zařízení,

– zákon ze dne 9. srpna 2019 o investicích v rozsahu výstavby vnějších přístavů<sup>23</sup>, který upravuje investice v rozsahu vnějších přístavů,

– zákon ze dne 19. července 2019 o investicích v rozsahu výstavby Muzea Westerplatte a války 1939 – pobočky Muzea 2. světové války v Gdaňsku<sup>24</sup>, který upravuje realizaci investice uvedené v názvu zákona,

– zákon ze dne 11. srpna 2021 o přípravě a realizaci investic v rozsahu obnovy Saského zámku, Brühlova zámku a domů v ulici Królewska ve Varšavě<sup>25</sup>,

– zákon ze dne 2. prosince 2021 o podpoře přípravy III. Evropských her v roce 2023<sup>26</sup> – vláda vydala přílohu obsahující individualizovaný seznam dotčených záležitostí, které jsou sportovními a infrastrukturními investicemi – celkem 31 položek v tabulce; avšak ne všechny z těchto investic byly konkretizovány; například program modernizace silnic a chodníků a program výstavby cyklostezek v Krakově byl uveden jako záměr, který má představovat veřejný účel,

– zákon ze dne 14. dubna 2023 o přípravě a realizaci investic v rozsahu přečerpávacích vodních elektráren a doprovodných investic<sup>27</sup>, který upravuje realizaci investic v rozsahu přečerpávacích vodních elektráren.

Množství zvláštních právních aktů upravujících investiční proces v současné době tvoří systém těchto zvláštních řešení existujících vedle sebe a aplikovaných přednostně před klasickými právními akty, které systémově upravují otázky územního plánování, stavebního práva a vyvlastňovacího práva. Společnou vlastností těchto zvláštních právních aktů je jejich zákonná úroveň a podobnost řešení, jejichž cílem je zrychlení a zjednodušení rozhodovacích řízení předcházejících zahájení stavebních prací při realizaci těchto investic, a následně zjednodušujících postup kolaudace vybudovaných objektů. Ve všech těchto zákonech je stanoven správní režim řízení, které vedou orgány dvou instancí a vydávaná rozhodnutí podléhají přezkumu správních soudů.

## Bibliografie

- Hauser R., Konrad Z. (red.), *Prawo administracyjne materialne [Správní právo hmotné], System Prawa Administracyjnego [Systém správního práva]*, svazek 7., Varšava 2017
- Orzeł-Jakubowska A., Zembrzusi T. (red.), *Konstytucyjne aspekty procesu cywilnego [Ústavní aspekty občanskoprávního řízení]*, Varšava 2022
- Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz [Občanský zákoník. Komentář]*, Varšava 2020
- Safjan M., Bosek L. (red.), *Konstytucja RP. Komentarz [Ústava Polské republiky. Komentář]*, Varšava 2016

<sup>22</sup> Sb. z roku 2021 pol. 1484 v platném znění.

<sup>23</sup> Sb. z roku 2022 pol. 1635 v platném znění.

<sup>24</sup> Sb. z roku 2021 pol. 1280 v platném znění.

<sup>25</sup> Sb. z roku 2021 pol. 1551 v platném znění.

<sup>26</sup> Sb. z roku 2023 pol. 851 v platném znění (platnost právního aktu zanikla ke dni 31. prosince 2023).

<sup>27</sup> Sb. z roku 2023 pol. 1113.

Trzciński J., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez sądy administracyjne [Přímé aplikování Ústavy správními soudy]*, Varšava 2023

Wolanin M., *Ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych. Komentarz [Zákon o zvláštních pravidlech přípravy a realizace investic v rozsahu veřejných komunikací. Komentář]*, Varšava 2021

## Summary

of the article: **Legal aspects of the construction of critical infrastructure (procedural aspects of construction permits and resolution of conflicts of values)**

The article characterises the basic institutions of civil law and public law of acquiring property rights to land for the realisation of, inter alia, infrastructure investments constituting public purposes. It also discusses systemic guarantees and conditions of admissibility of interference with the right of property – its limitation and taking over for the benefit of entities realising public tasks, concerning in particular compensation of this interference in the form of compensation. The essential elements of the special administrative procedure of the investment process of a public road are also presented, as a normative prototype for several successive laws containing unique legal solutions in relation to the systemic standards, taking into account, however, all constitutional conditions for the realisation of construction investments regulated in these laws.

**Keywords:** expropriation, infrastructure investment, public purpose, ownership, claim, compensation

## Účel smluv o zamezení dvojího zdanění

**Shrnutí příspěvku:** Příspěvek se zabývá problematikou mezinárodních bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění (nejen) ve světle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu České republiky. Zaměřuje se na tři konkrétní oblasti: interpretaci bilaterálních smluv za pomoci Modelové smlouvy OECD a Komentáře k ní včetně otázky, jakou verzi Komentáře je možné při takovém výkladu vzít v potaz; vliv na půdě OECD přijatého multilaterálního instrumentu vedoucího mimo jiné ke zdůraznění zásady zamezení dvojího nezdanění; a konečně současnou judikatorní praxi ohledně výše jmenované zásady.

**Klíčová slova:** smlouvy o zamezení dvojího zdanění, Modelová smlouva OECD, Komentář k Modelové smlouvě OECD, dynamická a statická metoda výkladu Komentáře k článkům Modelové smlouvy OECD, multilaterální nástroj, zásada zamezení dvojího nezdanění

### 1. Úvod

**S**mlouvy o zamezení dvojího zdanění („SZDZ“) se týkají přímých daní a jsou to většinou smlouvy uzavírané podle modelové (vzorové) smlouvy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj („Modelová smlouva OECD“ či „Modelová smlouva“). Smluvní strany, tj. konkrétní státy sjednávající danou smlouvu, mají vždy možnost se od modelové smlouvy odchýlit. Česká republika je k 1. září 2023 smluvní stranou 96 bilaterálních SZDZ<sup>1</sup>. Zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu je vzhledem k jeho zvláštnímu statusu upraveno zákonem č. 45/2020 Sb., nikoli smlouvou. Bilaterální smlouvy jsou uzavřeny se všemi členskými státy Evropské unie, členské státy si však i nadále zachovávají pravomoc vymezit prostřednictvím dohod kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění<sup>2</sup>.

Účelem smluv o zamezení dvojímu zdanění je, aby osoba, která je povinna ke zdanění v jednom ze smluvních států, nebyla vystavena zdanění stejného příjmu či majetku ve státě druhém. Dvojitý zdanění může nastat v situaci, kdy daňový subjekt pracující či podnikající na území dvou států je v obou státech považován za daňového rezidenta a oba státy si tak nárokují právo zdanit jeho celý příjem. Rovněž může nastat situace, kdy sice jeden stát považuje poplatníka za daňového nerezidenta a zdaní tak pouze část jeho příjmů, ale toto zdanění není uznáno v druhém státě. Poplatník si tak nemůže žádným způsobem svoji daňovou povinnost snížit o daň zaplacenou ve druhém smluvním státě. Konkrétním příkladem

<sup>1</sup> Nejstarší dosud účinnou smlouvou je SZDZ uzavřená mezi bývalou Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím v roce 1974.

<sup>2</sup> Viz rozsudek SDEU z 12. května 1998, *Gilly*, C-336/96, ECR I-02793, body 16, 23, 24 a 30.

může být situace, kdy je poplatník daňovým rezidentem České republiky a zároveň pracuje v Polsku pro polského zaměstnavatele. Příjem z Polska bude zahrnut v českém daňovém přiznání. Vedle toho bude polský příjem také zdaněn v Polsku, a to v souladu s polskými daňovými předpisy, neboť se bude jednat o osobu, která je zde subjektem omezené daňové povinnosti. V jednom státě tudíž dojde ke zdanění, protože se jedná o příjem z titulu zdroje příjmů v rámci jeho území, v druhém bude zdaněn celosvětový příjem plynoucí ze skutečnosti, že osoba je rezidentem tohoto státu. Právě odstranění tohoto dvojího zdanění je předmětem SZDZ.

Obecně platí, že právo státu zdroje příjmů je limitováno na příjmy pocházející ze zdrojů nacházejících se na jeho území. Naproti tomu stát rezidence má právo na zdanění veškerých příjmů a kapitálu. Daňovou rezidenci osoby SZDZ zpravidla určují podle kritéria stanovení daňové povinnosti osobě na základě jejího bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria stanoveného vnitrostátními předpisy státu rezidence<sup>3</sup>. Daňovými rezidenty podle českého práva jsou poplatníci (fyzické osoby), kteří mají na území ČR bydliště, nebo se zde obvykle zdržují, jakož i právnické osoby, pokud mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení<sup>4</sup>. Ostatní poplatníci nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, jsou daňovými nerezidenty<sup>5</sup>. Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění, rozdělují SZDZ práva na jejich zdanění mezi stát zdroje a stát rezidence. V rozsahu, v jakém příslušná ustanovení udělují státu zdroje plné nebo omezené právo na zdanění, musí stát rezidence upustit od zdanění tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. Tak činí buď pomocí metody vynětí, nebo metody zápočtu (příjmy zdaněné ve státě zdroje jsou buď ze zdanění ve státě rezidentství zcela vyloučeny, anebo dochází k započtení daně zaplacené ve státě zdroje). V praxi dochází k aplikaci SZDZ nejčastěji u srážkových daní, které stát zdroje může uvalit na příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků. Smlouva by principálně neměla zhoršit postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě, neboť mu nemůže uložit žádnou povinnost nad rámec zákonné úpravy daného smluvního státu. Jejím účelem je toliko změnit ustanovení vnitrostátního daňového zákona tím, že omezí právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátního práva<sup>6</sup>. Zjednodušeně se dá říct, že mezinárodní smlouva plní funkci „ukazovátka“, které označuje ten ze smluvních států, který má právo určitý příjem či majetek zdanit.

## 2. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění

Modelová smlouva je doplněna o komentáře ke každému článku („Komentář“). Pokud je znění určitého článku konkrétní daňové smlouvy shodné se zněním textu Modelové smlouvy OECD téhož článku, měly by oba státy uznávat i výklad uvedený

<sup>3</sup> Srov. např. čl. 4 Modelové smlouvy OECD.

<sup>4</sup> § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

<sup>5</sup> § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

<sup>6</sup> M. Bakeš a kol., *Finanční právo*, 6. upravené vydání, Praha 2012, s. 282–283.

v Komentáři<sup>7</sup>. Komentář se však s vývojem ekonomiky a zejména daňového plánování ze strany expertů OECD (a zástupců jednotlivých členských států) postupně mění. Jeho změny mohou tím pádem také výrazně ovlivnit daňové povinnosti jednotlivých subjektů. Zajímavou je otázka právní závaznosti Komentáře při posuzování případných sporů správními soudy, zejména však aplikace toho kterého znění Komentáře na konkrétní obchodní transakci.

Spor o použití Komentáře se nevede ani tak z pohledu jeho závaznosti, protože panuje obecná shoda na tom, že jde o významný výkladový dokument ve věci aplikace smluv podpořený autoritou odborníků OECD, který však nemá sílu závazného právního předpisu (tzv. *soft law*). Soud si tak ponechává svoji rozhodovací autonomii. Posuzuje především znění textu smlouvy a může dojít k závěru, že Komentář jde nad rámec toho, co je ve smlouvě zakotveno, resp. může dojít k odlišné interpretaci smlouvy. V praxi evropských států přihlížejí soudy při posuzování věci ke Komentáři v různé míře. Spor se však vede o to, zda má být při posuzování obchodních transakcí uplatněn dynamický, či naopak statický výklad.

Dynamický výklad zohledňuje ekonomickou situaci včetně optimalizačních scénářů, resp. jejich neustálý vývoj a argumentuje tím, že některá ustanovení Modelové smlouvy by se bez změny jejich výkladu mohla stát *obsoletními*. Statický výklad je podporován zásadou právní jistoty a principem *pacta sunt servanda*, a stojí na tom, že rozhodné je znění Komentáře ke dni ratifikace SZDZ národním parlamentem. Sám Komentář zastává dynamický přístup<sup>8</sup>.

Ke statickému výkladu Komentáře se výslovně přiklonila francouzská Státní rada (*Conseil d'État*), která v minulosti konstatovala, že odlišně od toho, jak na problematiku výkladu nazírá Ministerstvo ekonomie, financí a průmyslu, nelze pro interpretaci SZDZ odkazovat na Komentář k Modelové smlouvě, byl-li tento Komentář vydán později, než byla dotčená ustanovení přijata<sup>9</sup>.

K použití Komentáře k Modelové smlouvě OECD při výkladu konkrétní mezinárodní smlouvy se vyjádřil také český Nejvyšší správní soud („NSS“), jenž posuzoval spor o to, zda lze, se zřetelem na znění mezinárodní smlouvy, považovat nadměrné úroky za *dividendy*, a v ČR je proto zdaňovat srážkovou daní, nebo zda mají být takové úroky považovány za *standardní úroky*, a tudíž zdaňovány pouze ve státě příjemce (USA a Nizozemí). NSS konstatoval, že ani jeden z pojmů není nejasný, a není proto důvod k výkladu dle Vídeňské úmluvy o smluvním právu<sup>10</sup>. Za těchto okolností pak bylo nerozhodné, jaké pojetí dividend obsahuje Komentář k Modelové

<sup>7</sup> S výjimkou výhrad nebo poznámek učiněných ke Komentáři smluvními státy. Viz body 31 a 32 úvodu ke Komentáři.

<sup>8</sup> Viz body 33 a 36 úvodu ke Komentáři, dle kterých mimo jiné platí, že stávající smlouvy mají být, jak jen to je možné, vykládány v duchu revidovaných Komentářů.

<sup>9</sup> Rozhodnutí *Conseil d'État* z 30. prosince 2003, č. 233894, Recueil Lebon (převzato z M. Vyškovská, *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, vydání 1, Praha 2010, s. 159.

<sup>10</sup> Rozsudek NSS z 10. února 2005, č. j. 2 Afs 108/2004-106, č. 577/2005 Sb. NSS (dostupný, stejně jako ostatní rozhodnutí citovaná dále v textu, na <https://www.nssoud.cz/>). V tomto případě se stěžovatel – správce daně – odvolával na použitelnost Komentáře právě skrze čl. 31 odst. 3 (ve spojení s čl. 32) Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

smlouvě OECD<sup>11</sup>. Jeho aplikaci odmítl s tím, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby sledoval a respektoval „pozdější dohody“ či „pozdější praxi“ smluvních stran, nestanou-li se součástí mezinárodní smlouvy, dle níž je daňová povinnost posuzována<sup>12</sup>.

Nejnovějším rozhodnutím NSS týkajícím se výkladu SZDZ je z mého pohledu dobře vyargumentovaný rozsudek z 23. března 2023, č. j. 7 Afs 166/2022-38. V posuzované věci šlo o otázku stanovení základu daně z příjmů plynoucích daňovým nerezidentům z veřejných vystoupení umělců na území České republiky, a to pro účely výpočtu daně vybírané srážkou dle zvláštní sazby, kterou byla žalobkyně jako plátkyně daně povinna odvést. Žalobkyně organizovala veřejná vystoupení zahraničních umělců a platila za ně odměnu zahraničním agenturám, které tyto umělce zastupovaly. Správce daně považoval za příjem plynoucí z činnosti veřejně vystupujícího umělce na území ČR – který tvoří základ daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby – celkovou platbu poskytnutou žalobkyní zprostředkovatelským agenturám<sup>13</sup>. Podle žalobkyně však za příjem z veřejného vystoupení umělců ve smyslu zákona o daních z příjmů<sup>14</sup> či SZDZ nebylo možné považovat tu část odměny agenturám, která nebyla odměnou umělce za veřejné vystoupení, nýbrž odměnou zprostředkovateli reflektující mimo jiné jeho náklady na zajištění vystoupení<sup>15</sup>.

Městský soud založil právní posouzení uvedené právní otázky na výkladu čl. 17 Modelové smlouvy OECD. V posuzované věci se jednalo o příjmy plynoucí osobám, jejichž daňová rezidence ve státech, s nimiž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, byla v řízení před daňovými orgány prokázána. Zdanění sporných příjmů tudíž podléhalo vedle pravidel zákona o daních z příjmů též režimu relevantních mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Městský soud však použitelné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neidentifikoval. S odkazem na prejudikaturu NSS se omezil na výklad Modelové smlouvy OECD ve světle Komentáře (respektive publikace M. Langa, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*)<sup>16</sup>.

NSS však zdůraznil, že Modelová smlouva OECD není právně závazným dokumentem. Právně závazné jsou až samotné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mohou některá pravidla Modelové smlouvy OECD modifikovat. Modelová smlouva, jakož i Komentář k ní, může být použita jako „právně nezávazná výkladová pomůcka“. NSS ostatně k Modelové smlouvě v rámci aplikace výkladu mezinárodních smluv konstantně přihlíží. Modelová smlouva OECD je tedy spíše doplňkovým a nezávazným nástrojem pro interpretaci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění<sup>17</sup>.

<sup>11</sup> Tamtéž.

<sup>12</sup> Tamtéž. Srov. čl. 31 odst. 3 písm. a/ a b/ Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

<sup>13</sup> Viz § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění.

<sup>14</sup> Viz § 22 odst. 1 písm. f/ bod 2 téhož zákona.

<sup>15</sup> Rozsudek NSS z 23. března 2023, č. j. 7 Afs 166/2022-38, bod 1.

<sup>16</sup> Tamtéž, bod 17.

<sup>17</sup> Tamtéž, body 25 až 28.

V rovině věcné se NSS následně vymezil vůči závěru městského soudu, že v situaci, kdy příjmy neplynou přímo umělci či sportovci, ale jiné osobě, má stát, v němž se vystoupení uskutečnilo, právo na zdanění v závislosti na existenci stálé provozovny této jiné osoby. Podle názoru městského soudu příjmy plynoucí jiné osobě, byť umělec zastupuje, nepodléhají režimu článku 17 Modelové smlouvy OECD a právo ČR na jejich zdanění by bylo dáno pouze v případě, že by tato osoba měla na území ČR stálou provozovnu. Dle NSS však takový závěr vyvrací samotné znění čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD, který je speciálním ustanovením k obecnému pravidlu zdanění příjmů podnikatelů dle čl. 7 Modelové smlouvy, jenž podmínku existence stálé provozovny nestanoví. Odkázal na Komentář OECD, dle kterého může být příjem podnikatele zdaněn státem zdroje příjmu, i když příjem neplyne stálé provozovně v této zemi. Komentář rovněž výslovně uvádí, že dané ustanovení umožňuje státu, ve kterém je činnost umělce nebo sportovce vykonávána, zdanit příjem z této činnosti plynoucí jiné osobě bez ohledu na jiná ustanovení smlouvy, která by jinak byla použitelná. Dle NSS však uvedené automaticky neznámá, že stát zdroje příjmu je oprávněn zdanit veškeré příjmy poskytované daňovým nerezidentům v souvislosti s veřejným vystoupením umělce<sup>18</sup>.

Kromě výše uvedeného NSS svůj výklad čl. 17 Modelové smlouvy opřel mj. i o účel čl. 17 Modelové smlouvy. Zde se dopustil určité nepřesnosti, která je nicméně převzata přímo z textu Komentáře. Ve svém rozsudku NSS totiž uvedl, že účelem čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy OECD je „zakotvení práva státu zdanit příjem umělce, který je vyplácen jiné osobě než umělci, pro případ, že vnitrostátní předpisy státu zdroje neumožňují tzv. ‚look through‘ přístup (srov. bod 11 Komentáře OECD k čl. 17 Modelové smlouvy OECD)”<sup>19</sup>. Jak bylo uvedeno výše, SZDZ plní funkci „ukazovátka”, tj. určují, který stát má právo určitý příjem či majetek zdanit. Nemůžou však samy o sobě nad rámec právní úpravy jeho smluvní strany zavést povinnost příjem či majetek zdanit. Jinými slovy, pokud stát zdroje neumožňuje „look through” přístup ve své vnitrostátní legislativě, SZDZ jej nemůže zavést. Situace je dle mého názoru zcela opačná: čl. 17 odst. 2 Modelové smlouvy je zakotven právě

<sup>18</sup> NSS uvedl, že: „Stěžovatel v tomto ohledu vychází z chybné premisy, že jakákoli platba poskytovaná žalobkyní agenturám v souvislosti s vystoupením umělců se automaticky stává příjmem umělců ve smyslu čl. 17 Modelové smlouvy OECD. Pouze za tohoto předpokladu by byl korektní též argument stěžovatele, že za základ daně z příjmů vybírané srážkou je třeba brát hrubý příjem, tj. celou platbu poskytnutou agentuře, bez možnosti přihlížet k souvisejícím výdajům. Předpokladem zdanění určité platby v režimu čl. 17 Modelové smlouvy je totiž kvalifikace platby poskytované v souvislosti s veřejným vystoupením umělce jako příjmu za takové vystoupení (příjmu za osobně a veřejně vykonávanou uměleckou činnost umělce nerezidenta na území státu, jenž hodlá takový příjem zdanit). Proto je třeba pro závěr, že platbu poskytovanou třetí osobě v souvislosti s uměleckým vystoupením umělce smí zdanit stát, v němž se takové vystoupení uskutečnilo, vždy nutné na prvním místě určit, zda taková platba (nebo její libovolná část) představuje příjem za osobně veřejně vykonávanou uměleckou činnost. V opačném případě nejsou splněny podmínky pro režim zdanění takové platby podle čl. 17 Modelové smlouvy. Teprve tehdy, pokud je předmětná platba či její část charakterizována jako příjem za osobně veřejně vykonávanou uměleckou činnost, a tudíž ČR má právo na její zdanění v režimu odpovídajícím čl. 17 Modelové smlouvy OECD, je možné dále uvažovat o metodě výpočtu daně, tj. i o stanovení základu daně s případnou možností odečtení výdajů od hrubé výše příjmů.” (viz body 41 a 42 rozsudku č. j. 7 Afs 166/2022-38).

<sup>19</sup> Tamtéž, bod 48 (kurzíva přidána autorkou).

proto, aby SZDZ *look trough* přístup neblokovala. Nutno dodat, že tato dílčí nepřesnost, navíc doslovně převzata z Komentáře, nemá na věcnou správnost závěrů NSS v dané věci žádný vliv. Je však dobrým příkladem situace, v níž je závěry uvedené v Komentáři nutné při výkladu konkrétní SZDZ podrobit kritickému zhodnocení. A to zejména v případě, kdy se jedná o soudní rozhodnutí vrcholného soudu.

Praxe NSS je ve vztahu k otázce závaznosti Modelové smlouvy OECD a jejího Komentáře konsistentní. V otázce statického či dynamického výkladu Komentáře je tomu naopak. Osobně se přikláním ke statickému výkladu Komentáře, podle kterého je v případě nutnosti třeba brát v úvahu text Komentáře, který byl platný v době uzavírání dané smlouvy, případně v době, kdy se uskutečnila posuzovaná obchodní transakce. Pozdější změna Komentáře sice reflektuje ekonomický vývoj či vývoj mezinárodního daňového plánování, avšak zejména nemůže měnit právně závaznou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a působit vůči daňovým subjektům zpětně<sup>20</sup>.

Můj pohled však v převažující praxi NSS reflektován není. Jak vyplývá z tabulky níže, z šesti rozsudků NSS, které se v rámci právního posouzení kasačních stížností výslovně opřely o výklad Komentáře, verzi, která byla platná ve zdaňovacím období, v němž proběhla „obchodní transakce“, aplikoval pouze jediný (a to pouze ve vztahu ke dvěma ze čtyř posuzovaných zdaňovacích období). Ve zbývajících rozsudcích byla aplikována novější verze Komentáře, a tudíž byl upřednostněn výklad dynamický.

Číslo jednací NSS	Citovaná verze Komentáře	Datum uzavření dotčené SZDZ	Dotčené zdaňovací období	Relevantní Komentář pro statický výklad*
6 Afs 52/2015-29	2008	1993 (ČR – Polsko)	2007	1992 / 2005
1 Afs 239/2017-37	2014	2010 (ČR – Bosna a Hercegovina)	2011	2010
10 Afs 195/2017-57	2014	1978 (ČSSR – Japonsko)	2010	2008 a 2010
2 Afs 40/2018-58	2008	1991 (ČSFR – Velká Británie)	2006–2009	2005 a 2008
10 Afs 140/2018-32	není uvedeno	1997 (ČR – Rusko)	2012–2013	1992/2010
7 Afs 166/2022-38	2017	1993 (ČR – Polsko)	2013–2015	1992/2010 a 2014

\* Rok před lomítkem uvádí relevantní verzi pro statický výklad k datu podpisu SZDZ; rok za lomítkem verzi pro statický výklad k datu „obchodní transakce“. Je-li uveden pouze jeden rok, tato data buď splývají (věc 1 Afs 239/2017-37), nebo v době podpisu SZDZ ještě Komentář neexistoval (věci 10 Afs 195/2017-57 a 2 Afs 40/2018-58).

Za zmínku v tomto ohledu stojí, že v rozsudku č. j. 6 Afs 52/2015-29 NSS konstatoval, že verze z roku 2008 je pro výklad SZDZ z června 1993 využitelná, neboť čl. 7 Modelové smlouvy OECD, jehož odstavec 3. byl v daném případě dotčený, prošel pouze jedinou významnou změnou, která se však čl. 7 odst. 3 ani jeho výkladu nijak

<sup>20</sup> Shodně viz: M. Lang a F. Brugger, *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, „Australian Tax Forum“ 2008, vol. 23, s. 95–108. Srov. k tomu: W. Morawski, *Impact of Changing the Content of the OECD Commentaries to the OECD Model Convention on the Interpretation of a Double Taxation Convention – Between Interpretive Dynamism and Unacceptable Change*, „Acta Universitatis Carolinae – Iuridica“ 2022, č. 4, s. 29–42.

nedotkla<sup>21</sup>. V takovýchto případech je samozřejmě rozlišování statického a dynamického výkladu pouze formální a na výsledné posouzení nemá vliv.

Zajímavým je rovněž přístup NSS v rozhodnutí č. j. 7 Afs 265/2017-36, v níž odmítl argumentaci stěžovatele založenou na Komentáři mimo jiné proto, že stěžovatel neuvedl, s jakou časovou verzí daného Komentáře, resp. Modelové smlouvy, operuje<sup>22</sup>.

Konečně pak NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 40/2018-58 – tedy v jediném rozhodnutí, v němž využil (částečně) výklad statický – výslovně aproboval i výklad dynamický. Uvedl, že byl-li Komentář použit jako interpretační vodítko, a nikoli jako právní norma, ani užití pozdějšího Komentáře nepředstavuje nezákonný postup, nevztahuje-li se pozdější Komentář k odlišnému znění dotčeného ustanovení Modelové smlouvy<sup>23</sup>.

Jakkoliv je tento pohled pochopitelný, je dle mého názoru přesto třeba – v situaci, kdy je pozdější verze Komentáře odlišná od těch předchozích – trvat na výkladu statickém, a to pro výše popsané důvody. Analýza judikatury českého NSS nicméně ukázala, že tento soud zatím zaujímá trend zcela opačný.

### 3. *Multilateral Instrument* – Multilaterální nástroj

Od roku 2018 je účinný tzv. *Multilateral Instrument* – Multilaterální nástroj („MLI“) o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k SZDZ, která oproti klasickému sjednávání mezinárodní smlouvy umožňuje prostřednictvím ratifikace jednotlivým smluvním státům rychle upravit své dvoustranné daňové smlouvy (sjednání klasické bilaterální smlouvy je časově náročný proces, který trvá 3–5 let), a to nikoli za účelem zamezení dvojímu zdanění, ale za účelem provedení opatření navržených k lepšímu řešení vyhýbání se daňovým únikům, resp. k odstranění tzv. agresivního mezinárodního daňového plánování. Jinými slovy, MLI jde proti dosavadnímu smyslu smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť jeho hlavním účelem je zamezit dvojímu nezdanění, tedy vyhnout se situacím, kdy v souladu s danou SZDZ nebude určitý příjem zdaněn v žádném ze smluvních států. Tato opatření byla vyvinuta v rámci projektu OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) a byla označena jako krok k nejvýznamnějšímu přepsání mezinárodních daňových pravidel za posledních sto let<sup>24</sup>.

Ustanovení MLI je rozděleno do třech kategorií. Do první skupiny patří tzv. minimální standardy, tedy minimální úroveň harmonizace smluv o zamezení dvojího zdanění. Druhou skupinu tvoří ustanovení, která budou implementována do smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud si strany nevyhradí opak. Třetí skupina bude zahrnuta do smluv o zamezení dvojího zdanění jen za podmínky, že si tato ustanovení strany výslovně zvolí. Česká republika zvolila přístup, v rámci kterého přijala pouze minimální standardy, a to pravidlo proti zneužívání bilaterálních

<sup>21</sup> Rozsudek NSS z 27. května 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29, bod 10.

<sup>22</sup> Rozsudek NSS z 25. května 2018, č. j. 7 Afs 265/2017-36, bod 46.

<sup>23</sup> Rozsudek NSS z 27. září 2018, č. j. 2 Afs 40/2018-58, bod 38.

<sup>24</sup> *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Information Brief*, 2015, dostupný z: <https://www.oecd.org/ctp/beeps-reports-2015-information-brief.pdf>.

daňových smluv (*Principal Purpose Test*) a pravidlo pro efektivnější řešení sporů dohodou (*Dispute Resolution*)<sup>25</sup>.

V rámci minimálního standardu musí smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahovat 1) preambuli jasně deklarující, že účelem smlouvy je zamezit příležitostí vyhýbání se zdanění, 2) test hlavního účelu transakce (zákaz využití výhod plynoucích ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud je zřejmé, že jedním z hlavních důvodů uskutečnění konkrétní obchodní transakce nebo nastavení konkrétní korporátní struktury je získání této daňové výhody) a 3) závazek smluvních stran řešit spory plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění postupem pro dosažení vzájemné dohody<sup>26</sup>.

Jak se k výkladu MLI postaví soudy je otázkou budoucnosti, rozhodně by však MLI neměla pokrývat situace, kdy k nezdanění určitého příjmu či majetku v jednom smluvním státě dojde v důsledku pochybení konkrétní daňové správy. Příkladem takového pochybení může být uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně z důvodu předchozí nečinnosti příslušné daňové správy.

#### 4. Dvojí nezdanění ve světle současné judikatury

Otázkou dvojího nezdanění konkrétního příjmu se NSS v minulosti zabýval v rozsudku z 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37. Příběh se týkal českého daňového rezidenta, který v rozhodném období pracoval jako zaměstnanec na různých ropných plošinách v Severním moři, které považoval za šelfové moře Atlantského oceánu, tedy za území Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku (dále jen „Spojené království“) ve smyslu příslušné SZDZ<sup>27</sup>. Protože měl pouze příjmy ze závislé činnosti ze zaměstnání v britské společnosti, tj. ze zdrojů ve Spojeném království, vyňal je v souladu s čl. 15 česko-britské SZDZ ze zdanění v tuzemsku. Česká daňová správa poplatníkovi daň doměřila s argumentací, že zaprvé – poplatník pracoval mimo teritoriální vody Spojeného království, tj. na území kontinentálního šelfu neboli v mezinárodních vodách<sup>28</sup>. Zadruhé – i pokud by britský správce daně posoudil sporné příjmy jako příjmy ze zdrojů ze Spojeného království, poplatník neprokázal, že došlo k jejich zdanění ve Spojeném království<sup>29</sup>. Krajský soud se následně ztožnil s argumentací daňové správy.

<sup>25</sup> Viz: *Provisional list of expected reservations and notifications to be made by the Czech Republic pursuant to Articles 28(7) and 29(4) of the Convention*, dostupný z: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-ml-i-position-czech-republic.pdf>.

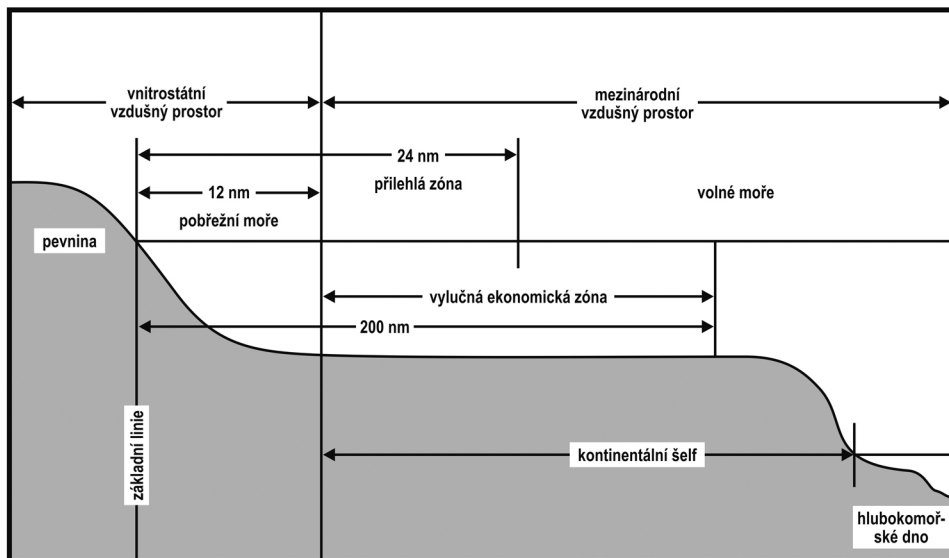
<sup>26</sup> Viz čl. 6, 7 a 16 MLI.

<sup>27</sup> Čl. 3 odst. 1 písm. a/ Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (dále jen „česko-britská SZDZ“).

<sup>28</sup> Dle daňové správy tak bylo možné usuzovat, že příjmy z této činnosti nemají zdroj na území Spojeného království. Tomu odpovídá i význam slova *offshore*, které je uvedeno v potvrzení britského správce daně. Volně jej lze totiž přeložit jako „umístěný v určité vzdálenosti od pobřeží“, „umístěný v zahraniční zemi a nepodléhající daňovým zákonům domovské země“ nebo „se sídlem nebo působící v zahraničí, kde daňový systém je výhodnější než v domovské zemi“. Viz rozsudek č. j. 1 Afs 292/2017-37, bod 2.

<sup>29</sup> Tamtéž.

Sohledem na vymezení území Spojeného království v čl. 3 odst. 1 písm. a/ česko-britské SZDZ<sup>30</sup> považoval NSS za vhodné nejprve vyjasnit rozložení jednotlivých mořských pásem podle Úmluvy o mořském právu. Schematicky je v rozsudku vyjádřil následovně (nm = námořní míle)<sup>31</sup>:



Nejvyšší správní soud dospěl po obsáhlém rozboru Úmluvy o mořském právu k závěru, že jak hranice kontinentálního šelfu, tak otázka daňové jurisdikce nad zařízeními a stavbami určenými k využívání přírodních zdrojů (tedy i ropných plošin) na území kontinentálního šelfu vyplývá přímo z této Úmluvy. Území, na kterém vykonával poplatník závislou činnost (ropné plošiny), jsou britským kontinentálním šelfem<sup>32</sup>.

NSS dále uvedl, že je-li v rámci území, které je britským kontinentálním šelfem, prováděna těžba ropy, je tato těžební činnost pod britskou jurisdikcí, a to včetně výlučné jurisdikce daňové. Ve vztahu k takové činnosti proto nemůže být jiný stát považován za stát zdroje pro účely smluv o zamezení dvojího zdanění. Na tomto závěru nemění nic ani možnost, aby Spojené království udělilo licenci k těžbě společnosti se sídlem v jiném státě. Spojené království je v obecné rovině oprávněno k těžbě v celém svém kontinentálním šelfu přímo na základě mezinárodního práva. Pokud se rozhodlo v některých částech svého kontinentálního šelfu tohoto oprávně-

<sup>30</sup> Článek 3 odst. 1 písm. a/ SZDZ vymezuje území Spojeného království pro účely dané smlouvy jako: „Velkou Británii a Severní Irsko včetně každé oblasti vně výsostných vod Spojeného království, která v souladu s mezinárodním právem byla nebo v budoucnu bude podle zákonů Spojeného království, týkajících se kontinentálního šelfu, označena jako území, na němž mohou být vykonávána práva Spojeného království, týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů.”

<sup>31</sup> Rozsudek č. j. 1 Afs 292/2017-37, bod 27, s odkazem na U.S. Navy, *The Commander's Handbook on the Law of Naval Operations*, 2007.

<sup>32</sup> Rozsudek č. j. 1 Afs 292/2017-37, body 28 až 40.

nění využít, jsou podmínky konkrétní těžby a vymezení konkrétních území, na nichž těžba probíhá, nepochybně vymezeny britskými právními předpisy. V tomto smyslu je pak třeba chápat čl. 3 odst. 1 písm. a/ SZDZ<sup>33</sup>.

Ohledně alokace práv ke zdanění stěžovatelových příjmů ze zaměstnání NSS odkázal na čl. 15 odst. 1 česko-britské SZDZ<sup>34</sup>. Toto ustanovení dává právo zdanit příjmy ze zaměstnání, které nejsou vykonávány ve státě rezidence, oběma státy – státu rezidence i státu zdroje. V takovém případě je pak třeba postupovat podle čl. 22 SZDZ, který stanoví metodu zamezení dvojího zdanění s výhradou progresse (s ohledem na neexistenci progresivní sazby daně z příjmů v současné době jsou důsledky shodné jako u prostého vynětí)<sup>35</sup>.

Z citovaného ustanovení dle NSS nevyplývá, že by vynětí ze zdanění v ČR bylo podmíněno zdaněním ve Spojeném království. Naopak, vyňaty mají být příjmy, které mohou být zdaněny ve Spojeném království. Možnost zdanění ve Spojeném království stanoví druhá věta výše citovaného čl. 15 SZDZ. Metoda vynětí se proto uplatní bez ohledu na to, zda stát, kterému smlouva o zamezení dvojího zdanění právo zdanit přiznává, své právo vykoná. Pro podmínění uplatnění metody vynětí prokázáním zdanění ve druhém členském státě neexistuje právní podklad, ledaže je takové ustanovení ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění uvedeno<sup>36</sup>.

Nejvyšší správní soud závěr krajského soudu, podle něhož požadavek na prokázání zdanění vyplývá ze smyslu a účelu smluv o zamezení dvojího zdanění, odmítl. Jakkoliv v obecné rovině je smyslem těchto smluv zamezit dvojímu zdanění i dvojímu nezdanění, nelze na základě toho dovodit závěr, že pro případ, kdy by uplatnění pravidel stanovených ve smlouvě vedlo ke dvojímu nezdanění, může si stát rezidence „přisvojit“ právo zdanit s tím, že jej k tomu opravňuje smysl smlouvy. Zásada dvojího nezdanění by neměla být považovaná za obecnou zásadu pro výklad smluv o zamezení dvojího zdanění<sup>37</sup>.

K obdobným závěrům dospěl v jiné věci dne 6. června 2023 italský Nejvyšší kasační soud (*Corte Suprema di Cassazione*) v případě společnosti se sídlem ve Švýcarsku, která se domáhala vrácení italské srážkové daně v letech 2005, 2006 a 2007<sup>38</sup>. Konkrétně švýcarská rezidentka uzavřela se svou italskou dceřinou společ-

<sup>33</sup> Tamtéž, bod 41.

<sup>34</sup> Dle tohoto ustanovení „platy, mzdy a jiné podobné odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá z důvodu placeného zaměstnání, mohou být s výhradou ustanovení článků 16, 18 a 19 této smlouvy zdaněny jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno v druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny přijaté za ně zdaněny v tomto druhém státě.“

<sup>35</sup> Podle čl. 22 odst. 2 SZDZ bude v ČR „dvojí zdanění zamezeno následovně: a) jestliže osoba, která je rezidentem v [ČR], pobírá příjmy a zisky z majetku, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojeném království, vyjme [ČR] s výhradou ustanovení uvedených pod písmenem b) tohoto odstavce, tyto příjmy nebo zisky z majetku ze zdanění, může však při výpočtu částky daně z ostatních příjmů a zisků z majetku této osobou použít sazbu daně, která by byla použita, kdyby vyjmuté příjmy nebo zisky z majetku nebyly takto vyjmuty“.

<sup>36</sup> Body 49 a 50 rozsudku č. j. 1 Afs 292/2017-37, odkazující na M. Lang, *Introduction to the Double Taxation Conventions*, Vídeň 2010, s. 136–137.

<sup>37</sup> Bod 51 rozsudku č. j. 1 Afs 292/2017-37, odkazující na M. Lang, op. cit., s. 40–41.

<sup>38</sup> Převzato z *Italy: Supreme Court rules Subject-to-Tax Test does not require actual payment of tax in Switzerland; grants full relief from withholding tax on royalties paid to qualifying Swiss recipient*, Orbitax,

ností smlouvu o poskytování služeb, na jejímž základě by italská dceřiná společnost zaplatila prvně jmenované společnosti licenční poplatky ve výši více než 7 milionů eur. Tyto licenční poplatky podléhaly srážkové dani ve výši 5% podle čl. 12 italsko-švýcarské SZDZ. Žádost o vrácení daně byla namísto toho založena na dohodě o zdanění příjmů z úspor mezi EU a Švýcarskem<sup>39</sup>, která za mírně upravených podmínek rozšiřuje na švýcarské podnikové příjemce výhody plynoucí ze směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech<sup>40</sup>, a směrnice o úrocích a licenčních poplatcích<sup>41</sup>. Konkrétněji čl. 15 odst. 2 Smlouvy o úsporách stanoví, že „úroky a licenční poplatky mezi přidruženými společnostmi nebo jejich stálými provozovny nepodléhají zdanění ve státu zdroje“, pokud – mimo jiné – „všechny společnosti podléhají dani z příjmu právnických osob bez osvobození, zejména úroků a licenčních poplatků, a všechny mají formu kapitálové společnosti“.

Po zamítnutí vrácení daně italským daňovým úřadem byla věc předložena italským daňovým soudům prvního a druhého stupně. Navzdory potvrzení, že tato platba licenčního poplatku může být způsobilá pro osvobození podle výše zmíněné dohody mezi EU a Švýcarskem, rozhodly italské soudy, že neexistuje žádný důkaz o skutečném zdanění licenčních poplatků obdržovaných ve Švýcarsku, zatímco důkazy osvědčující status bydliště a obecnou povinnost daňového poplatníka vůči švýcarské dani byly shledány nedostatečnými k tomu, aby mohlo dojít k vrácení daně.

Švýcarská společnost se odvolala proti rozhodnutím nižších soudů k italskému nejvyššímu soudu, u nějž uplatnila dvě námitky. Zaprvé, rozhodnutí nižších soudů mělo porušit čl. 15 odst. 2 dohody o úsporách mezi EU a Švýcarskem a čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, jakož i čl. 216 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie<sup>42</sup>. Zadruhé, tatáž rozhodnutí měla porušit vnitrostátní procesní pravidla (konkrétně čl. 115 italského občanského soudního řádu), který stanoví, že soudy musí svá rozhodnutí založit na důkazech předložených stranami a na nezpochybněných skutečnostech (přičemž italský daňový orgán nikdy nevznesl námitku proti údajnému nezdanění licenčních poplatků ze Švýcarska).

Pokud jde o první námitku, italský nejvyšší soud připomněl, že dvoustranná dohoda mezi EU a Švýcarskem de facto provádí (upravená) ustanovení směrnice EU o úrocích a licenčních poplatcích a směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Zakotvuje tedy obdobný daňový režim pro vyplácení dividend nebo

---

dostupné z: <https://orbitax.com/taxhub/expertcorner/Italy-Supreme-Court-rules-Sub-450e1afe5c9e-adf0cb717c1d87ad5204>.

<sup>39</sup> Dohoda mezi evropským společenstvím a švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru, podepsaná dne 26. října 2004, Úřední věstník L 385, 29. prosince 2004, s. 30–49.

<sup>40</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované znění), Úřední věstník L 345, 29. prosince 2011, s. 8–16.

<sup>41</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, Úřední věstník L 157, 26. června 2003, s. 49–54.

<sup>42</sup> Dle tohoto ustanovení platí, že „dohody uzavřené Uníí jsou závazné pro orgány Unie i pro členské státy“.

platby úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi jako existuje uvnitř EU. Judikatura v této věci se v průběhu času vyvíjela a nyní se ustálila pouze na požadavku teoretického testu zdanění příjmů z licenčních poplatků, úroků nebo dividend v rukou jejich příjemce, který není daňovým rezidentem. V důsledku toho není *skutečné zaplacení daně* z téhož příjmu v jurisdikci bydliště relevantní. Relevantní je naopak širší daňová pravomoc státu příjemce, což je v souladu s účelem smluv o zamezení dvojího zdanění, jejichž cílem je zabránit i) vzájemnému srovnávání daňových jurisdikcí, ii) vyššímu daňovému zatížení příjmů zahraničního původu a obecněji iii) nepřiměřeně zatěžujícím omezením podnikatelské činnosti a mezinárodních investic. V podobné oblasti přeshraničních dividend Soudní dvůr ostatně uvedl, že takový přístup splňuje standard zakotvený v rozsudku *Komise proti Itálii*<sup>43</sup>, jakož i podstatu čl. 10 italsko-švýcarské smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Rozsudek nadto poukazuje na to, že mezinárodní daňová neutralita a efektivita jsou odlišné zásady ve srovnání s vyrovnáváním daní, a proto důkaz o skutečném zaplacení daní z přeshraničních příjmů státu bydliště není správný. Naopak by stačil důkaz o pouhém zahrnutí dotčených příjmů do zdanitelného základu.

## 5. Závěr

Vzhledem ke stupňující se úrovni globalizace je nutnost regulace mezinárodního zdanění stále palčivějším tématem. Tento příspěvek se zaměřil na tři zásadní otázky spojené s nástroji, které mezinárodní zdanění upravují. Zaprvé je možné konstatovat, že Komentář k Modelové smlouvě OECD je již dnes obecně respektovanou pomůckou při výkladu jednotlivých SZDZ na Modelové smlouvě založených. Soudy by však měly při výkladu konkrétní SZDZ přihlížet pouze k takovému textu Komentáře, který byl přijat před podepsáním dané SZDZ, případně před uskutečněním posuzované daňové transakce. Tento pohled však v současné době minimálně judikatura Nejvyššího správního soudu České republiky nezastává. Zadruhé, jakkoliv je MLI efektivním krokem k modifikaci stávajících SZDZ, v praxi by nemělo docházet k tomu, aby na jeho základě bylo možné nezdanit určitý příjem či majetek v jednom smluvním státě toliko v důsledku pochybení místní daňové správy. Zatřetí, i přes současné zdůrazňování zásady dvojího nezdanění by tato zásada neměla být považovaná za obecnou zásadu pro výklad SZDZ.

## Bibliografie

Bakeš M. a kol., *Finanční právo*, vydání 6., Praha 2012

*Italy: Supreme Court rules Subject-to-Tax Test does not require actual payment of tax in Switzerland; grants full relief from withholding tax on royalties paid to qualifying Swiss recipient*, Orbitax, dostupný z: <https://orbitax.com/taxhub/expertcorner/Italy-Supreme-Court-rules-Sub-450e1afe5c9e-adf0cb717c1d87ad5204>

Lang M., *Introduction to the Double Taxation Conventions*, Vídeň 2010

<sup>43</sup> Rozsudek SDEU z 19. listopadu 2009, C-540/09, *Komise proti Itálii*, ECR I-10983.

- Lang M. a Brugger F., *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, „Australian Tax Forum” 2008, vol. 23
- Morawski W., *Impact of Changing the Content of the OECD Commentaries to the OECD Model Convention on the Interpretation of a Double Taxation Convention – Between Interpretive Dynamism and Unacceptable Change*, „Acta Universitatis Carolinae – Iuridica” 2022, č. 4
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Information Brief*, 2015, dostupný z: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>
- Provisional list of expected reservations and notifications to be made by the Czech Republic pursuant to Articles 28(7) and 29(4) of the Convention*, dostupný z: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-czech-republic.pdf>
- Vyškovská M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, vydání 1., Praha 2010

## Summary

of the article: **Purpose of double taxation agreements**

The paper deals with the issue of international bilateral double taxation treaties (not only) in the light of the decision-making practice of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic. It focuses on three specific areas: the interpretation of bilateral treaties using the OECD Model Treaty and the Commentary thereto, including the question of which version of the Commentary can be taken into account in such interpretation; the impact of the multilateral instrument adopted at the OECD leading, among other things, to the emphasis on the principle of avoidance of double taxation; and finally, the current case law on the above-mentioned principle.

**Keywords:** double taxation treaties, OECD Model Tax Convention, Commentary on Articles of the OECD Model Tax Convention, dynamic and static interpretation of the OECD Model Tax Convention, multilateral instrument, double-non taxation avoidance principle

*Dr Anna Dumas*

[Jagellonská univerzita;

soudkyně Nejvyššího správního soudu Polska;

předsedkyně Vojvodského správního soudu v Krakově;

OID: <https://orcid.org/0000-0002-4705-0684>]

## Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Polskem a Českou republikou v judikatuře správních soudů

**Shrnutí příspěvku:** Příspěvek je rozbohem platnosti a uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a dědických daní pojících Polsko a Českou republiku. Předmětem článku je v kontextu uplatňování smluv analýza judikatury Nejvyššího správního soudu Polské republiky a Vojvodských správních soudů. Analýza judikatury byla zaměřena na otázky zdanění licenčních poplatků, služeb nerezidentů, příjmů sportovců, důchodů, na definice stálé provozovny, průmyslového zařízení a na povinnosti plátců.

**Klíčová slova:** dvojí zdanění, smlouva o zamezení dvojího zdanění, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, dědická daň, Modelová smlouva OECD, Komentář k Modelové smlouvě OECD, správní soudy

### 1. Úvod

**T**éma zamezení dvojího zdanění je mimořádně důležité jak z hlediska vnitrostátního práva jednotlivých států, tak z hlediska mezinárodního. Polsko je smluvní stranou několika desítek smluv o zamezení dvojího zdanění<sup>1</sup>. Účelem těchto smluv je zabránit dvojímu zdanění, zaručit nediskriminaci daňových subjektů a zajistit jednotné a řádné uplatňování daňových předpisů ve smluvních státech<sup>2</sup>.

Polsko spojuje s Českou republikou smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu podepsaná ve Varšavě 13. září 2011<sup>3</sup> a smlouva uzavřená s Československou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru dávek pozůstalostních podepsaná ve Varšavě dne 24. dubna 1925<sup>4</sup>.

Polské správní soudy se při kontrolách individuálních interpretací daňových předpisů a daňových rozhodnutí mnohokrát v rozhodnutích vyjadřovaly o ustanoveních polsko-české smlouvy. Správní soudy poukazyvaly na nutnost aplikování předpisů vnitrostátního práva se zohledněním smluv o zamezení dvojího zdanění.

<sup>1</sup> Seznam smluv o zamezení dvojího zdanění, [www.podatki.gov.pl](http://www.podatki.gov.pl) (přístup: 5. ledna 2024).

<sup>2</sup> A. Dumas, *Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” [Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění, „Vědecké svazky správního soudnictví”] 2008, č. 6, s. 33 a následující.

<sup>3</sup> Sb. z roku 2012 pol. 991 (dále jen: polsko-česká smlouva).

<sup>4</sup> Sb. z roku 1926 č. 13, pol. 78 (dále jen: smlouva s Československem).

A dále vycházely z toho, že ačkoliv Modelová smlouva OECD<sup>5</sup> a Komentář k Modelové smlouvě OECD<sup>6</sup> nejsou zdrojem práva, neméně však plní významnou roli v oblasti výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění. Jak Modelová smlouva OECD, tak i Komentář k Modelové smlouvě OECD může tvořit kontext ve smyslu čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu uzavřené dne 23. května 1969<sup>7</sup>. V literatuře<sup>8</sup> je rovněž poukazováno na rozsah a metody využití Komentáře k Modelové smlouvě OECD rovněž v judikatuře českých správních soudů.

## 2. Polsko – česká smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

Polskou republiku pojí s Českou republikou smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu podepsaná ve Varšavě dne 13. září 2011<sup>9</sup>. Tato smlouva nahradila smlouvu ze dne 24. června 1993 uzavřenou mezi vládou Polské republiky a vládou České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku<sup>10</sup>.

Podle čl. 26 se polsko-česká smlouva v Polsku použije na daně vybírané srážkou u zdroje z příjmů pobíraných k 1. lednu 2013 nebo později, a ve vztahu k ostatním daním z příjmu, z příjmů pobíraných za každý daňový rok začínající 1. ledna 2013 nebo později.

Polsko-česká smlouva z roku 2011 zavedla několik změn oproti smlouvě platící dříve. V literatuře<sup>11</sup> se za významné změny považuje likvidace tzv. klauzule *tax sparing* (tzv. fiktivní zápočet daně), zavedení koncepce stálé provozovny, zavedení možnosti uplatnit sekundární úpravu zisku, snížení sazeb srážkové daně z dividend a úroků, navýšení sazeb srážkové daně z licenčních poplatků, zahrnutí do definice licenčních poplatků rovněž poplatků za licenci k počítačovému softwaru, osvobození od srážkové daně úroků vyplácených z titulu zápůjček nebo úvěrů poskytnutých bankami a zavedení klauzule úplné výměny informací.

Rovněž je nutno poukázat na významnou změnu, která vyplývá již ze samotného názvu smlouvy. Polsko-česká smlouva z roku 2011 totiž předmětným rozsahem zahrnuje pouze daně z příjmu fyzických a právnických osob, zatímco před-

<sup>5</sup> *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée, OECD 2017, [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (přístup: 5. ledna 2024).

<sup>6</sup> *Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale*, OCDE 2017, v: *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée, OECD 2017, [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (přístup: 5. ledna 2024).

<sup>7</sup> Sb. z roku 1990 č. 74, pol. 439.

<sup>8</sup> W. Morawski, *Wykorzystanie Komentarza OECD w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w orzecznictwie sądów w Republice Czeskiej*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” [Využití Komentáře OECD v procesu výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění v judikatuře soudů v České republice, „Vědecké svazky správního soudnictví”] 2022, č. 4, s. 157 a následující.

<sup>9</sup> Sb. z roku 2012 pol. 991.

<sup>10</sup> Sb. z roku 1994 č. 47, pol. 189.

<sup>11</sup> R. Gaj, M. Kamiński, *Nowa polsko-czeska umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” [Nová polsko-česká smlouva o zamezení dvojího zdanění, „Daňový přehled”] 2012, č. 11, s. 32 a následující.

chozí smlouva se vztahovala rovněž na majetkové daně, za které byla v Polsku považována zemědělská daň, a v České republice daň z nemovitosti.

Nejdůležitější změnou je likvidace klauzule *tax sparing*. Účelem odstranění této klauzule ze smlouvy je likvidace rizika spojeného s možným zneužitím ze strany daňových subjektů, jelikož je využívána v agresivním daňovém plánování, jehož účelem je vyhýbání se zdanění. Za další významnou změnu je nutno považovat zavedení tzv. koncepce stálé provozovny (čl. 5 odst. 3 písm. b/ smlouvy). Podle smlouvy stálá provozovna vznikne, pokud podnik z jednoho státu poskytuje služby ve druhém státě po dobu překračující celkem 6 měsíců v jakémkoliv období 12 měsíců. V literatuře<sup>12</sup> se má za to, že zavedení definice stálé provozovny může způsobovat riziko vzniku stálé provozovny ve druhém státě, a to především v případě poskytování nehmotných služeb. Současně je nutno zdůraznit, že definice stálé provozovny se vztahuje pouze na služby, které poskytují podniky třetím osobám, nikoliv na poskytování služeb podnikem pro interní účely tohoto podniku.

Třetí významnou změnou je zavedení sekundární úpravy zisku (čl. 9 smlouvy) sdružených podniků. Podle tohoto pravidla v případě zdanění zisku, kterého podnik v jednom státě nedosáhl z důvodu vzniku jiných podmínek mezi sdruženými subjekty, nežli jaké by vznikly mezi nezávislými podniky, měl by druhý stát provést úpravu částky daně uložené v tomto druhém státě. V takovém případě by měl druhý stát provést úpravu, pokud dospěje k závěru, že součet korigovaných zisků odpovídá ziskům, kterých by bylo dosaženo v případě transakcí uskutečněných za tržních podmínek. Tato změna je považována za výhodnou pro kapitálové skupiny, jelikož se týká možnosti provést sekundární úpravu zisku za situace, kdy v jednom ze států došlo k úpravě základu daně.

Rovněž je nutno zaznamenat změny smlouvy týkající se snížení sazeb daně ve státě zdroje z dividend a úroků. V případě dividend smlouva v čl. 10 stanoví jednotnou maximální sazbu 5% z hrubé částky dividendy, a to bez ohledu na výši podílů, jaké má společnost získávající dividendu ve společnosti vyplácející dividendu<sup>13</sup>. Pokud se jedná o úroky, v čl. 11 smlouvy byla sazba daně ve státě zdroje snížena z 10% na 5%. V případě licenčních poplatků (čl. 12 smlouvy) byla sazba daně ve státě zdroje navýšena z 5% na 10%. V oblasti licenčních poplatků byla provedena ještě jedna změna týkající se rozšíření předmětného rozsahu definice „licenční poplatky“, a to o poplatky z titulu licence na počítačový software.

Ve smlouvě byla zavedena klauzule úplné výměny informací (čl. 24 odst. 1 smlouvy). Na základě tohoto ustanovení se každý ze smluvních států může obrátit na druhý stát s žádostí o poskytnutí informací, které se týkají daní, bez ohledu na jejich druh a název, ukládaných smluvním státem, jeho nižšími správními útvary nebo místními úřady, a to nejen v rozsahu daní uvedených ve smlouvě.

<sup>12</sup> Tamtéž, s. 34 a následující.

<sup>13</sup> Změna byla zapříčiněna tím, že do polských a českých daňových zákonů byla implementována směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. ES L 225 z 20. srpna 1990, s. 6), která byla nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 (Úř. věst. EU L 345 z 29. prosince 2011, s. 8).

Zde je nutno zmínit, že Česká republika vznesla notifikace a výhrady obsažené ve vládním prohlášení ze dne 16. června 2020 k platnosti ve vztazích mezi Polskou republikou a Českou republikou Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám zhotovené v Paříži dne 24. listopadu 2016 a jejího uplatňování při provádění ustanovení smlouvy mezi Polskou republikou a Českou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu podepsané ve Varšavě dne 13. září 2011<sup>14</sup>.

### 3. Judikatura Nejvyššího správního soudu

3.1. Povinnosti plátce v oblasti výběru daně u zdroje (Polsko) z vyplácených zisků podniků ve prospěch společnosti se sídlem v České republice

V rozsudku z 18. května 2023 č. j. II FSK 2771/20<sup>15</sup> Nejvyšší správní soud uvedl, že předmětem napadené interpretace byly otázky spjaté s povinnostmi plátce v oblasti výběru daně u zdroje při provádění výplat ve prospěch společnosti se sídlem v České republice. Otázky žadatele se týkaly záležitostí spjatých s vyplácením zisků klasifikovaných jako zisky podniků ve smyslu čl. 7 polsko-české smlouvy. Polská společnost, jako potenciální plátce daně z příjmů uvedených v čl. 21 odst. 1 vyplácených zahraniční (české) společnosti, položila dotaz, zda v případě vyplacení částek nepřekračujících 2 miliony PLN bude pro nevybrání daně u zdroje dostačující předložení potvrzení o daňovém domicilu zahraniční společnosti; a dále položila dotaz, zda v případě vyplacení částek překračujících 2 miliony PLN, čili na které se vztahuje čl. 26 odst. 2e zákona ze dne 15. února 1992 o dani z příjmů právnických osob<sup>16</sup>, bude rovněž dostačující předložení potvrzení o daňovém domicilu bez nutnosti předkládání podrobných prohlášení uvedených v čl. 28b odst. 4 bod 4–6 z.d.p.p.o. Nejvyšší správní soud se plně ztotožnil se stanoviskem soudu prvního stupně ohledně povinností plátce v oblasti vyplacení částek nepřekračujících 2 miliony PLN. Z ustanovení čl. 26 odst. 1 z.d.p.p.o. nelze vyvodit závěr, že plátce je povinen předkládat prohlášení stanovená v čl. 26 odst. 7a bod 2 z.d.p.p.o., a proto v případě, že tato prohlášení předložit nelze, neexistuje nutnost výběru daně stanovená v čl. 26 odst. 2e z.d.p.p.o. Důvodnými však Nejvyšší správní soud shledal námitky vznesené společností a týkající se porušení čl. 26 odst. 2e, odst. 7a a čl. 26b z.d.p.p.o., a to ve vztahu k části interpretace týkající se povinností plátce vyplácejícího částky převyšující 2 miliony PLN. Ze zákona nevyplývá požadavek, že by polská společnost vyplácející české společnosti zisky klasifikované jako zisky podniků ve smyslu čl. 7 polsko-české smlouvy ve výši překračující 2 miliony PLN musela předkládat prohlášení, která by splňovala předpoklady stanovené v čl. 28b odst. 4 bod 4–6 z.d.p.p.o. Čl. 26 odst. 7a v bodě 2 z.d.p.p.o. (ve znění platném v roce 2019) příkazoval plátci, aby předložil prohlášení o tom, zda si je vědom existence okolností vylučujících

<sup>14</sup> Sb. z roku 2020 pol. 1387.

<sup>15</sup> LEX č. 3585698.

<sup>16</sup> Sb. z roku 2018 pol. 1036 v platném znění, dale jen: z.d.p.p.o.

možnost uplatnění sazby daně vyplývající ze smlouvy, osvobození nebo – tak, jako tomu bylo v předmětné věci – nevybrání daně. Plátce má tedy předložit prohlášení o tom, zda dle jeho názoru existují okolnosti, které by vylučovaly možnost nevybrání daně, a pro upřesnění obsahu prohlášení bylo po čárce uvedeno, že prohlášení má zahrnovat „především” to, že plátce si není vědom toho, že by existovaly okolnosti znemožňující splnění podmínek uvedených v čl. 28 odst. 4 bod 4–6. Pokud se jedná o formulaci „především”, dle názoru Soudu se zde musí jednat o takové okolnosti, které vylučují možnost uplatnění snížené sazby, nebo – jako v předmětné věci – nevybrání daně, přičemž je nutno mít na paměti, že dotaz položený v žádosti o vydání interpretace se týkal povinností plátce vyplácejícího zisk podniku, tj. zisk, na který se vztahuje čl. 7 polsko-české smlouvy. Soud konstatoval, že v případě těchto zisků nelze hovořit o podávání prohlášení – kupříkladu – ohledně statusu *beneficial owner* daňového subjektu oprávněného k pobírání takových částek jako zisků podniků – a to z toho důvodu, že ani právo EU, ani právo mezinárodní a ani polská vnitrostátní legislativa touto podmínkou možnost nevybrání daně nepodmiňuje. Soud měl za to, že od plátce nelze vyžadovat předkládání takových prohlášení, jejichž obsah by byl zbaven právního významu v kontextu nevybírání daně u zdroje ze zisků, na které se vztahuje čl. 7 odst. 1 smlouvy, vyplácených polskou společností ve prospěch společnosti se sídlem v České republice. Plátce je v prohlášení (uvedeném v čl. 26 odst. 7a z.d.p.p.o.) povinen uvádět takové skutečnosti, jako je *beneficial owner* nebo provozování skutečné podnikatelské činnosti v zemi domicilu pouze v takových situacích, kdy tyto předpoklady mají význam z hlediska hmotněprávních požadavků pro uplatnění osvobození nebo nevybrání daně (tj. např. ve vztahu k dividendám nebo úrokům). V případě vyplácení zisků podniků však takový požadavek neexistuje (čl. 7 smlouvy).

Podobná otázka byla předmětem analýzy v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 17. května 2023, č. j. II FSK 2772/20<sup>17</sup>. Spor se v této věci týkal výkladu čl. 26 odst. 1 a 7a z.d.p.p.o. v rozsahu povinností plátce provádějícího platbu ve prospěch české společnosti a určení, jaké formální podmínky musí společnost splnit, aby nemusela vybírat daň u zdroje z titulu platby klasifikované jako „zisky podniku” a vyplácené ve prospěch nerezidentů. Povinnosti plátce vyplácejícího nerezidentům částky uvedené v čl. 21 z.d.p.p.o. jsou stanoveny v čl. 26 tohoto zákona. Z tohoto ustanovení vyplývá, že tyto povinnosti se liší, a to závisle na výši částky. Podle čl. 26 odst. 1 z.d.p.p.o. ve znění platném od 1. ledna 2019, právnické osoby, organizační složky bez právní subjektivity a podnikající fyzické osoby, které vyplácejí částky z titulů uvedených v čl. 21 odst. 1 a čl. 22 odst. 1, do výše nepřekračující v účetním období platném u vyplácejícího celkem 2 miliony PLN ve prospěch stejného daňového subjektu, jsou jako plátcí ke dni provedení platby povinni vybrat, s přihlédnutím k odst. 2, 2b a 2d, paušální daň z příjmu z těchto plateb, a to se zohledněním odpočtů stanovených v čl. 22 odst. 1a–1e. Uplatnění sazby daně vyplývající z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo nevybrání daně v souladu s takovou smlouvou je možné pod podmínkou doložení sídla daňového

<sup>17</sup> LEX č. 3600423.

subjektu pro daňové účely prostřednictvím potvrzení o daňovém domicilu obdrženého od daňového subjektu. Při ověřování podmínek pro uplatnění jiné sazby daně nežli stanovené v čl. 21 odst. 1 nebo čl. 22 odst. 1, osvobození nebo podmínek pro nevybrání daně vyplývajících ze zvláštních předpisů nebo smluv o zamezení dvojího zdanění, je plátce povinen zachovat řádnou péči. Při posuzování, zda byla řádná péče zachována, se přihlíží k povaze a měřítku činnosti plátce. Porovnání čl. 26 odst. 1 a odst. 2e z.d.p.o. tedy poukazuje na to, že povinnosti plátců se liší závisle na výši prováděných plateb. Nutno podotknout, že nemožnost nevybrání daně, osvobození nebo uplatnění sazby ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění se týká výhradně přebytku nad částku 2 miliony PLN („přebytky nad částku uvedenou v odst. 1“). Zákonodárce tak zohledňuje to, že při provádění výplat v průběhu účetního období plátce na začátku účetního období není vždy schopen vyhodnotit, zda výplaty celkově překročí limit z čl. 26 odst. 1. Citované předpisy zavádějí změny ve způsobu výběru (neprovedení výběru, osvobození nebo uplatnění snížené sazby) daně u zdroje z titulu částek vyplácených v rámci účetního období plátce ve prospěch daného subjektu ve výši převyšující částku 2 miliony PLN. Dle názoru NSA tak soud prvního stupně správně vyhodnotil, že za situace nezdanění odměny za služby v Polsku, tj. v případě klasifikování odměny na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění jako zisků podniku zdaněných ve státě domicilu, příjemce nerezidenta, pro platby nepřekračující 2 mil. PLN v průběhu účetního období plátce při ověřování podmínek pro nevybrání daně u zdroje není povinen podrobně ověřovat premisy uvedené v čl. 28b odst. 4 bod 4–6 z.d.p.o. Rozsah tohoto ověření na základě zákona o dani z příjmů právnických osob v tomto případě určuje čl. 26 odst. 1 výše uvedeného zákona, který se ve svém znění neodkazuje na čl. 28b odst. 4 bod 4–6 z.d.p.o. Nutnost provedení širšího ověření zahrnujícího dodatečné podmínky stanovené v čl. 28b odst. 4 bod 4–6 z.d.p.o. zákonodárce zakotvil v čl. 26 odst. 7a z.d.p.o., který se týká neprovedení výběru, osvobození nebo uplatnění snížené sazby daně u zdroje z titulu částek vyplácených v rámci účetního období plátce ve prospěch daného subjektu ve výši překračující 2 miliony PLN. Plátce je při ověřování podmínek pro uplatnění daňového zvýhodnění povinen zachovat řádnou péči, což je stanoveno v čl. 26 odst. 1 z.d.p.o. Při posuzování toho, zda byla řádná péče zachována, se přihlíží k povaze a měřítku činnosti plátce. Dle mínění Soudu jsou ustanovení čl. 26 odst. 2e, čl. 26 odst. 7a bod 2 a čl. 28b odst. 4 bod 4–6 zaměřena na uskutečnění výše uvedených cílů. Podmínění nevybrání daně plátcem tím, že dříve musí být provedeno ověření toho, zda subjekt, kterému jsou prostředky vypláceny, je jejich skutečným vlastníkem, zda skutečně provozuje podnikatelskou činnost ve státě sídla, umožňuje realizovat účel smluv o zamezení dvojího zdanění, kterým je zamezit vyhýbání se zdanění a zamezit daňovým podvodům. Naplnění výše uvedeného účelu rovněž vyžaduje, aby výhody vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění nebyly přiznávány protiprávním transakcím s využitím např. nastrčených společností. S ohledem na výše uvedené je nutno zdůraznit, že komentovaná ustanovení neporušují princip zdanění u zdroje zakotvený v čl. 7 odst. 1 smlouvy. Zákon o dani z příjmů právnických osob zavádí mj. ve znění čl. 26 odst. 7a a čl. 28b odst. 4 bod 4–6 z.d.p.o. mechanismus ověřující právo daňových subjektů/nerezidentů

na uplatnění zvýhodněných pravidel zdanění u zdroje, a to v rozsahu jejich statusu tzv. *beneficial owner*, čili subjektů provozujících skutečnou podnikatelskou činnost ve státě, ve kterém byly registrovány. V případě prokázání této skutečnosti podle podmínek stanovených v uvedených předpisech bude plátce dle názoru Soudu oprávněn nevybrat předmětnou daň, což bude v souladu se zmíněným čl. 7 zákona. Zákodárce tak neupustil od hmotných zásad výběru daně u zdroje zakotvených v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění, ale vytvořil nový procesní rámec umožňující eliminaci případů zneužití práva při zdanění předmětných příjmů. Plátce, který chce uplatnit čl. 7 smlouvy a nevybírat daň u zdroje na základě čl. 26 odst. 1 z.d.p.p.o. ve spojení s čl. 26 odst. 2e tohoto zákona, je povinen provést úplné ověření podmínek umožňujících uplatnění tohoto osvobození/nevybrání daně a zachovat při tom řádnou péči. V rámci řádné péče se nelze omezit pouze na ověření podmínek pro nevybrání daně na základě čl. 7 odst. 1 smlouvy. Současně je nutno zdůraznit, že formulace „především“ použitá v čl. 26 odst. 7a z.d.p.p.o. znamená, že závisle na okolnostech dané věci, tj. okolnostech dané transakce, se může ukázat jako nezbytné předložení dodatečné dokumentace za účelem ověření statusu protistrany/nerezidenta a prokázání toho, že ve vztahu k daným částkám je tento subjekt mj. jejich skutečným vlastníkem a že provozuje skutečnou podnikatelskou činnost ve státě sídla daňového subjektu.

### 3.2. Licenční poplatky – pojem „užití průmyslového zařízení“

V rozsudku z 2. prosince 2021, č. j. II FSK 1061/21<sup>18</sup> NSA v rámci zkoumání otázky zdanění licenčních poplatků konstatoval, že podle čl. 21 odst. 1 bod 1 z.d.p.p.o. daň z příjmů získávaných na území Polské republiky z úroků, z autorských práv nebo práv souvisejících s právem autorským, z práv k vynálezům, ochranným známkám a ozdobným vzorům, včetně prodeje těchto práv, z poplatků za zpřístupnění tajemství receptury nebo výrobního postupu, za užití nebo právo na užití průmyslového zařízení, včetně dopravního prostředku, obchodního nebo vědeckého zařízení, za informace související se zkušenostmi získanými v průmyslové, obchodní nebo vědecké oblasti (*know-how*) daňovými subjekty uvedenými v čl. 3 odst. 2 (podléhajícími v Polsku omezené daňové povinnosti) – je stanovena ve výši 20% příjmů. Ustanovení odst. 1 se použijí se zohledněním smluv o zamezení dvojího zdanění, které Polská republika uzavřela. Z čl. 12 odst. 3 smlouvy dále vyplývá, že výraz „licenční poplatky“ použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva, filmů nebo pásek užívaných pro rozhlasové nebo televizní vysílání, patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajemství výrobního procesu nebo technologie a také průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na profesní zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Vzhledem k tomu, že ani zákon o dani z příjmů právnických osob, ani smlouvy o zamezení dvojího zdanění neobsahují legální definici výrazu „užívání/právo užívat“ a výrazu „průmyslové zařízení“, soud prvního stupně

<sup>18</sup> LEX č. 3302725.

správně odkázal na jazykově-logický výklad těchto výrazů. Dle mínění NSA je při analýze ustanovení čl. 12 odst. 1 Modelové smlouvy OECD nutno dospět k závěru, že výraz „průmyslové zařízení“ je nutno chápat jako „složku majetku plnící pomocnou funkci v rámci průmyslového procesu chápaného jako sled mechanických nebo chemických operací sloužících k hromadné výrobě zboží“. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stanoviskem prezentovaným v judikatuře, že „průmyslové zařízení“ bude takové zařízení, které je určeno k využití v průmyslu a jeho použití je s touto oblastí úzce spjato<sup>19</sup>.

V předmětné literatuře<sup>20</sup> bylo v rámci komentování chápání definice uvedené v čl. 12 odst. 2 Modelové smlouvy OECD poukázáno na vysvětlení Technické poradní skupiny OECD v rozsahu pojmu „průmyslové, obchodní a vědecké zařízení“. Tato skupina uvedla, že slovo „zařízení“ použité v kontextu licenčních poplatků se použije na majetek, který má doplňovat průmyslový, vědecký a obchodní proces<sup>21</sup>.

V závěru Soud konstatoval, že pojem „průmyslové zařízení“ je nutno chápat jako „složku majetku plnící pomocnou funkci v rámci průmyslového procesu chápaného jako sled mechanických nebo chemických operací sloužících k hromadné výrobě zboží“.

Naproti tomu služba poskytování místa a zdrojů serveru v podobě virtuálního prostoru počítačové paměti vylučuje kvalifikaci takové služby jako odevzdání průmyslového zařízení k užívání. Nutno zdůraznit, že použití takových zařízení je velmi široké a neomezuje se na průmysl. Tato zařízení neplní průmyslové úkoly, pokud nejsou propojená s čistě průmyslovým zařízením zapojeným do výrobního procesu. Jak bylo zdůrazněno výše, při kvalifikaci určitého zařízení je podstatné, aby tak bylo činěno na základě funkčního hlediska. Dle názoru Soudu popsání zařízení není ve funkčním rozsahu průmyslové zařízení, jelikož není určeno k výrobním a distribučním procesům společnosti, ale slouží k uchovávání a shromažďování dat, aplikací a jiných IT zdrojů.

Soud uvedl, že od výše uvedené situace je třeba odlišit tzv. službu *cloud computing* – ukládání dat, jejíž funkčnost bývá mnohem širší nežli samotné uchovávání dat. Taková služba totiž může podléhat zdanění u zdroje v Polsku jako služba v rozsahu zpracování dat uvedená v čl. 21 odst. 1 bod 2a z.d.p.p.o.

Dle názoru Soudu je rovněž nutno upozornit na to, že ustanovení čl. 12 odst. 3 smlouvy obsahují výčet konkrétních druhů věcí, které podléhají zdanění, přičemž ne všechny výrobky využívané v rámci podnikatelské činnosti podrobují dani. Uvedeny jsou zde hmotné a nehmotné statky. Mezi hmotnými statky je zužujícím způsobem zařazena zařízení, která následně zařazují do jednotlivých oblastí, v nichž jsou tato zařízení

<sup>19</sup> Srov. rozsudky NSA: z 18. května 2018, II FSK 1395/16, LEX č. 2525868; z 18. května 2017, II FSK 1204/15, LEX č. 2305204; z 21. února 2010, II FSK 1476/10, LEX č. 1130100; z 19. ledna 2022, II FSK 1274/19, LEX č. 3361076.

<sup>20</sup> A. Lymer, J. Hasseldine, *The international taxation system*, Boston 2002, s. 193; *Issues in International Taxation 2002, Reports Related to the OECD Model Convention*, OECD 2003, s. 43.

<sup>21</sup> *OECD Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Fiscal Affairs, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: report to Working Party No. 1 of the OECD Committee of Fiscal Affairs*, Paris 2000.

používána. Uvádějí průmyslová, obchodní a vědecká zařízení. Specifikace dané kategorie zařízení je tak výslovná. Znění ustanovení čl. 12 odst. 3 smlouvy poukazuje na to, že jejich *ratio legis* bylo jiné. Tato ustanovení totiž výslovně nepodmiňují zdanění způsobem použití zařízení, ale jejich druhem specifikovaným základním určením těchto zařízení.

Modelová smlouva OECD nepředpokládá výběr daně u zdroje. Avšak podle většiny smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Polskem mohou být licenční poplatky zdaněny rovněž ve státě zdroje. Výčet činností, jejichž předmětem jsou licenční poplatky, na které se vztahuje povinnost výběru daně u zdroje, je podle polského vnitrostátního právního řádu mnohem širší nežli v textu smlouvy OECD<sup>22</sup>. Nutno podotknout, že transakce týkající se ukládání (uchovávání) dat by měly být považovány za poskytování služeb<sup>23</sup>. V závěru Soud konstatoval, že je nutno uznat, že poplatky za zpřístupnění licence spojené s možností ukládání souborů žadatele v cloudu nejsou v podstatě poplatky za užívání nebo právo užívat průmyslové zařízení, ale jedná se o poskytování služby. Společnost tak není povinna vybrat daň u zdroje podle znění čl. 21 odst. 1 bod 1 ve spojení s čl. 26 odst. 1 z.d.p.p.o.

Názor, že poplatek za poskytnutí místa na serveru k uchovávání dat není příjmem uvedeným v čl. 21 odst. 1 bod 1 z.d.p.p.o., byl vyjádřen rovněž v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 2. prosince 2021, II FSK 1061/21 a z 19. ledna 2022, II FSK 1274/19<sup>24</sup>. Soud za podobného skutkového stavu konstatoval, že služba zpřístupnění místa a zdrojů serveru v podobě virtuálního prostoru počítačové paměti vylučuje kvalifikaci takové služby jako odevzdání průmyslového zařízení k užívání. Dále uvedl, že platba za užívání počítačového hardwaru může být uznána za poplatek za užívání nebo právo užívat průmyslové zařízení tehdy, pokud je platba provedena v souvislosti s nájmem (pachtem, leasingem) zařízení, a nikoliv v souvislosti s poskytováním služby popsané v žádosti, čili zpřístupněním místa na serveru umožňujícího uchovávání dat.

### 3.3. Příjmy sportovců

V rozsudku z 21. září 2021, č. j. II FSK 365/21<sup>25</sup>, NSA v rámci analýzy pravidel zdanění příjmů sportovce uvedl, že podle aktualizace Komentáře k čl. 17 odst. 9 Modelové smlouvy ve věci daně z příjmů a majetku z 15. července 2014<sup>26</sup>, pokud neexistuje přímá souvislost mezi příjmem a veřejným vystoupením sportovce v daném státě, obvykle se použijí ustanovení jiných článků nežli ty, které se týkají příjmů ze sportu. Taková souvislost bude moci existovat, pokud nelze logicky konstatovat, že příjmu by bylo dosaženo v případě neúčasti na vystoupení. Bez vystoupení sportovce, tj. fot-

<sup>22</sup> M. Jamrózy, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie należności licencyjnych* [Vymezení daňové jurisdikce v rozsahu licenčních poplatků], LEX/el.

<sup>23</sup> *Treaty characterisation issues arising from e-commerce*, OECD 2001, s. 12–13, bod 24–29, [www.oecd.org/tax](http://www.oecd.org/tax) (přístup: 5. ledna 2024 r.); rozsudek Vojvodského správního soudu v Poznani z 13. června 2017, I SA/Po 1643/16, LEX č. 2308125.

<sup>24</sup> LEX č. 3302725, LEX č. 3361076.

<sup>25</sup> LEX č. 3258093.

<sup>26</sup> *2014 Update to the OECD Model Tax Convention*, [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

balisty, by nedošlo k uspořádání sportovního vystoupení. Za uvedeného skutkového stavu a předložených motivů je totiž těžké uznat, že tzv. částka za zápas je přiznávána bez ohledu na to sportovní vystoupení. Vystoupení sportovce, potažmo uskutečnění se sportovního klání je nezbytnou podmínkou pro vyplacení tzv. částky za zápas. Je tomu tak bez ohledu na absenci konkrétních osobních údajů daného sportovce, který v daném klání vystoupí. A současně, podle odst. 11 písm. b/ Komentáře k čl. 17 Modelové smlouvy ve věci daně z příjmů a majetku, zisk dosažený právníkem osobou z titulu konkrétního vystoupení nebo představení podléhá zdanění podle odst. 2, tj. ve státě, ve kterém se vystoupení uskutečnilo. Podle znění odst. 7 Komentáře k čl. 17 Modelové smlouvy ve věci daně z příjmů a majetku se tento článek nevztahuje na příjem manažerů apod. za uspořádání vystoupení sportovce, ale vztahuje se na veškerý příjem dosažený jménem sportovce. Z Komentáře k čl. 17 Modelové smlouvy ve věci daně z příjmů a majetku rovněž vyplývá, že v případě vyplacení částky zahrnující různé součásti odměny je nutno provést její příslušné rozdělení.

V důsledku toho je dle názoru Soudu chybná kvalifikace, že vyplácené příjmy jsou zisky podniku podle čl. 7 odst. 1 smluv o zamezení dvojího zdanění, a nikoliv příjmy sportovců připadající dané společnosti nebo federaci stanovené v čl. 16 odst. 2 polsko-české smlouvy.

#### 3.4. Služby poskytované nerezidenty

V rozsudku z 24. května 2018, č. j. II FSK 1393/16<sup>27</sup>, NSA s odkazem na ustanovení smlouvy mezi Polskou republikou a Českou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, a také Vídeňské úmluvy o smluvním právu<sup>28</sup>, jak rovněž Modelové smlouvy OECD, dospěl k závěru, že rezidenti poskytující služby v zahraničí polským rezidentům v souvislosti s provozovaným podnikáním a získávající z tohoto titulu odměnu od polského rezidenta nepodléhají v souvislosti s tím zdanění podle čl. 21 odst. 1 bod 2a ve spojení s čl. 3 odst. 2 z.d.p.p.o. V kontextu ustanovení polsko-české smlouvy Soud současně konstatoval, že pokud nerezident nemá stálou provozovnu v Polsku, pak neexistují důvody pro jeho zdanění v Polsku. Rozhodující senát se ztotožňuje s názorem vyjádřeným v rozsudku sedmičlenného senátu NSA z 15. května 2017, č. j. II FSK 3587/14, že „Na subjekty, které v Polsku nemají sídlo nebo stálou provozovnu (odštěpný závod) a poskytují polské společnosti nehmotné služby mimo území Polska, se vztahuje omezená daňová povinnost stanovená v čl. 3 odst. 2 z.d.p.p.o. Společnost vyplácející odměnu zahraničním partnerům za služby tohoto druhu je povinna provést srážku daně u zdroje uvedenou v čl. 21 tohoto zákona“. Podle čl. 21 odst. 1 bod 2a z.d.p.p.o. daň z příjmu z titulu příjmů daňových subjektů uvedených v čl. 3 odst. 2 získaných na území Polské republiky, a to příjmů z titulu následujících plnění: poradenských, účetních služeb, průzkumu trhu, právních služeb, reklamních služeb, řízení a kontroly, zpracování dat, nábory zaměstnanců a získávání personálu, záruky a ručení, a plnění podobné povahy – se stanoví na výši 20% příjmů.

<sup>27</sup> LEX č. 2520822.

<sup>28</sup> Sb. z roku 1990 č. 74, pol. 439.

Nerezidenti poskytující nehmotné služby (právní poradenství, daňové poradenství, poradenství jiné povahy, jiné nehmotné služby, jejichž povaha v zásadě odpovídá službám uvedeným ve čl. 21 z.d.p.p.o.) společnosti, která je polským rezidentem, podléhají v Polsku omezené daňové povinnosti.

## 4. Rozhodnutí Vojvodských správních soudů

### 4.1. Pojem „stálá provozovna“

V rozsudku z 9. března 2023, č. j. III SA/Wa 1967/22, Vojvodský správní soud ve Varšavě v rámci rozboru shora uvedené věci konstatoval, že spor se týká způsobu výkladu čl. 5 odst. 3 bod b/ polsko-české smlouvy ve spojení s čl. 4a bod 11 z.d.p.p.o., a konkrétně toho, zda rekultivační služby spadají do kategorie poskytování služeb; včetně poradenských a manažerských služeb, trvajících po dobu 6 měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období ve smyslu čl. 5 odst. 3 bod b/ polsko-české smlouvy, anebo zda se jedná o služby, které by měly být vyhodnoceny jako spojené s komplexními službami týkajícími se staveniště a výstavby stavebního objektu nebo stavby, a potažmo zda mohou být staveništěm nebo výstavbou ve smyslu čl. 5 odst. 3 bod a/ polsko-české smlouvy. Sporné je tak to, zda v Polsku vznikla stálá provozovna týkající se předmětné investice, a to po období 6 měsíců poskytování rekultivačních služeb, anebo zda, jak tvrdí česká společnost, stálá provozovna v Polsku nevznikla a nevznikla tak daňová povinnost v Polsku s ohledem na to, že služby byly poskytovány v rámci výstavby na staveništi před uplynutím doby 12 měsíců.

Možnost vzniku stálé provozovny je dle názoru Soudu nutno analyzovat v rovině definice stálé provozovny obsažené v čl. 5 polsko-české smlouvy. Čl. 5 smlouvy obsahuje čtyři typy činností, jejichž provozování vede ke vzniku stálé provozovny: trvalé místo k výkonu činnosti (definované v čl. 5 odst. 1 smlouvy); staveniště (definované v čl. 5 odst. 3 bod a/ smlouvy); místo k poskytování služeb (definované v čl. 5 odst. 3 bod b/ smlouvy); závislý zástupce (definovaný v čl. 5 odst. 5 smlouvy).

Polsko-česká smlouva obsahuje specifickou definici stálé provozovny, která přímo odkazuje na činnost spočívající v poskytování služeb. Podle čl. 5 odst. 3a polsko-české smlouvy pojem „stálá provozovna“ dále zahrnuje: staveniště nebo konstrukční, montážní nebo instalační projekt a dozor s tím spojený, avšak pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců. Podle čl. 5 odst. 3 bod b/ polsko-české smlouvy pojem „závod“ zahrnuje: „poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období“. Ze znění uvedených předpisů vyplývá, že abychom mohli hovořit o vzniku stálé provozovny – činnost v rozsahu služeb musí na území druhého smluvního státu trvat „po dobu nebo období překračující celkem šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období“, zatímco stálou provozovnou se stává staveniště nebo konstrukční, montážní nebo instalační projekt a dozor s tím spojený, pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle

než dvanáct měsíců. Požadavek „trvání činnosti“ je nutno chápat jako skutečné (fyzické) vykonávání činnosti v rozsahu služeb na území druhého smluvního státu.

Výše uvedené stavební aktivity budou tvořit stálou provozovnu pouze v případě, že tyto objekty existují déle nežli dvanáct měsíců. Výstavba, která výše uvedenou časovou podmínku nesplňuje, sama o sobě není stálou provozovnou, a to ani v případě, že v rámci ní existuje trvalé místo spojené se stavební činností. Pojem „staveniště, stavba nebo montážní a instalační práce“ zahrnuje nejen výstavbu budov, ale také výstavbu silnic, mostů nebo kanálů, renovaci (zahrnující podstatné stavební práce, a nejen práce spojené s údržbou nebo dekorací) takových budov, silnic, mostů nebo kanálů, pokládání potrubí a provádění zemních prací, včetně prací prováděných v rámci procesu sanace budovy či rekultivace určité oblasti. Staveniště, nazývané rovněž jako stavební pozemek, je vyčleněné místo pro stavební záměr, určené k výstavbě, přestavbě nebo odstranění objektů. Jeho velikost závisí na povaze prováděných prací a době jejich trvání, přičemž vždy vyplývá z místních podmínek. Staveniště je prostor, ve kterém probíhají stavebně-montážní, pomocné a obslužné procesy spojené s výstavbou určitého objektu nebo skupiny objektů. Současně je nutno zdůraznit, že rovněž v případě provádění renovace či sanace staveb (či stavebního objektu) může dojít ke vzniku stálé provozovny. Stálá provozovna v takovém případě vznikne, pokud rozsah renovačních, sanačních či restaurátorských prací bude přesahovat činnosti související s údržbou řádného technického stavu objektu. Soud uvedl, že v předmětné věci máme do činění s rekultivací haldy po hornické činnosti, stavba má více etap a bude dokončena rekultivací pozemků či sanací staveb. Dle mínění Soudu popis představený společností svědčí o tom, že se zde nevyskytují jiné činnosti nežli činnosti stavební povahy a máme zde do činění s promyšleným záměrem a definovaným staveništěm.

Dle mínění Soudu by orgán v předmětné věci měl přijmout koncepci komplexnosti služby týkající se vzniku a rekultivace haldy po hornické činnosti. Podle Soudu je nutno konstatovat, že neexistují důvody pro uznání, že máme do činění se službami jiné podstatné povahy nežli stavební služby, což tvrdil orgán s odkazem na znění čl. 5 odst. 3 bod b polsko-české smlouvy. Soud také dospěl k závěru, že služby v rozsahu biologické rekultivace mají ve vztahu k hlavní službě pomocnou povahu a mohou být prováděny v areálu staveniště. Skutkový stav představený stěžovatelkou dle názoru Soudu umožňoval konstatovat, že výše uvedená komplexní služba byla realizována v rámci staveniště. Podle Soudu tak skutkový stav představený stranou vede k závěru, že ve vztahu k české společnosti nevznikla daňová povinnost z titulu polské daně z příjmů právnických osob, a to s vzhledem k tomu, že komplexní stavební služby realizované v rámci stavby na staveništi netrvaly déle nežli dvanáct měsíců. A proto české společnosti v Polsku nevznikla zahraniční stálá provozovna ve smyslu čl. 5 odst. 3a polsko-české smlouvy.

V dalším rozsudku z 21. dubna 2022 č. j. I SA/Kr 1463/21 Wojvodský správní soud v Krakově zkoumal pojem „stálá provozovna“ s odkazem na smlouvu. Podle jejího čl. 5 odst. 1 pojem „stálá provozovna“ ve smyslu tohoto zákona označuje trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána podnikatelská činnost podniku.

Podle čl. 7 odst. 1 výše uvedené smlouvy zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stále provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takové míře, v jaké je lze přičítat této stále provozovně. Proto je podle mínění Soudu s ohledem na výše uvedená ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění a také zákona o dani z příjmů fyzických osob opodstatněné tvrzení, že pouze v případě vykonávání podnikatelské činnosti na území České republiky prostřednictvím „stále provozovny“ budou příjmy získané na území České republiky zdaněny na jejím území. V takovém případě nepodléhají zdanění v Polsku.

Činnost daňového subjektu spočívala v prodeji na internetu prostřednictvím českého portálu Aukro. Zakoupené zboží nebylo skladováno, ale bylo ihned baleno a odváženo na Českou poštu, účetnictví v České republice vedla účetní kancelář a v tomto státě také byly naúčtovány a odvedeny daně. Avšak z dokumentů získaných od české finanční správy vyplývá, že v České republice byla na uvedené adrese zaregistrována pouze poštovní schránka. Stěžovatel provozoval prodej zboží na internetovém portálu. Podle české finanční správy stěžovatel v České republice neměl trvalé místo výkonu činnosti (stálou provozovnu) a orgán české finanční správy nedisponuje žádnými informacemi ohledně toho, že by stěžovatel pobýval na území České republiky. Výše uvedená adresa – uvedená jako místo podnikání – byla využívána pouze jako adresa k doručování korespondence. V předmětné věci bylo dále zjištěno, že stěžovatel podléhal neomezené daňové povinnosti v Polsku. A proto musí být jak příjmy získané na území Polska, tak i příjmy získané na území České republiky – dle mínění Soudu – z principu zcela zdaněny v Polsku. Tento princip se uplatní z toho důvodu, že stěžovatel nevykonával na území České republiky podnikatelskou činnost prostřednictvím stále provozovny v žádné z forem uvedených v ustanovení čl. 5 odst. 1–3 smlouvy. A proto příjmy získané v Polsku, jak rovněž příjmy získané v České republice, plně podléhají zdanění podle polského daňového práva.

#### 4.2. Důchod

V rozsudku z 28. září 2020, I SA/GI 1415/19<sup>29</sup>, Wojvodský správní soud v Gliwicích ve svém zkoumání uvedl, že předmětem sporu je otázka zdanění příjmu žadatele jako osoby s bydlištěm v České republice, kdy se jednalo o policejní důchod vyplácený Důchodovou správou Ministerstva vnitra a státní správy.

Podle stěžovatele by jím pobíraný příjem z titulu policejního důchodu měl být zdaněn v České republice, a to z toho důvodu, že dotýčný není daňovým poplatníkem daně z příjmů v Polsku.

Avšak dle mínění daňového orgánu by policejní důchod pobíraný stěžovatelem měl být zdaněn v Polsku, a to na základě polsko-české smlouvy.

Dle názoru Soudu je v tomto sporu nutno přiznat pravdu orgánu, který interpretaci vydal.

<sup>29</sup> LEX č. 3071090.

Podle ustanovení čl. 17 česko-polské smlouvy, s přihlédnutím k ustanovením článku 18 odst. 2, důchody, invalidní důchody a jiná podobná plnění vyplácená osobě mající bydliště ve smluvním státě podléhají vzhledem k předchozímu zaměstnání zdanění pouze v tomto státě.

A dále podle čl. 18 odst. 2 polsko-české smlouvy:

a) penze a jiné podobné platy vyplácené jedním smluvním státem nebo nižším správním útvarem, nebo místním úřadem tohoto státu, nebo vyplácené z fondů, které zřídily, fyzické osobě za služby prokázané tomuto státu nebo útvaru nebo úřadu, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v tomto státě;

b) takové penze a jiné podobné platy však podléhají zdanění jen ve druhém smluvním státě, jestliže v něm má fyzická osoba trvalé bydliště a je státním příslušníkem tohoto státu.

Dle názoru Soudu v této věci vyžaduje interpretaci definice „fondu zřízeného smluvním státem nebo nižším správním útvarem, nebo místním úřadem“. Výhradně důchody vyplácené ze speciálních systémů budou ztotožňovány s důchodem vypláceným „z fondů zřízených smluvním státem“. Souvisí to s tím, že tyto důchody jsou vypláceny ze státního rozpočtu, a nikoliv správou sociálního zabezpečení z odvodů na sociální pojištění po celou dobu zaměstnání v Polsku<sup>30</sup>.

Dále Soud uvedl, že pro řádné porozumění znění polsko-české smlouvy vyplývajícího z čl. 17 a čl. 18 odst. 2 písm. a/ a b/ je nezbytné použít účelový výklad provedený na základě ustanovení Modelové smlouvy OECD a Komentáře k Modelové smlouvě OECD. Podle Komentáře se ustanovení tohoto článku použijí na důchody vyplácené v souvislosti s předchozími službami prokázanými smluvnímu státu. Tato plnění mají být vyplácena nebo pocházet z fondů zřízených smluvním státem nebo nižším správním útvarem nebo místním úřadem. Důchod musí být nadále spjat s předchozím plněním veřejné služby (státní služby). A proto dle názoru Soudu policejní důchod vyplácený Důchodovou správou Ministerstva vnitra a státní správy osobě mající bydliště v České republice, s ohledem na skutečnost, že je vyplácen v souvislosti s prokazováním veřejné služby, podléhá dispozici čl. 18 odst. 2 polsko-české smlouvy. V případě důchodů vyplácených v souvislosti s prokazováním veřejné služby má výhradní právo na zdanění stát, který toto plnění vyplácí. U tohoto pravidla však byla zavedena výjimka pro situace, kdy příjemce plnění má bydliště ve druhém smluvním státě a je jeho státním příslušníkem. V případě současného splnění obou podmínek (bydliště a státní příslušnost), pobíraná plnění podléhají zdanění ve státě domicilu příjemce plnění.

4.3. Vyúčtování ztráty vzniklé zahraniční odštěpnému závodu (stále provozně)

V rozsudku z 21. května 2015, III SA/Wa 2913/14<sup>31</sup>, Wojvodský správní soud ve Varšavě uvedl, že projednávaná věc se týkala individuální interpretace v roz-

<sup>30</sup> Srov. rozsudek Wojvodského správního soudu ve Varšavě z 23. září 2014, III SA/Wa 3033/14, LEX č. 1972129.

<sup>31</sup> LEX č. 1974869.

sahu toho, zda existuje možnost provedení odpočtu ztráty vzniklé zahraničním odštěpným závodům v České republice od příjmů společnosti v Polsku v souvislosti s tím, že neexistuje možnost vyúčtování této ztráty v případě likvidace tohoto odštěpného závodu.

Strana, která stížnost podala, tvrdila, že je v rozsahu daně z příjmů právnických osob oprávněna zaúčtovat v Polsku ztrátu (související s činností odštěpných závodů v České republice) ve výši, ve které tato ztráta nebude moci být zaúčtována v České republice v okamžiku likvidace těchto odštěpných závodů.

Daňový orgán však konstatoval, že z platných ustanovení polsko-české smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ustanovení zákona o dani z příjmů právnických osob vyplývá, že ztráta odštěpného závodu (stálé provozovny) nacházejícího se na území České republiky v případě jeho likvidace nemůže snižovat příjem podléhající zdanění přiznaný v daňovém přiznání stěžovatelky v Polsku.

Otázka přípustnosti odečtení ztráty vzniklé zahraničnímu odštěpnému závodu polské společnosti (stálé provozovně) od příjmů této společnosti v souvislosti s tím, že zaúčtování této ztráty není možné s ohledem na likvidaci tohoto odštěpného závodu (stálé provozovny), byla předmětem úvah Nejvyššího správního soudu<sup>32</sup>.

Je nutno konstatovat, že při posouzení této věci měl zásadní význam rozsudek SDEU z 15. května 2008 ve věci *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*<sup>33</sup>, ve kterém Soudní dvůr konstatoval, že pro zjištění, že dochází k omezení svobody usazování, je dostačující prokázání, že daňověprávní situace společnosti se sídlem v Polsku mající stálou provozovnu v jiném členském státě je méně výhodná, nežli kdyby se odštěpné závody nacházely v Polsku.

Ve svém rozhodnutí v této věci Soudní dvůr uvedl, že omezení svobody usazování lze dopustit pouze v případě, že je to odůvodněno nadřazeným všeobecným zájmem. A dále by za takové situace mělo být odpovídající pro zajištění realizace daného účelu a nevybočovat mimo to, co je nezbytné pro jeho dosažení. Soudní dvůr konstatoval v tomto rozsudku, že za právní odůvodnění omezení zásady svobody usazování je nutno uznat především následující ohledy všeobecného zájmu: 1) ochrana daňové pravomoci, 2) zamezení riziku dvojího započtení ztrát, 3) zabránění daňovému úniku.

Ve vztahu k prvnímu odůvodnění omezení zásady svobody usazování Soudní dvůr připomenul, že přiznání společností práva volby v oblasti zohlednění jejich ztrát v členském státě, ve kterém se nachází jejich stálá provozovna, nebo v jiném členském státě, by ve značné míře narušilo vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy<sup>34</sup>. Účel spočívající v ochraně dělby daňové pravomoci mezi dva zainteresované členské státy, která má odraz v ustanoveních smlouvy o zamezení dvojího zdanění, může opodstatňovat daňový systém daného členského státu

<sup>32</sup> Srov. rozsudky NSA z 12. dubna 2012, II FSK 1593/11, LEX č. 1311331 a z 15. října 2014, II FSK 2401/12, LEX č. 1515419.

<sup>33</sup> C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278.

<sup>34</sup> Srov. rozsudek SDEU z 13. prosince 2005 ve věci *Marks & Spencer plc*, C-446/03, EU:C:2005:763.

s ohledem na to, že chrání rovnováhu mezi právem na zdanění zisků a možností odečtení ztrát.

Pokud se jedná o druhé odůvodnění, Soudní dvůr v rozsudku ve věci C-446/03 uznal, že členské státy by měly mít možnost zamezit riziku dvojího započtení ztrát. Nutno zdůraznit, že v rozsudku ve věci C-414/06 Soudní dvůr rozhodl, že: „Článek 43 ES nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odečíst od jejího základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy této stálé provozovny zdaňovány v posledně uvedeném členském státě, v němž uvedené ztráty mohou být zohledněny v rámci zdanění příjmu této stálé provozovny v budoucích zdaňovacích obdobích”.

Zdá se, že uvedená dodatečná podmínka – možnost odpočtu vzniklé ztráty v členském státě sídla stálé provozovny v dalších letech – má zásadní význam pro posouzení přípustnosti uplatňování omezení svobody usazování. Dle názoru Soudu to vede ke konečnému závěru, že likvidace zahraniční stálé provozovny společnosti mající za následek, že ztrátu nelze vyúčtovat v rámci daňového systému druhého členského státu EU, vyžaduje zjištění, že podle čl. 7 odst. 5 z.d.p.p.o. je společnost oprávněna v polském daňovém systému vyúčtovat ztrátu vzniklou stálé provozovně působící v jiném členském státě, kterou nelze vyúčtovat v tomto druhém státě.

## 5. Smlouva uzavřená mezi Polskem a Československem o zamezení dvojího zdanění v oboru dávek pozůstalostních

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění předmětným rozsahem zahrnují daně z příjmů a nejsou uplatňovány k zamezení dvojího zdanění ve vztahu k majetkovým daním. V případě Polska mezinárodní smlouvy týkající se zamezení dvojího zdanění v rozsahu majetkových daní, mezi které se řadí také dědická daň a darovací daň, nepatří mezi početné. Polsko ve 20. letech 20. století uzavřelo tři bilaterální smlouvy, a to s Československou republikou<sup>35</sup>, Rakouskou republikou<sup>36</sup> a Maďarským královstvím<sup>37</sup>, a dohodu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku fyzických osob podepsanou v Miškovci ze dne 27. května 1977<sup>38</sup>. V literatuře<sup>39</sup> se poukazuje na historický aspekt uzavírání těchto smluv, jelikož tyto smlouvy byly uzavřeny se státy bývalé rakousko-uherské monarchie v období, kdy byly upravovány otázky

<sup>35</sup> Smlouva mezi Polskou republikou a Československou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru dávek pozůstalostních podepsaná ve Varšavě dne 23. dubna 1925, Sb. z roku 1926 č. 13, pol. 78.

<sup>36</sup> Smlouva mezi Polskou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího pobírání dědické daně podepsaná ve Vídni dne 24. listopadu 1926, Sb. z roku 1928 č. 61, pol. 557.

<sup>37</sup> Smlouva mezi Polskou republikou a Maďarským královstvím za účelem zamezení dvojího zdanění pozůstalostí podepsaná ve Varšavě dne 12. května 1928, Sb. z roku 1931 č. 75, pol. 602.

<sup>38</sup> Sb. z roku 1979 č. 10, pol. 66.

<sup>39</sup> P. Czubik, *Umowy zawarte w latach 20. XX w. z Czechosłowacją, Austrią i Węgrami oraz wielostronne Porozumienie z Mişzkolca z 1977 r. jako wiążące Polskę podstawy traktatowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nieruchomości i ruchomego mienia spadkowego, Nieruchomości@ [Smlouvy uzavřené ve 20. letech 20. století s Československem, Rakouskem a Maďarskem, a mnohostranná dohoda z Mişkovic z roku 1977 jako smluvní základy závazné pro Polsko zamezující dvojímu zdanění nemovitěho a movitého majetku z pozůstalosti, Nemovitosti@] 2022, č. 3, s. 86 a následující.*

nástupnictví po monarchii Habsburků. Předmětem této právní úpravy byly otázky týkající se archivů, sezónní práce, právní pomoci a také daňové otázky včetně dědické daně.

Nejstarší z těchto smluv byla uzavřena s Československem a nadále zůstává v platnosti. Nástupci této smlouvy jsou Česká republika a Slovensko<sup>40</sup>. Smlouva s Československem zavádí odlišná pravidla dělby daňové pravomoci v rozsahu dědické daně z věci movitých a nemovitých. Podle čl. 1 odst. 1 smlouvy, zděděný nemovitý majetek spolu s příslušenstvím zanechaný občany obou smluvních států podléhá dědické dani pouze v tom státě, ve kterém se nachází. Pravidla zamezení dvojího zdanění v rozsahu movitého majetku byla upravena v čl. 2 smlouvy. Obecně movitý majetek podléhá zdanění ve státě, jehož občanem byl zůstavitel v okamžiku smrti. Pokud měl zůstavitel v okamžiku smrti bydliště ve druhém státě, movitý majetek je nutno zdanit v tomto druhém státě, ve kterém se nachází. Pokud měl zůstavitel v okamžiku smrti bydliště v obou státech, movitý majetek bude zdaněn dědickou daní ve státě, jehož občanem zůstavitel byl. Smlouva s Československem obsahuje mnoho moderních řešení, která jsou uplatňována v aktuálně uzavíraných smlouvách o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů, a která mají univerzální povahu v mezinárodních vztazích. Konkrétně se jedná o ustanovení týkající se použití smlouvy na dědické daně platné k datu uzavření smlouvy a také na veškeré daně, které se objevily namísto nich nebo se objeví v budoucnosti<sup>41</sup>, vzájemné pomoci smluvních států při stanovení základu daně a při doručování<sup>42</sup>, řešení pochybností při uplatňování nebo výkladu smlouvy<sup>43</sup>, platnosti smlouvy pro všechny pozůstalosti otevřené během její platnosti i v případě, kdyby byla vypovězena<sup>44</sup>.

Nutno podotknout, že smlouva s Československem nemá jen historickou hodnotu, a to především z hlediska nedostatku harmonizace daní na úrovni Evropské unie v oblasti dědických daní. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012 ze dne 4. července 2012 o příslušnosti, rozhodném právu, uznávání a výkonu rozhodnutí a přijímání a výkonu veřejných listin v dědických věcech a o vytvoření evropského dědického osvědčení<sup>45</sup> *expressis verbis* vylučuje daňové, celní a správní záležitosti. Otázky stanovení, výpočtu a placení dědických daní a jiných povinných poplatků veřejnoprávní povahy byly ponechány vnitrostátnímu právnímu řádu<sup>46</sup>.

Smlouva s Československem je uplatňována a jako příklad lze uvést individuální interpretaci předpisů daňového práva vydanou ředitelem Finančního úřadu Kraków–Podgórze z 25. května 2007<sup>47</sup>. Při vydání interpretace daňový orgán použil smlouvu s Československem v kontextu skutkového stavu předloženého žada-

<sup>40</sup> Tamtéž, s. 77 a následující.

<sup>41</sup> Čl. 5 Smlouvy s Československem.

<sup>42</sup> Čl. 6 Smlouvy s Československem.

<sup>43</sup> Čl. 8 Smlouvy s Československem.

<sup>44</sup> Čl. 9 odst. 2 Smlouvy s Československem.

<sup>45</sup> Úř. věst. EU L 201 z 27. července 2012, s. 107 (dále jen: nařízení).

<sup>46</sup> Čl. 1 odst. 1 nařízení, 10. důvod preambule nařízení.

<sup>47</sup> Interpretace č. PM/436–7/07, www.sip.mf.gov.pl (přístup: 5. ledna 2024).

telem. Ze skutkového stavu vyplývalo, že matka žadatele zemřela 31. května 2006 a v okamžiku smrti měla české státní občanství, trvale bydlela v Praze, neměla bydliště a neměla majetek v Polsku. Dědicem je žadatel mající polské občanství. Předmětem dědictví jsou peněžní prostředky. Podle polského práva<sup>48</sup> v případě nabytí majetku nacházejícího se v zahraničí je faktorem rozhodujícím o podléhání zákonu o dani z pozůstalosti a darů skutečnost, zda má nabyvatel polské státní občanství nebo zda má na území Polska místo trvalého pobytu. Nicméně daňový orgán za účelem zamezení dvojího zdanění správně použil smlouvu s Československem, a to čl. 2 odst. 1 písm. a/, podle kterého movitý majetek z pozůstalosti podléhá dědické dani v tom státu, jehož občanem byl zůstavitel v okamžiku smrti. V důsledku toho peněžní prostředky obdržené z titulu pozůstalosti po zemřelé matce mající české státní občanství podléhají zdanění v České republice, a nikoliv v Polsku.

## 6. Závěr

Na závěr lze konstatovat, že vztahy mezi Polskem a Českou republikou v oblasti mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je nutno posuzovat ve dvou rovínách. Pokud se jedná o daně z příjmů, Polsko uzavřelo novou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která se vztahuje na příjmy vzniklé po dni 1. ledna 2013. Česká republika je rovněž jedním ze států, se kterými Polsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z pozůstalosti z roku 1925 (Smlouva s Československem). Polsko a Česká republika tak mohou efektivně zamezovat dvojímu zdanění v rozsahu daní z příjmů a z pozůstalostí. O významné roli těchto smluv svědčí prezentovaná judikatura polských správních soudů. Polské správní soudy v kontextu smlouvy o zamezení dvojího zdanění v rozsahu daní z příjmů zkoumaly zákonnost individuálních interpretací předpisů daňového práva a daňových rozhodnutí ve věci zdanění licenčních poplatků, služeb nerezidentů, příjmů sportovců, důchodů, definice stálé provozovny, průmyslového zařízení a povinností plátců. Za opodstatněný je nutno uznat zaprvé postulát dosažení společné interpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi oběma smluvními státy (Polsko, Česká republika), a to s přihlédnutím k judikatuře polských a českých správních soudů. Jako druhý postulát lze uvést vzájemné informování mezi státy – stranami smlouvy o zamezení dvojího zdanění – o změnách v daňových předpisech a o rozhodnutích správních soudů.

## Bibliografie

Czubik P., *Umowy zawarte w latach 20. XX w. z Czechosłowacją, Austrią i Węgrami oraz wielostronne Porozumienie z Miszkolca z 1977 r. jako wiążące Polskę podstawy traktatowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nieruchomości i ruchomego mienia spadkowego*, „Nieruchomości@” [Smlouvy uzavřené ve 20. letech 20. století s Československem, Rakouskem a Maďarskem, a mnohostranná dohoda z Miškovce z roku 1977 jako smluvní základy závazné pro Polsko zamezující dvojímu zdanění nemovitého a movitého majetku z pozůstalosti, „Nemovitosti@”] 2022, č. 3

<sup>48</sup> Čl. 1 odst. 1 bod 1 a čl. 2 zákona ze dne 28. července 1983 o dani z pozůstalosti a darů (Sb. z roku 2004 č. 142, pol. 1514).

- Dumas A., *Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” [Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění, „Vědecké svazky správního soudnictví”] 2008, č. 6
- Gaj R., Kamiński M., *Nowa polsko-czeska umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” [Nová polsko-česká smlouva o zamezení dvojího zdanění, „Daňový přehled”] 2012, č. 11
- Jamrózy M., *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w zakresie należności licencyjnych* [Vymezení daňové jurisdikce v rozsahu licenčních poplatků] LEX/el.
- Lymer A., Hasseldine J., *The international taxation system*, Boston 2002
- Morawski W., *Wykorzystanie Komentarza OECD w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w orzecznictwie sądów w Republice Czeskiej*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” [Využití Komentáře OECD v procesu výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění v judikatuře soudů v České republice, „Vědecké svazky správního soudnictví”] 2022, č. 4

## Summary

of the article: **Double taxation agreements concluded between Poland and the Czech Republic in the case-law of Polish administrative courts**

The article is an analysis of the validity and application of double taxation treaties on income taxes and inheritance taxes connecting Poland and the Czech Republic. The subject of the article in terms of the application of the agreements is the analysis of the case law of the Supreme Administrative Court of Poland and the Voivodship Administrative Courts. The analysis of the jurisprudence focuses on the issues of taxation of royalties, services of non-residents, income of athletes, pensions, definitions of: plant, industrial equipment and obligations of payers.

**Keywords:** double taxation, double taxation treaty, personal income tax, corporate income tax, inheritance tax, OECD Model Agreement, Commentary to the OECD Model Agreement, administrative courts

*Mgr. Ing. Lenka Bursíková*

[Soudkyně a místopředsedkyně Krajského soudu v Praze pro úsek správního soudnictví;

OID: <https://orcid.org/0009-0000-0108-3301>]

## **Aktuální judikatura SDEU v oblasti DPH v praxi českých správních soudů**

**Shrnutí příspěvku:** Příspěvek se na základě rozboru aktuální judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) a českých správních soudů zabývá otázkou prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) a možností aplikace těchto judikatorních závěrů na problematiku osvobození od daně při dodání zboží (služby) do jiného členského státu. Příspěvek také poukazuje na některé problematické aspekty související s důkazním břemenem daňového subjektu při prokazování naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu a zabývá se otázkou povinnosti správce daně provést mezinárodní dožádání.

**Klíčová slova:** DPH, nárok na odpočet, hmotněprávní podmínky, osvobození od daně

### **1. Úvod**

**D**aň z přidané hodnoty (DPH) je daní harmonizovanou na úrovni Evropské unie. Harmonizace DPH je jedním ze základních pilířů umožňujícím volný pohyb zboží a služeb v rámci Evropské unie. Jak vyplývá z čl. 4 preambule směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>1</sup>, „dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství“. Společný systém DPH by měl vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce<sup>2</sup>. Právě zásada neutrality DPH je jedním ze stěžejních principů společného systému DPH.

Zásada neutrality DPH je popsána hned v prvním článku směrnice o DPH: „Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle

<sup>1</sup> Dále jen: směrnice o DPH.

<sup>2</sup> Viz čl. 7 preambule směrnice o DPH.

sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně”.

Nedílnou součástí mechanismu DPH související se zásadou neutrality je nárok na odpočet<sup>3</sup>, a tudíž i na vrácení zaplacené daně, který nelze v zásadě omezit<sup>4</sup>. Tento nárok se uplatňuje přímo ohledně všech daní, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu<sup>5</sup>. Podle čl. 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Pro jeho uplatnění je obecně nutno prokázat splnění formálních a hmotněprávních podmínek.

Pokud jde o formální podmínky nároku na odpočet, z čl. 178 písm. a/ směrnice o DPH vyplývá, že uplatnění tohoto nároku je podmíněno držením faktury vystavené v souladu s článkem 226 této směrnice<sup>6</sup>. Podle čl. 226 bodu 3 uvedené směrnice musí faktura uvádět zejména identifikační číslo pro DPH, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu.

Hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik tohoto nároku jsou uvedeny v čl. 168 písm. a/ této směrnice. Proto aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice, a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani<sup>7</sup>.

Zásada neutrality DPH vyžaduje přiznání odpočtu DPH na vstupu, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům<sup>8</sup>.

A právě otázkou naplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH se zabývá tento příspěvek. Jeho předmětem je judikatura SDEU týkající se prokázání konkrétního dodavatele jako jedné z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH a její aplikace českými správními soudy. Dále se příspěvek (na podkladu relevantní evropské a vnitrostátní judikatury) věnuje otázce, zda je možno tuto judikaturu vztáhnout i na problematiku osvobození od daně při dodání zboží (služby) do jiného členského státu a některými souvisejícími dílčími otázkami týkajícími se prokazování naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně.

<sup>3</sup> Viz např. rozsudek SDEU z 11. února 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 23 a zde citovaná judikatura.

<sup>4</sup> Výjimkou jsou případy, kdy osoba povinná k dani uplatňuje nárok na odpočet daně podvodným nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudek SDEU z 21. června 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373).

<sup>5</sup> Rozsudek SDEU z 18. listopadu 2020, *Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury)*, C-371/19, EU:C:2020:936, bod 79 a citovaná judikatura.

<sup>6</sup> V tomto smyslu viz rozsudky: z 1. března 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, bod 41, a z 22. října 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 29.

<sup>7</sup> Viz rozsudek *PPUH Stehcamp*, bod 28 a tam citovanou judikaturu.

<sup>8</sup> Rozsudky z 21. října 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, bod 43.

## 2. Prokázání konkrétního dodavatele jako hmotněprávní podmínka pro přiznání nároku na odpočet DPH

Judikatura NSS dlouhodobě vycházela z předpokladu, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH<sup>9</sup>. Například v rozsudku z 21. května 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb NSS uzavřel, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento »poskytovatel« totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání. Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu”.

V rozsudku z 2. srpna 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar*, však NSS dospěl k závěru, že „i v případech, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět”. Tímto názorem tak fakticky došlo k vyřazení podmínky prokázání konkrétního dodavatele z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.

Věc byla proto předložena rozšířenému senátu NSS, který dospěl k závěru, že si není jist, jakým způsobem má vykládat dosavadní judikaturu SDEU týkající se nároku na odpočet DPH, pokud není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Proto SDEU usnesením z 11. března 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, položil následující předběžné otázky: 1. „Je v souladu se směrnicí o DPH, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?”.

## 3. Rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*

Předběžnou otázku rozšířeného senátu NSS zodpověděl SDEU v rozsudku z 9. prosince 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20 (EU:C:2021:989). V něm připomněl, že pokud jde o hmotněprávní podmínky, z čl. 168 písm. a/ směrnice o DPH vyplývá, že k tomu, aby dotyčné osobě uvedený nárok mohl vzniknout, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani” ve smyslu této směrnice. Dále je třeba, aby na vstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby toto zboží nebo tyto služby byly na

<sup>9</sup> Například rozsudky z 3. srpna 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, z 16. března 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, z 21. prosince 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, či z 20. července 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39.

výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění. Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet DPH, které jsou postaveny na roveň podmínkám formální povahy, čl. 178 písm. a/ uvedené směrnice stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238 až 240<sup>10</sup>.

Z toho vyplývá, že uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je *formální podmínkou* uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu jednou z *hmotněprávních podmínek* tohoto nároku. SDEU dále připomněl, že základní zásadou společného systému DPH je nárok na odpočet daně, který nemůže být v zásadě omezen. Jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní podmínky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit.

Avšak může tomu být jinak, jestliže porušení formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních požadavků. Pokud na faktuře *není uveden skutečný dodavatel* a tato skutečnost *znamenává jeho identifikaci*, a tedy prokázání, že je osobou povinnou k dani, což je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, *lze tento nárok odmítnout*. Správce daně v takovém případě ale musí zohlednit i *další informace* poskytnuté daňovým subjektem a nespokojit se pouze se samotnou fakturou.

Důkazní břemeno stran prokázání hmotněprávních podmínek leží na daňovém subjektu, který musí mj. prokázat, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani. Tento pojem směrnice o DPH definuje široce – takové postavení může vyplývat *z okolností daného případu*. Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality.

#### **4. Aplikace rozsudku *Kemwater* při prokazování splnění podmínek pro osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání?**

Ponechejme nyní stranou, jak k aplikaci rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* přistoupily správní soudy v případech týkajících se (ne)přiznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání konkrétního dodavatele. Záhy po rozhodnutí SDEU totiž v judikatuře vyvstala další otázka, a to, zda lze shora citované závěry aplikovat též na osvobození od daně při intrakomunitárním dodání ve smyslu § 64 českého

<sup>10</sup> Rozsudek SDEU z 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a zde citovaná judikatura.

zákonu o DPH<sup>11</sup>, resp. čl. 138 směrnice o DPH, v tom smyslu, zda je pro přiznání takového osvobození nutno identifikovat konkrétního odběratele v jiném členském státu (tedy zda je taková identifikace jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození od daně). Podle poslední citované ustanovení směrnice o DPH „členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem, nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží”.

Brzy po vydání rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* dospěl NSS v rozsudku z 4. února 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, *VYMĚTALÍK–INPOS s.r.o.*, k závěru, že i v případě posuzování nároku na osvobození od daně je třeba zohlednit závěry citovaného rozsudku SDEU. Podle NSS není možno nárok na osvobození od daně odepřít, bylo-li ze skutkových okolností případu zřejmé, že daňový subjekt zboží dodal do jiného členského státu EU, a to i v situaci, kdy neprokázal jeho doručení deklarovaným odběratelům. V daném případě šlo o dodávky řepkového oleje v hmotnosti přesahující desítky tun z České republiky do Polska, kde byly stočeny z cisteren dopravce jiným odběratelům než deklarovaným v daňových přiznáních. Podle NSS si lze za těchto okolností jen stěží představit, že by skuteční odběratelé řepkového oleje nebyli plátcí DPH.

Na tento rozsudek navázaly některé krajské správní soudy, např. Krajský soud v Praze v rozsudku z 9. května 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, v němž konstatoval, že judikatura SDEU ve vztahu k osvobození od DPH (např. rozsudek z 20. října 2016, C-24/15, *Plöckl*, EU:C:2016:791) je založena na obdobných základních principech jako nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. V rozsudku z 20. července 2022, č. j. 59 Af 3/2021-33, pak Krajský soud v Praze vyslovil, že ze směrnice o DPH nevyplývá oprávnění vnitrostátního zákonodávce a potažmo soudu stanovit povinnost prokázat konkrétního odběratele za účelem přiznání nároku na osvobození intrakomunitárního dodání od DPH.

Je ovšem nutné zdůraznit, že rozhodovací praxe NSS v tomto směru není jednotná. Například v rozsudku z 24. února 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59, *Steris*, NSS zdůraznil, že pro přiznání nároku na osvobození od DPH je nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován. V rozsudku z 25. května 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-63, pak NSS výslovně uvedl, že rozsudek SDEU *Kemwater* se intrakomunitárního dodání zboží netýká a nadále platí, že dodavatel musí prokázat, že jeho odběratel v zahraničí je „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková”.

Tento judikatorní rozkol vyústil v to, že NSS usnesením z 26. října 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, *B2 Energy*, předložil SDEU předběžnou otázku: „Musí být čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vykládán v intencích rozsudku *Kemwater* v tom smyslu, že uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že do-

<sup>11</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

davatel zboží byl účasten podvodu na DPH, jestliže dodavatel neprokázal dodání zboží konkrétnímu příjemci v jiném členském státě EU v postavení osoby povinné k dani uvedenému na daňových dokladech, ačkoli s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU toto postavení měl? ”.

Řízení o předběžné otázce je u SDEU vedeno pod číslem C-676/22 a ve věci dosud nebylo nerozhodnuto (dne 4. října 2023 proběhlo jednání)<sup>12</sup>. Domnívám se, že jisté vodítko, jak se SDEU k položené otázce postaví, lze nalézt v rozsudku z 2. března 2023, C-664/21, *Nec Plus Ultra Cosmetics Ag* (EU:C:2023:142), který se sice věcně týkal otázky koncentrace daňového řízení (okamžiku, ke kterému může daňový subjekt předkládat důkazy k prokázání naplnění podmínek pro nárok na osvobození od DPH). Nelze si však nepovšimnout, že SDEU v tomto rozsudku vztáhl v zásadě veškeré principy týkající se nároku na odpočet a zásady neutrality (viz body 22–24 rozsudku) též na „*pravidla určující plnění podléhající DPH a konkrétně pravidla týkající se osvobození takových plnění od daně, jako jsou ta uvedená v čl. 131 a 138 odst. 1 směrnice o DPH, týkající se osvobození dodávek uvnitř Společenství*”. Na základě těchto závěrů tedy lze očekávat, že i ve vztahu k předběžné otázce položené NSS ve věci *B2 Energy* učiní závěr, podle kterého je nutno při posuzování naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice od DPH ctít zásadu neutrality DPH s tím, že porušení formální podmínky spočívající v uvedení skutečného odběratele (osoby povinné k dani) na faktuře povede k nepřiznání osvobození od daně pouze tehdy, znemožní-li takové porušení formální podmínky jednoznačně určit, že byly naplněny hmotněprávní podmínky pro osvobození.

V této souvislosti je však třeba připomenout, že hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet a osvobození od daně jsou konstruovány odlišně a jakékoli přenášení pravidel z jednoho institutu na druhý je s ohledem na tuto odlišnost nutno provádět velmi citlivě. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura SDEU i NSS<sup>13</sup>. Aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem, z něhož vzchází nárok na osvobození od daně s nárokem na odpočet, je intrakomunitární operace ohledně fyzického převodu (pohybu) zboží nebo služeb z jednoho členského státu do jiného členského státu, nikoliv tedy operace mezi několika članky

<sup>12</sup> Soudní dvůr EU na tuto otázku odpověděl v rozsudku z 29. února 2024, C-676/22, *B2 Energy s.r.o.*, EU:C:2024:186 (pozn. red.).

<sup>13</sup> Například rozsudky NSS z: 4. dubna 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, z 14. srpna 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, z 25. listopadu 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, z 30. července 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, a dále rozsudky SDEU z 6. dubna 2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*, EU:C:2006:232, z 16. prosince 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*, EU:C:2010:786, z 27. září 2012, C-587/10, *VSTR*, EU:C:2012:592, či z 27. září 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další*, EU:C:2007:548.

tohoto vztahu, neboť případný obchodní vztah mezi dalšími články řetězce na území jednoho (odběratelského) členského státu již neodráží intrakomunitární převod zboží, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy. Z uvedených důvodů není osvobození od DPH s nárokem na odpočet vázáno tolik na dodání zboží do jiného členského státu, ale také závisí na způsobu dodání plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou osobou, neboť zdanitelné plnění je vždy dáno určitou hodnotou plnění v obchodním vztahu mezi jednotlivými dodavateli dle vystavených dokladů, od něhož se odvíjí i daňová povinnost. I v případě, že by SDEU připustil, že není nutno, aby zboží či službu odebrala osoba uvedená jako odběratel na faktuře, bude třeba, aby soudy neodhlížely při zkoumání okolností, které by mohly vést k závěru o tom, že zboží v jiném členském státu odebrala osoba povinná k dani, od dalších definičních znaků intrakomunitárního dodání, které je nutno pro přiznání osvobození také prokázat.

## 5. Právo na provedení mezinárodního dožádání?

Ať již zaujme SDEU jakýkoli přístup ke shora předestřené otázce, v případě intrakomunitárních dodání, u nichž v průběhu daňového řízení dojde k pochybnostem ohledně naplnění hmotněprávních podmínek (zejména identifikace skutečného odběratele), často nastává na straně daňových subjektů, které tíž důkazní břemeno k jejich prokázání<sup>14</sup>, důkazní nouze, neboť samy nejsou schopny skutečný průběh transakce v jiném členském státu sledovat, a tedy i prokázat. Za této situace se často u správce daně dovolávají toho, aby prostřednictvím mezinárodního dožádání<sup>15</sup> byla objasněna role jednotlivých subjektů zapojených do určité transakce. České daňové orgány však žádosti o provedení mezinárodního dožádání zamítají s poukazem na rozsudek SDEU z 20. června 2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, že takovou povinnost nemají a nepřípustně by tím nahrazovaly důkazní povinnost daňových subjektů. SDEU v tomto rozsudku konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určené podle nařízení č. 904/2010“<sup>16</sup>. I judikatura NSS k této otázce dosud zaujímal poměrně striktní postoj, podle nějž se daňový subjekt zpravidla nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Viz § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>15</sup> Podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

<sup>16</sup> Viz také rozsudek z 27. září 2007, C-184/05, *Twoh International*, EU:C:2007:550.

<sup>17</sup> Viz rozsudek NSS z 4. dubna 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45.

Na druhou stranu, je třeba připustit, že SDEU tuto otázku (povinnosti správce daně provést mezinárodní dožádání) poměřoval z pohledu unijního práva, přičemž vnitrostátní právní úprava (včetně ústavního pořádku) může povinnost uložit. Je třeba také připomenout, že správce daně je v zásadě povinen vyhovět důkaznímu návrhu, týká-li se relevantní skutečnosti, může-li k ní mít vypovídací hodnotu, není-li již daná skutečnost prokázána v souladu s tvrzením daňového subjektu jiným způsobem, nejde-li o důkaz nezákonně pořízený a nejde-li o zjevnou obstrukci. Daňový subjekt nemá žádné právní či jiné prostředky k tomu, aby „donutil” osoby, jež mají v dispozici potřebné údaje či listiny, aby mu informace týkající se nakládání se zbožím sdělily či poskytly jakékoliv listinné podklady zachycující nakládání se zbožím. Některé soudy proto dospěly k závěru, že za takové situace má správce daně povinnost návrhu na provedení mezinárodního dožádání vyhovět<sup>18</sup>. Bude zajímavé sledovat, jak se bude vnitrostátní judikatura k této otázce nadále vyvíjet.

## Summary

of the article: **Current case-law of the CJEU in the area of VAT in the practice of Czech administrative courts**

Based on the analysis of the current case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) and Czech administrative courts, the paper deals with the issue of proving the substantive conditions for the right to deduct value added tax (VAT) and the possibility of applying these case law conclusions to the issue of tax exemption for the supply of goods (services) to another Member State. The paper also points out some problematic aspects related to the burden of proof of the tax subject in proving the fulfilment of the substantive conditions for tax exemption for supplies to another Member State and addresses the issue of the tax authority's obligation to make an international request.

**Keywords:** VAT, right of deduction, substantive conditions, exemption from VAT

---

<sup>18</sup> Viz rozsudky Krajského soudu v Praze z 20. července 2022, č. j. 59 Af 3/2021-33, či z 1. března 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97.

## Małgorzata Niezgodka-Medek

[Soudkyně Nejvyššího správního soudu Polska;

OID: <https://orcid.org/0000-0003-3909-3278>]

### Daň z přidané hodnoty (DPH) jako evropská daň

**Shrnutí příspěvku:** Cílem tohoto příspěvku je prezentovat, jakým způsobem se v judikатурní praxi Finanční komory NSA odráží evropská povaha daně z přidané hodnoty (DPH). V textu byl představen aktuální stav spolupráce mezi NSA a SDEU probíhající prostřednictvím předběžných otázek v těch oblastech právní úpravy, které v současné době působí největší potíže v oblasti výkladu a uplatňování předpisů o DPH. Patří mezi ně věci související s kontrolou judikatury soudů prvního stupně týkající se daňových podvodů, a to včetně těch přeshraniční a karuselové povahy, zejména z hlediska situace osob povinných k dani, odkazujících na řádnou péči při provozování ekonomické činnosti (tzv. dobrou víru). Druhou skupinu případů vyvolávajících potíže v rozhodování, vyžadujících výklad unijního práva, jsou případy související s daňovým vypořádáním územně samosprávných celků, a to především obcí. Při provozování různorodé činnosti vystupují ve dvojí roli – orgánu veřejné moci a subjektu provozujícího ekonomickou činnost. Na těchto příkladech bylo představeno, jaký vliv má judikatura SDEU na výklad vnitrostátního práva, v rámci něhož správní soudy, a po nich i daňové orgány, upouštějí od doslovného výkladu předpisů a nahrazují jej účelově-funkcionálním výkladem respektujícím harmonizovanou povahu DPH.

**Klíčová slova:** DPH, předběžné otázky, SDEU, daňové podvody, řádná péče, obec jako plátce DPH

**J**udikatura Nejvyššího správního soudu Polské republiky v oblasti daně z přidané hodnoty je dobrou ilustrací spolupráce mezi jedním z nejvyšších vnitrostátních soudů členského státu Evropské Unie a Soudním dvorem Evropské Unie<sup>1</sup>. Odráží praxi fungování společného systému DPH. Pro vytvoření tohoto systému měla zlomový význam šestá směrnice<sup>2</sup>, která byla v platnosti ke dni vstupu Polské republiky do Evropského společenství 1. května 2004. Tato směrnice byla základem pro zpracování aktuálně platného zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty<sup>3</sup>, který nahradil předchozí právní úpravu – zákon ze dne 8. ledna 1993 o dani z přidané hodnoty a o spotřební dani<sup>4</sup>. Je třeba poznamenat, že předchozí zákon sice nebyl formálně harmonizován s evropským právem, ale při tvorbě daně z přidané hodnoty již byl ve značné míře využíván

<sup>1</sup> Více na toto téma: R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług [Proevropský výklad Nejvyššího správního soudu v oblasti předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty]*, Varšava 2021.

<sup>2</sup> Šestá směrnice Rady EU ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EEC).

<sup>3</sup> Sb. z roku 2023 pol. 1570.

<sup>4</sup> Sb. č. 11, pol. 50, v platném znění.

model evropského společenství. Přestavba daňového systému provedená na počátku 90. let minulého století byla součástí systémové transformace, která měla být završena vstupem Polské republiky do Evropského společenství. Za tohoto stavu věci, vstoupení nové právní úpravy v platnost spolu se získáním členství v Evropské unii, nepůsobilo prudké změny v oblasti DPH ve vnitrostátním daňovém systému. Nezbytná však byla nová interpretace řady právních řešení, zakotvených v zákoně v kontextu práva společenství interpretovaného Evropským soudním dvorem.

V současné době je základním aktem unijního práva týkajícím se DPH směrnice 112 platná od 1. ledna 2007<sup>5</sup>. Neobsahuje významné věcné rozdíly oproti předpisům obsaženým v šesté směrnici, díky čemuž lze použít judikaturu vzniklou na základě této směrnice.

Okolnost, že unijní systém DPH byl v základních obrysech znám polské legislativě a také daňové správě a správním soudům, v jisté míře zmírnila těžkosti spojené s jeho zavedením. Odrazem těchto těžkostí je počet daňových řízení v rozsahu této daně, které byly předmětem soudního přezkumu, a ve kterých se od 1. května 2004 NSA obracel s předběžnými otázkami na Soudní dvůr Evropské unie (dříve Evropský soudní dvůr).

Současně je nutno podotknout, že daňová řízení projednávaná Finanční komorou NSA<sup>6</sup> představují již léta cca 35% případů přicházejících k tomuto soudu, přičemž dominují zde řízení v oblasti DPH.

Do konce května 2023 Nejvyšší správní soud vydal 70 usnesení o položení předběžné otázky u SDEU. Z toho 59 usnesení bylo přijato v rámci projednávání věcí na I. oddělení Finanční komory NSA, která se zabývá případy v oblasti DPH. Je nutno zdůraznit, že soudci rozhodující v těchto věcech nemají problém s tím, aby se v tomto režimu obrátili na SDEU. Přistupují k tomu jako k běžné cestě k získání správného výkladu předpisů harmonizované povahy. Dokonce si lze povšimnout, že v současné době, při objevujících se pochybnostech, které se vyskytují především v odlišné judikatuře soudů prvního stupně, raději volí cestu položit otázku SDEU, nežli riskovat chybný výklad, k čemuž již několikrát došlo (např. při uznání komplexního plnění v rozsahu leasingu – pojišťovnické služby jako předmětu tohoto leasingu, které podle rozsudku SDEU ze 17. ledna 2013, ve věci C-224/11, BGŽ Leasing sp. z o.o., musí být zvláštním plněním, na které se vztahuje osvobození od daně). Důsledkem aplikace výkladu, který je v rozporu s unijním právem, může totiž být nutnost obnovy řízení před NSA.

Poprvé Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku na základě usnesení z 31. července 2007, č. j. I FSK 1062/06. Problém, který Soudní dvůr rozhodl rozsudkem z 15. ledna 2009, C-502/07, se týkal práva členského státu na zavedení do-

<sup>5</sup> Směrnice 2006/112/ES Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. EU série L z roku 2006 č. 347/1).

<sup>6</sup> Podrobné statistické údaje týkající se počtu případů přicházejících na NSA a vojvodské správní soudy obsahují každoroční informace o činnosti správních soudů a jsou dostupné na webových stránkách NSA.

datečného daňového závazku jako správní sankce za porušení povinností v rozsahu vyúčtování této daně s ohledem na výklad čl. 33 šesté směrnice<sup>7</sup>.

Nejvíce předběžných otázek v oblasti daně z přidané hodnoty se týkalo otázek spojených s:

- statutem plátce DPH, především v souvislosti s působností územních samosprávných celků,
- okamžikem vzniku daňové povinnosti,
- rozsahem osvobození od daně z přidané hodnoty,
- realizací zásady neutrality této daně prostřednictvím ochrany nároku na odpočet u daňového subjektu účastníčného se daňového podvodu s ohledem na řádnou péči a dobrou víru v provozování ekonomické činnosti.

V aktuální judikатурní praxi NSA týkající se DPH je základním problémem projednávání spisově obsáhlých a v souvislosti s tím i časově náročných řízení souvisejících s daňovými podvody a zneužitím nároku na odpočet daně na vstupu, ke kterým přispívá konstrukce této daně. Jelikož NSA jako správní soud druhého stupně, přezkoumávající rozhodnutí vojvodských (krajských) správních soudů jedná s několikaletým odstupem od doby, ve které došlo k událostem generujícím daňové povinnosti, v současné době jsou nadále projednávány ještě daňové věci z období 2010–2015. V tehdejší době se v rámci vypořádání DPH často vyskytovaly tzv. karuselové podvody mající přeshraniční povahu, kdy velmi často byly využívány subjekty registrované jako plátcí DPH v České republice nebo na Slovensku. Judikatura SDEU v takových případech chrání zásadu neutrality DPH pro podnikatele, který se takové trestné činnosti zúčastnil náhodně a nevědomě. Nepřipouští, aby takový podnikatel byl zbaven nároku na odpočet daně na vstupu, pokud v rámci svého podnikání projevil řádnou péči (dobrou víru), což by měl prozkoumat správní soud, a ještě před ním daňové orgány.

Příkladem takových rozhodnutí SDEU vydaných jako odpověď na předběžnou otázku NSA je rozsudek z 22. října 2015 ve věci C-277/14<sup>8</sup>. V tomto rozsudku SDEU konstatoval: „Ustanovení [šesté směrnice] musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné

<sup>7</sup> První předběžná otázka polského správního soudu byla Soudnímu dvoru položena na základě usnesení Vojvodského správního soudu ve Varšavě ze dne 22. května 2005, č. j. III SA/Wa 679/0542. V odpovědi na tuto otázku také bylo vydáno první rozhodnutí Soudního dvora v polské věci založené na tehdejší čl. 234 Smlouvy o založení Evropského společenství – rozsudek Soudního dvora z 18. ledna 2007, C-313/05, ve věci *Brzeziński*, týkající se spotřební daně z dovážených ojetých automobilů v souvislosti s jejich první registrací v Polsku.

<sup>8</sup> Rozsudek SDEU ze dne 22. října 2015, C-277/14, PPUH *Stehcemp spółka jawna Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek proti řediteli Finanční správy v Lodži*, C:2015:719; viz rovněž: M. Szubiakowski, *Faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący a prawo do odliczenia podatku VAT [Faktura vystavená neexistujícím subjektem a právo na odpočet DPH]*, „Glosa“ 2016, č. 2, s. 103–107.

k dani požadováno provést ověření, která jí nepříslušejí, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.”

Jinak řečeno, nikoliv osoba povinná k dani, ale státní rozpočet by měl nést důsledky zapletení poctivého podnikatele do podvodu, pokud dotyčný řádně splnil své povinnosti. Současně je nutno podotknout, že tento přístup SDEU byl v počátečním období po vstupu do Evropské unie výzvou jak pro správní soudy, tak pro orgány finanční správy. Zaprvé vyžadovalo to interpretaci ustanovení zákona z 11. března 2004 v souladu s touto linií komunitární judikatury, kdy předmětný zákon tuto otázku přímo neupravoval. Zadruhé, s ohledem na zcela odlišný pohled na problematiku důsledků nevědomé nebo nezaviněné účasti osoby povinné k dani na daňovém podvodu oproti dřívějšímu přístupu k této otázce v polské judikatuře. Do roku 2004 ve věcech tohoto druhu osoba povinná k dani, jejíž obchodní protistrany nevypořádaly daň z přidané hodnoty, ztrácela nárok na odpočet daně na vstupu a náhrady škody vzniklé v důsledku toho se mohla domáhat od nepoctivých obchodních protistran v občanskoprávním řízení. Tato škoda nebyla kompenzována z prostředků pocházejících z rozpočtu, tak jak je tomu nyní s ohledem na zásadu neutrality. Upuštění od takového přístupu k této otázce nebylo jednoduché rovněž proto, že jak daňové orgány, tak i správní soudy nebyly dříve připraveny na posouzení řádné péče při provozování ekonomické činnosti, kterou SDEU podmínil nejen zachování nároku na odpočet daně na vstupu, ale také jiná řešení výhodná pro osobu povinnou k dani v rozsahu vypořádání této daně.

V polském daňovém právu včetně zákona z 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty daňová povinnost s několika málo výjimkami vzniká ze zákona ke dni vzniku události specifikované v předpisech. Předpisy nestanoví, že by se při určování daňového závazku mělo přihlížet k subjektivnímu postoji účastníků právního vztahu, se kterým je spojena daň. Nutno zdůraznit, že v současné době se při aplikování vnitrostátních předpisů upouští od jejich doslovného výkladu, který v případech popsanych v těchto předpisech vylučuje nárok na snížení daně na výstupu a vrácení rozdílu v dani nebo vrácení daně na vstupu<sup>9</sup>, a namísto toho je aplikován účelově-funkcionální výklad těchto předpisů upravující jejich znění podle stanoviska vyplývajícího z judikatury SDEU založené na principech této daně. Současně je nutno podotknout, že aktuálně je nutnost prounijního výkladu neupravených daňových předpisů samozřejmá nejen pro správní soudy, ale také pro orgány finanční správy.

A dále byla od 15. července 2016 do zákona ze dne 11. března 2003 o dani z přidané hodnoty zavedena také autonomní definice zneužití práva vyvozená z judikatury SDEU<sup>10</sup>, která je jedním z nástrojů majících zabránit využití konstrukce DPH k daňovým podvodům.

<sup>9</sup> Např. v čl. 88 odst. 3a bod 4 písm. a/ zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty, kdy vystavené faktury nebo jim odpovídající dokumenty dokládají činnosti, které ve skutečnosti nebyly provedeny jejich vystavitelem, ale jiným subjektem, o čemž nevěděla a nemohla vědět druhá strana této činnosti – odběratel faktury.

<sup>10</sup> Podle čl. 5 odst. 4 a 5 zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty: „4. V případě zneužití práva uskutečněná plnění uvedená v odst. 1 (tj. plnění podléhající této dani – poznámka au-

Neznamená to však, že tímto způsobem se zcela podařilo eliminovat problémy vznikající v souvislosti s nesprávně nebo nepřesně provedenou implementací unijního práva. Spíše lze zaznamenat, že proces zjišťování pochybení má v tomto rozsahu kontinuální povahu.

Příkladem z nejnovější judikatury SDEU v této oblasti, inspirovaným předběžnou otázkou NSA, je rozsudek z 25. května 2023 ve věci C-114/22. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr konstatoval, že „Článek 167, čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/ a čl. 273 [směrnice 112], ve světle zásad daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu pouze z toho důvodu, že zdanitelné hospodářské plnění je považováno za fiktivní a na základě ustanovení vnitrostátního občanského práva je neplatné, aniž je nezbytné prokázat, že jsou naplněny skutečnosti umožňující kvalifikovat z hlediska unijního práva toto plnění jako fiktivní plnění, nebo v případě, že uvedené plnění bylo skutečně provedeno, že je výsledkem úniku na DPH nebo zneužití práva.“ Toto rozhodnutí se týká ustanovení zákona ze dne 11. března 2003 o dani z přidané hodnoty<sup>11</sup>, které právo na odpočet spojovalo s instituty vnitrostátního občanského práva, což Soudní dvůr uznal za nepřípustné s ohledem na harmonizovanou povahu daně z přidané hodnoty.

Další otázkou, která od vstupu Polské republiky do EU vyvolává těžkosti v judikatuře spojené s DPH, je postavení územních samosprávných celků, a to především těch nejnižšího stupně – obcí, jako plátců DPH, a způsob vypořádání obcí v rozsahu této daně. Zdrojem problémů v této oblasti je dvojitá role územní samosprávy jako orgánů veřejné moci a subjektů provozujících v určitém rozsahu ekonomickou činnost. K řešení problémů vznikajících v tomto rozsahu nepřispívá také neprecizní implementace unijních předpisů do vnitrostátního právního řádu. Ve světle zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty je nejasné, za jakých situací tyto celky jednají jako plátců DPH, a v důsledku, které jejich činnosti podléhají této dani. Pochybnosti budí rovněž to, v jakém rozsahu tyto celky mají nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, a to především při výkonu činností míšené povahy, které souvisejí jak s jejich činností jako orgánů veřejné moci, tak i s ekonomickou činností provozovanou v určité míře.

Ustanovení polského zákona čl. 15 odst. 6 stanoví: „Osobou povinnou k dani nejsou orgány veřejné moci a úřady, které tyto orgány obsluhují, pokud jde o plnění úkolů uložených zvláštními právními předpisy, pro jejichž plnění byly zřízeny, s vý-

tora) vyvolávají pouze takové daňové účinky, jaké by nastaly v případě obnovení situace, která by existovala bez plnění, jež byla zneužitím práva. 5. Zneužitím práva se rozumí uskutečnění plnění uvedených v odst. 1 v rámci transakce, jejímž účelem navzdory splnění formálních podmínek stanovených v ustanoveních zákona bylo v podstatě dosažení daňového prospěchu, jehož přiznání by bylo v rozporu s účelem těchto ustanovení.“

<sup>11</sup> Čl. 88 odst. 3a bod 4 písm. c/ zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty, podle kterého základem pro snížení daně na výstupu a vrácení rozdílů daně nebo vrácení daně zaplacené na vstupu nejsou faktury a celní doklady v případě, že vystavené faktury, opravné faktury nebo celní doklady potvrzují plnění, na která se použije čl. 58 (neplatnost plnění) a 83 (zdánlivost prohlášení vůle) občanského zákoníku – v části týkající se těchto plnění.

jimkou činností vykonávaných na základě uzavřených občanskoprávních smluv". Tato právní úprava zcela neodpovídá znění čl. 13 směrnice 112, podle kterého „Státní, regionální a lokální orgány moci a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby. Avšak uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Veřejnoprávní subjekty se za všech okolností považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře.“<sup>12</sup>

Jednoduché srovnání těchto předpisů ukazuje, že státní zákonodárce zjednodušil a zkreslil normu unijního práva tím, že zavedl kritérium, které kvalifikuje činnost daného veřejného subjektu jako plátce DPH, a to s odkazem na činnosti vykonávané na základě občanskoprávních smluv. Aplikace čl. 15 odst. 6 zákona ze dne 11. března 2004 proto vyžaduje, aby byl při výkladu tohoto ustanovení doplněn o závěry vyplývající z interpretace článku 13 směrnice 112, jak ho interpretoval SDEU.

Nejnovější příklady takové judikatury inspirované předběžnými otázkami NSA se týkají realizace, na úrovni obcí, programů spolufinancovaných z fondů EU, které se týkají odstraňování azbestu z nemovitostí obyvatel<sup>13</sup> a instalace systémů obnovitelných zdrojů energie na nemovitostech obyvatel<sup>14</sup>.

V prvním případě se pochybnosti o tom, zda obec vystupuje jako plátce DPH poskytující služby občanům, týkaly zadání služeb podnikatelskému subjektu v rozsahu odstraňování azbestu a sběru předmětů a odpadu obsahujících azbest ve prospěch jejích obyvatel vlastních nemovitostí, kteří projevíli takový zájem; přičemž tyto služby byly financovány z veřejných prostředků, jejich účelem nebylo získávání pravidelného příjmu a nebyly spojeny s výběrem jakýchkoliv poplatků od těchto obyvatel.

SDEU v rozsudku ve věci C-616/21 dospěl k závěru, že „Článek 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1 a čl. 13 odst. 1 [směrnice 112] musí být vykládány v tom smyslu, že skutečnost, že obec pověří určitý podnik uskutečněním plnění spočívajících v odstranění azbestu a ve sběru výrobků a odpadů obsahujících azbest z budov vlastněných jejími obyvateli, kteří o to projevíli zájem, nepředstavuje poskytování služeb podléhajících dani z přidané hodnoty, pokud taková činnost nesměřuje k získávání pravidelného příjmu a nevede ze strany těchto obyvatel k jakýmkoliv platbám, neboť tato plnění jsou financována z veřejných prostředků“.

V druhém případě se problém týkal zdanění DPH dodávky zboží a poskytnutí služeb spočívajících v dodání a instalaci systémů obnovitelných zdrojů energie

<sup>12</sup> V okamžiku vstupu Polské republiky do Evropské unie podobné znění obsahoval čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, který stanovil vzorec pro vnitrostátní řešení zavedené do čl. 15 odst. 6 zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty.

<sup>13</sup> Rozsudek SDEU ze dne 30. března 2023 ve věci C-616/21, Gmina L., EU:C:2023:280.

<sup>14</sup> Rozsudek SDEU ze dne 30. března 2023 ve věci C-612/21., Gmina O., EU:C:2023:279.

(OZE) ze strany obce prostřednictvím podniku, ve prospěch obyvatel této obce vlastních nemovitosti, kteří na základě občanskoprávní smlouvy projeví zájem vybavit tyto nemovitosti takovými systémy, pokud tato činnost není určena k získávání pravidelného příjmu a vede pouze k tomu, že tito obyvatelé platí částky pokrývající část nákladů (nejvýše čtvrtinu), a zbývající část je financována z veřejných prostředků.

Soudní dvůr v rozsudku ve věci C-612/21 konstatoval, že „Článek 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1 a čl. 13 odst. 1 [směrnice 112] musí být vykládány v tom smyslu, že skutečnost, že obec prostřednictvím určitého podniku svým obyvatelům vlastním nemovitosti, kteří o to projeví zájem, dodá a nainstaluje systémy poskytující energii z obnovitelných zdrojů, nepředstavuje dodání zboží a poskytnutí služeb podléhajících dani z přidané hodnoty, pokud taková činnost nesměřuje k získávání pravidelného příjmu a ze strany těchto obyvatel vede pouze k platbám částek pokrývajících na nejvýš čtvrtinu vynaložených nákladů, přičemž zbytek je financován z veřejných prostředků”.

V obou případech, ve kterých vznikly odlišné skutkové stavy, SDEU v rámci odpovědi na předběžné otázky kladl důraz na otázku toho, zda činnost provozovaná v těchto věcech územními samosprávnými celky – obcemi může být uznána za ekonomickou činnost ve světle čl. 9 odst. 1 směrnice 112 a jeho interpretující judikatury. Zdůraznil, že vzhledem k tomu, že je obtížné vypracovat přesnou definici ekonomické činnosti, je třeba analyzovat všechny podmínky, za kterých je činnost prováděna, na základě posouzení každého jednotlivého případu s odkazem na typické jednání podnikatele působícího v dotyčné oblasti. Současně upozornil na to, že podnikatel usiluje o dosahování pravidelného příjmu a jím nabízená plnění jsou opakovatelné a trvalé povahy. Takovými vlastnostmi se nevyznačovaly aktivity obcí v rámci realizace programů týkajících se odstraňování azbestu, stejně jako instalace systémů OZE, což by ještě měly ověřit vnitrostátní soudy. S ohledem na to SDEU konstatoval, že v takovém případě není nutno zjišťovat, zda by taková činnost byla vyloučena ze zdanění vyplývajícího z uskutečnění transakce veřejnoprávním subjektem jednajícím jako orgán veřejné moci uvedený v čl. 13 odst. 1 směrnice 112, neboť se nejedná o ekonomickou činnost podléhající DPH.

Tyto rozsudky SDEU mají zásadní význam pro uspořádání vnitrostátní judikatury v řadě případů. Zdůrazňují základní pořadí posuzování správnosti postupu v daňových věcech, ve kterých vznikly pochybnosti ohledně daňového postavení územních samosprávných celků, které pro své obyvatele vykonávají různé činnosti, často vyžadující uzavření občanskoprávních smluv. Podle judikatury SDEU je v takových případech klíčové zkoumat, zda povaha činnosti vykonávané obcemi svědčí o provozování ekonomické činnosti, která podléhá DPH. Na druhou stranu není podstatné, jakou právní formu tyto činnosti mají, což nesprávně nadále vyplývá z platné polské právní úpravy.

Výše uvedené problémy jsou ukázkou praktického dopadu judikatury SDEU na aplikaci polského práva v oblasti DPH. I když tato judikatura nevede přímo ke změnám vnitrostátního práva, což by bylo optimální řešení, modifikuje jeho výklad

správnými soudy. To následně vynucuje správné uplatňování práva s přihlédnutím k unijnímu prvku ze strany daňových orgánů kontrolovaných těmito soudy.

## Bibliografie

- Szubiakowski M., *Faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący a prawo do odliczenia podatku VAT* [Faktura vystavená neexistujícím subjektem a právo na odpočet DPH], „Glosa“ 2016, č. 2
- Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna NSA w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług* [Proevropský výklad Nejvyššího správního soudu v oblasti předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty], Varšava 2021

## Summary

of the article: **Value added tax (VAT) as a European tax**

The purpose of the article is to present how the European nature of the Value Added Tax (VAT) is reflected in the jurisprudential practice of the Finance Chamber of the Supreme Administrative Court. The text presents the current state of cooperation between the Supreme Administrative Court and the CJEU, conducted by means of preliminary questions in those areas of legal regulation that currently pose the greatest problems in the interpretation and application of VAT regulations. These include cases related to the control of the jurisprudence of the courts of first instance concerning tax fraud, including of a cross-border, carousel nature, particularly in the aspect of the situation of taxpayers, referring to due diligence in the conduct of business (so-called good faith). The second group of cases causing jurisprudential difficulties, requiring interpretation of EU law, are those related to tax settlements of local government units, primarily municipalities. Carrying out a variety of activities, they act in a dual role – as public authorities and as business entities. Using these examples, it is shown how the CJEU's jurisprudence influences the interpretation of national law, whereby administrative courts, followed by the tax authorities, abandon the literal interpretation of regulations in favor of a purposive-functional interpretation that respects the harmonized nature of VAT.

**Keywords:** VAT, preliminary questions, CJEU, tax fraud, due diligence, municipality as a VAT taxpayer

*Ryszard Pȩk*

[Soudce Nejvyššího správního soudu Polska]

## **Zdanění činnosti vykonávané orgány veřejné moci daní z přidané hodnoty v kontextu judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu**

**Shrnutí příspěvku:** Veřejnoprávní subjekty z principu nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, protože při vykonávání vlastních úkolů spočívajících v uspokojování kolektivních potřeb společnosti neprovozují ekonomickou činnost ve smyslu ustanovení směrnice 2006/112/ES a polského zákona o dani z přidané hodnoty. Pro zdanění této činnosti však hovoří situace, kdy se jejich činnost svou povahou podobá ekonomické činnosti provozované soukromými subjekty. V rámci této činnosti veřejnoprávní subjekty nakupují zboží a služby, a za úplatu prodávají zboží a služby, čili vykonávají činnosti, které podléhají zdanění. Pro zdanění takové činnosti hovoří zásada univerzality daně z přidané hodnoty, která vyžaduje, aby této dani podléhaly pokud možno všechny ekonomické činnosti, a snaha zabránit narušení hospodářské soutěže.

Ustanovení polského zákona o dani z přidané hodnoty neobsahují předpisy, které by ukazovaly na nutnost považovat orgány veřejné moci za osoby povinné k dani, pokud by nezdanění vedlo k významnému narušení hospodářské soutěže. Místo toho polský zákonodárce přijal zásadu, že pokud veřejnoprávní subjekt jedná na základě občanskoprávních smluv, nezdanění vede k významnému narušení hospodářské soutěže.

„Jinými veřejnoprávními subjekty“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 pododstavec první směrnice 2006/112/ES, jejichž činnost může podléhat zdanění, mohou být subjekty mající právní formu společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti s výhradně veřejným kapitálem, tj. ze 100% vlastněné veřejnoprávním subjektem.

Druh a způsob, jakým veřejnoprávní subjekty vykonávají svou činnost a pořizují zboží a služby, které mohou být využívány jak pro účely vykonávané zdaněné ekonomické činnosti, tak i pro jiné účely nežli ekonomická činnost, vede k tomu, že kvalifikace úkolů plněných veřejnoprávními subjekty v každém případě vyžaduje důkladnou analýzu poskytovaných služeb nebo pořizovaného zboží.

**Klíčová slova:** veřejnoprávní subjekt, daň z přidané hodnoty, vlastní úkoly, ekonomická činnost, narušení hospodářské soutěže, poměrný koeficient

### **1. Úvodní poznámky**

**K**dyž souhrnným způsobem představuji problematiku, která je předmětem tohoto článku, vybavují se mi slova zkušenější kolegyně – v současné době emeritované soudkyně Nejvyššího správního soudu, která – když jsem před 27 lety začínal rozhodovat „ve věcech DPH“, na otázku, co je to daň z přidané hodnoty, odpověděla: „DPH je nejjednodušší daň, je to přece pouze vstup a výstup“. Možná je to skutečně „jednoduchá daň“, avšak s tím, že toto hodnocení neplatí pro problémy související se zdaněním činnosti vykonávané orgány veřejné moci.

Jak uvedl generální advokát Soudního dvora Maciej Szpunar v úvodu stanoviska z 8. září 2016 ve věci C-344/15<sup>1</sup>: „Může se jevit, že podrobení činností veřejnoprávních subjektů, které jednají jako orgány veřejné moci, dani z přidané hodnoty postrádá smysl. Toto zdanění je totiž zdrojem značných administrativních komplikací a kromě převedení finančních prostředků z jednoho účtu na druhý nemá pro veřejné finance jiný viditelný efekt. Je-li nicméně činnost veřejnoprávních subjektů ze své povahy podobná běžné ekonomické činnosti, hovoří pro takové zdanění dva hlavní důvody. Zaprvé zásada všeobecného uplatnění DPH vyžaduje, aby pokud možno každá ekonomická činnost podléhala DPH. Zadruhé dochází v případech, kdy veřejné subjekty vykonávají činnost ve stejném režimu, v jakém činnost vykonávají nebo mohou vykonávat soukromé subjekty, avšak činnost prvně uvedených není zdaněna, k jinému druhu narušení hospodářské soutěže”.

Lze připomenout, že základní zásada zdanění činností vykonávaných veřejnoprávními subjekty je stanovena v prvním pododstavci čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112/ES<sup>2</sup>. Z výše uvedeného předpisu vyplývá, že z principu se veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby. Avšak tyto subjekty by měly být považovány za osoby povinné k dani, a to podle znění ustanovení čl. 13 odst. 1 pododstavec druhý směrnice 2006/112/ES, uskutečňují-li takové činnosti, že zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani by vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Má se přitom za to, že „k výraznému narušení hospodářské soutěže” by mohlo dojít za situace, kdy veřejnoprávní subjekty vykonávají činnost, která by mohla být považována za konkurenční ve vztahu k soukromým subjektům. Přičemž posouzení případného narušení hospodářské soutěže by se mělo provádět v každé věci, se zohledněním všech okolností<sup>3</sup>.

Zde je třeba zmínit, že ustanovení zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty<sup>4</sup> se liší od unijních předpisů. Z čl. 15 odst. 6 tohoto zákona vyplývá, že orgány veřejné moci jednající v tomto postavení jsou vyloučeny z okruhu plátců daně z přidané hodnoty. Toto ustanovení neobsahuje úpravu, která by poukazovala na nutnost považovat orgány veřejné moci za osoby povinné k dani, a to za situace, kdy by nezdanění vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Pokud se jedná o tyto výhrady, polské právní předpisy obsahují ustanovení, které uvádí, že „orgány veřejné moci jsou osobami povinnými k dani, pokud vykonávají činnost na základě uzavřených občanskoprávních smluv”.

To znamená, že polský zákonodárce přijal zásadu, že pokud veřejnoprávní subjekt jedná na základě občanskoprávních smluv, pak absence zdanění vede k výraznému narušení hospodářské soutěže. Tímto způsobem bylo orgánům veřejné moci

<sup>1</sup> EU:C:2016:661.

<sup>2</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. EU L 2006 č. 347, s. 1; dále jen: směrnice 2006/112/ES).

<sup>3</sup> Takto mj. rozsudek Soudního dvora z 19. ledna 2017, C-344/15, EU:C:2017:28.

<sup>4</sup> Sb. z roku 2023., pol. 1570.

příznáno postavení plátců daně z přidané hodnoty v celém rozsahu, v jakém mohou potenciálně a hypoteticky konkurovat soukromým subjektům. Současně neexistuje žádná úprava, která by uváděla, zda orgány veřejné moci budou podléhat DPH, pokud vykonávají „konkurenční“ činnosti v malém měřítku.

## 2. „Janusova“ tvář veřejnoprávních subjektů na příkladu obce Vratislav

Z úvodních poznámek vyplývá, že správné stanovení principů zdanění DPH u činností vykonávaných veřejnoprávními subjekty může být komplikované za situace, kdy se tyto činnosti týkají aktivit, které se nacházejí na pomezí práva veřejného a soukromého, a jsou vykonávány ve sférách, které mohou vést k narušení hospodářské soutěže ve vztahu k ostatním subjektům, které jsou při provozování ekonomické činnosti plátcí daně z přidané hodnoty. Objevuje se tak otázka, za jakých situací veřejnoprávní subjekt při vykonávání jemu svěřených vlastních úkolů, které mohou být doprovázeny zdanitelnými činnostmi, tj. dodáním zboží a poskytnutím služeb za úplatu, jedná jako plátce daně z přidané hodnoty, tj. zda se jedná o činnosti, které vykonává v rámci ekonomické činnosti.

Judikатурní dilemata spojená se zdaněním činnosti vykonávané veřejnoprávním subjektem daní z přidané hodnoty dobře ilustruje stanovisko Michala Bobeka – generálního advokáta Soudního dvora EU z 22. února 2018 ve věci C-665/16<sup>5</sup>.

V úvodu do stanoviska generální advokát s poukazem na obtížnost přisuzování rozsahu kompetencí veřejnoprávním subjektům navázal na Januse známého z římské mytologie – boha s jednou hlavou se dvěma tvářemi. Zdůraznil, že dualita funkcí správních orgánů na regionální úrovni, které v závislosti na svých konkrétních úkolech jedná jako samosprávní nebo státní orgány, není ničím novým, a to především ve střední Evropě.

Specifikum případu, který byl předmětem stanoviska, bylo natolik charakteristické, že – jak podotkl generální advokát – se netýkalo „jedné hlavy se dvěma tvářemi“, ale „jedné tváře, avšak se dvěma různými hlavami“. Problém, který byl předmětem stanoviska a který byl rozhodnut rozsudkem Soudního dvora EU z 13. června 2018<sup>6</sup>, se totiž týkal situace, kdy tentýž orgán, tj. primátor Vratislavi, jednal jako orgán zastupující obec Vratislav, tj. územní samosprávný celek, a současně byl zástupcem Státní pokladny vykonávajícím úkoly v rozsahu státní správy.

Kontext této věci byl dosti specifický, jelikož předmětem posouzení byla činnost spočívající v převedení na Státní pokladnu – v důsledku rozhodnutí Dolnoslezského vojvody o vyvlastnění – vlastnického práva k nemovitostem, které dříve patřily obci Vratislav, a vyplacení obci náhrady škody za vyvlastněnou nemovitost. Vzhledem k tomu, že zvláštním rozhodnutím Dolnoslezský vojvoda stanovil vyšší náhrady škody patřící obci za vyvlastněnou nemovitost a uložil primátorovi Vratislavi povin-

<sup>5</sup> Stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie ve věci C-665/16, EU:C:2018:112.

<sup>6</sup> Rozsudek ve věci C-665/16, EU:C:2018:431.

nost vyplatit obci tuto částku, primátor Vratislavi – jako zástupce Státní pokladny – byl povinen vyplatit náhradu škody obci Vratislav, kterou sám zastupoval.

Ve výsledku měl primátor Vratislavi „dvě tváře“; v první řadě byl výkonným orgánem města a disponoval všemi kompetencemi, které mu byly svěřeny ze zákona, včetně kompetence spravovat nemovitosti. Současně byl zástupcem Státní pokladny spravujícím vyvlastněnou nemovitost patřící Státní pokladně a byl zavázán k vyplacení náhrady škody obci, kterou rovněž zastupoval.

V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Nejvyšší správní soud uvedl pochybnosti týkající se zvláštní povahy transakce, která byla předmětem jím projednávané věci, tj. převodu nemovitosti, s přihlédnutím především ke zvláštní roli stran této transakce.

Aniž by bylo třeba podrobně uvádět argumentaci z rozsudku z 13. června 2018 ve věci C-665/16, lze zaznamenat, že Soudní dvůr EU vysvětlil, že ve světle čl. 2 odst. 1 písm. a/ a čl. 14 odst. 2 písm. a/ směrnice 2006/112/ES převod vlastnického práva k nemovitosti na státní pokladnu provedený ze zákona a výměnou za platbu odškodného v situaci, kdy tatáž osoba zastupuje jak vyvlastňovací orgán, tak vyvlastněnou obec, a kdy posledně jmenovaná v praxi i nadále spravuje danou nemovitost, i když vyplacení odškodného bylo provedeno pouze prostřednictvím interního účetního převodu v rámci obecního rozpočtu, představuje plnění podléhající dani z přidané hodnoty.

Je však třeba podotknout, že Soudní dvůr – s odkazem na judikaturu<sup>7</sup> – připomenul, že činnostmi, při nichž veřejnoprávní subjekty vystupují jako orgány veřejné správy ve smyslu ustanovení směrnice 2006/112/ES, jsou činnosti, které tyto subjekty vykonávají v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, s vyloučením činností, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty. Zdůraznil, že veřejnoprávní subjekt může být na základě vnitrostátního práva povinen vykonávat určitou činnost čistě ekonomické povahy v rámci příslušného právního režimu, zatímco stejnou činnost mohou souběžně vykonávat soukromé subjekty, a proto nezdanění tohoto subjektu daní z přidané hodnoty může vést k určitému narušení hospodářské soutěže.

Důsledkem rozsudku ve věci C-665/16 bylo to, že obec Vratislav mající „dvě tváře“ byla povinna – jako plátce DPH – zdanit vyvlastnění nemovitosti v jejím vlastnictví, jelikož tato činnost spočívající v dodání zboží podléhala DPH. Primátor Vratislavi – jako zástupce Státní pokladny, byl pak povinen vyplatit jím zastoupené obci náhradu škody navýšenou o daň na výstupu z titulu provedení tohoto dodání.

Obec Vratislav se – jako plátce daně z přidané hodnoty – objevila rovněž v usnesení Soudního dvora Evropské unie z 20. března 2014 ve věci C-72/13<sup>8</sup>, ve kterém bylo vysvětleno, zda je obec při převodu majetku osobou povinnou k dani.

V předběžné otázce Nejvyšší správní soud požádal o vysvětlení, „zda ustanovení směrnice 2006/112/ES brání tomu, aby dani z přidané hodnoty podléhaly činnosti obce spočívající v prodeji majetku, včetně nemovitostí, získaného ze zákona nebo

<sup>7</sup> Rozsudek z 16. září 2008 ve věci C-288/07, EU:C:2008:505, bod 2.

<sup>8</sup> LEX č. 1446628.

bez úplaty, a to především jako pozůstalost nebo dar, nebo spočívající v jejich vložení jako nepeněžitého vkladu do obchodních společností”.

Soudní dvůr vysvětlil, že směrnici 2006/112/ES je nutno interpretovat tím způsobem, že její ustanovení nebrání tomu, aby daní z přidané hodnoty podléhaly takové transakce jako ty, které plánuje obec Vratislav (Polsko), pokud předkládající soud dospěje k závěru, že tyto transakce jsou ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 této směrnice a že je daná obec neuskutečňuje jako orgán veřejné moci ve smyslu čl. 13 odst. 1 pododstavec první uvedené směrnice. Pokud by však bylo nutno konstatovat, že tyto transakce výše uvedená obec uskutečňuje jako orgán veřejné moci, pak by ustanovení směrnice nebránila jejich zdanění, pokud by předkládající soud dospěl k závěru, že jejich osvobození od daně by mohlo vést k významnému narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 13 odst. 1 pododstavec druhý této směrnice.

V odůvodnění usnesení Soudní dvůr zdůraznil, že činnost vykonávaná v postavení orgánu veřejné moci ve smyslu čl. 13 odst. 1 pododstavec první směrnice 2006/112 je činností vykonávanou veřejnoprávními subjekty v rámci pro ně příslušného právního režimu, s výjimkou takové činnosti, která je jimi vykonávána za stejných právních podmínek jako činnost vykonávaná soukromými ekonomickými subjekty (bod 19). Podotkl však, že i kdyby tyto subjekty vykonávaly takovou činnost jako orgány veřejné moci, je nutno je považovat je za osoby povinné k dani podle čl. 13 odst. 1 pododstavec druhý směrnice 2006/112 za situace, kdyby jejich nezdanění mělo vést k významnému narušení hospodářské soutěže (bod 20).

Soudní dvůr vysvětlil, že „významné narušení hospodářské soutěže” by mělo být chápáno jako směřující k omezení rozsahu vynětí z povinnosti k dani a nemělo by být interpretováno zužujícím způsobem. Zdůraznil, že vynětí veřejnoprávních subjektů z povinnosti k dani je přípustné, pokud by z toho plynulo pouze nepatrné narušení hospodářské soutěže.

Upozornil také na rozsudek z 14. prosince 2000 ve věci C-446/98<sup>9</sup>, ve kterém bylo vysvětleno, že veřejnoprávní subjekty nemusí být nutně považovány za osoby povinné k dani v kontextu jimi vykonávaných činností, které nejsou nepatrné. Pouze v případě, kdy tyto subjekty vykonávají činnost nebo uskutečňují transakci uvedenou v příloze D šesté směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně<sup>10</sup>, může být přihlédnuto ke kritériu malého měřítka této činnosti nebo transakce, a to za účelem, pokud vnitrostátní právo využívá možnosti uvedené v čl. 4 odst. 5 pododstavec třetí směrnice, jejich vyloučení z okruhu osob povinných k dani, pokud jsou jejich činnosti nepatrné.

A dále v rozsudku z 16. září 2008 ve věci C-288/07<sup>11</sup> Soudní dvůr vysvětlil, že slova „vedlo-li by k výraznému narušení hospodářské soutěže” by měla být vykládána v tom smyslu, že zohledňují nejen skutečnou hospodářskou soutěž, ale také

<sup>9</sup> EU:C:2000:691.

<sup>10</sup> Úř. věst. EUL 1977 č. 145, s. 1.

<sup>11</sup> EU:C:2008:505.

hospodářskou soutěž potenciální, je-li možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, reálná a nikoli čistě hypotetická. Upozornil však na to, že čistě teoretická možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, která nebyla podložena žádnou skutečností, žádným objektivním údajem a ani žádnou analýzou trhu, nemůže být pokládána za existenci potenciální hospodářské soutěže. Aby tomu tak bylo, musí být tato možnost reálná a nikoli čistě hypotetická.

Rovněž lze poukázat na rozsudek Soudního dvora z 4. června 2009 ve věci C-102/08 týkající se orgánu veřejné moci jako plátce DPH<sup>12</sup>, ve kterém bylo vysvětleno, že čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že veřejnoprávní subjekty musí být považovány za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi či plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, nejen tehdy, pokud by jejich vyloučení z kategorie osob povinných k dani na základě prvního nebo čtvrtého pododstavce uvedeného ustanovení vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže v neprospěch jejich soukromoprávních konkurentů, ale rovněž tehdy, pokud by vedlo k takovému narušení v jejich vlastní neprospěch.

### 3. Komunální společnosti – jako „jiný veřejnoprávní subjekt“

Pochybnosti spojené s podléháním orgánů veřejné moci DPH souvisejí rovněž s nutností definovat pojem „jiný veřejnoprávní subjekt“, který byl použit v čl. 13 odst. 1 pododstavec první směrnice 2006/112/ES. Tyto pochybnosti se týkají činnosti vykonávané subjekty majícími formu společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, jejíž kapitál je výhradně veřejný, tj. ze 100% je ve vlastnictví veřejnoprávního subjektu. Taková činnost spočívá v tom, že tyto společnosti vykonávají vlastní úkoly mající povahu veřejné prospěšnosti, jejichž účelem je průběžné a nepřetržité uspokojování společných potřeb obyvatelstva, kdy je plněním těchto úkolů pověřuje veřejnoprávní subjekt (obec).

V některých případech tyto společnosti odkazovaly na zásadu nepodléhání veřejnoprávních subjektů DPH a dožadovaly se toho, aby se k nim přistupovalo jako k „jiným veřejnoprávním subjektům“ ve smyslu článku 13 odst. 1 směrnice 2006/112 ES.

Výše uvedená problematika byla předmětem rozsudků Soudního dvora EU z 29. října 2015 ve věci C-174/14<sup>13</sup> a z 22. února 2018 ve věci C-182/17<sup>14</sup>.

Rozsudek z 29. října 2015 ve věci C-174/14 byl odpovědí na předběžnou otázku, kterou položil Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) a týkal se podléhání dani z přidané hodnoty v rozsahu činnosti spočívající v tom, že akciová společnost, ve které měl dotyčný veřejnoprávní subjekt 100% podílů, poskytovala autonomní oblasti Azory služby plánování a řízení regionálního zdravotnictví. Za poskyto-

<sup>12</sup> EU:C:2009:345.

<sup>13</sup> Rozsudek z 29. října 2015 ve věci C-174/14, EU:C:2015:733.

<sup>14</sup> Rozsudek z 22. února 2018 ve věci C-182/17, EU:C:2018:91.

vané služby tato společnost získávala kompenzace stanovené ve smlouvě uzavřené s tímto veřejnoprávním subjektem.

Soudní dvůr v tomto rozsudku vysvětlil, že „i za předpokladu“, že lze uvedenou společnost kvalifikovat jako veřejnoprávní subjekt, který vykonává ekonomickou činnost jakožto orgán veřejné správy, z čl. 13 odst. 1 pododstavec druhý směrnice 2006/112/ES vyplývá, že takový subjekt nemůže být osvobozen od DPH, pokud je nutno uznat, že jeho nezdanění by vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Podstatné je, že Soudní dvůr upozornil, že posouzení „rizika narušení hospodářské soutěže“ se nemusí týkat konkrétního jednotlivého trhu, jak rovněž pouze skutečné hospodářské soutěže, ale také potenciální hospodářské soutěže, je-li možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, reálná a nikoli čistě hypotecká (bod 74).

Výše uvedené stanovisko Soudního dvora bylo upřesněno a rozvedeno v rozsudku z 22. února 2018, ve věci C-182/17, vydaném jako odpověď na předběžnou otázku, kterou položila Kúria (nejvyšší soud, Maďarsko). Tento rozsudek se týkal služeb poskytovaných obci tzv. komunální společností v rozsahu správy bytových a nebytových prostor, správy místních veřejných komunikací, zajišťování karanténních opatření, odstraňování škůdců a postřiků proti komárům, údržby parků, veřejných ploch a jiných zelených zón, řízení kafilérie a kafilerních služeb, jakož i údržby místní tržnice.

Ve shora uvedeném rozhodnutí Soudní dvůr uvedl, že tato činnost představuje poskytování služeb za úplatu podléhající DPH a zdůraznil, že na takové posouzení nemá vliv situace, za které je rozsah autonomie společnosti omezen tím, že kapitál společnosti ze 100% patří obci.

Jako příklad Soudní dvůr uvedl, že aby bylo možné hovořit o existenci autonomie ve vztahu k obci, je nezbytné celkové posouzení všech skutkových okolností konkrétního případu. Při tomto posuzování je nutno vzít v potaz takové okolnosti jako podléhání občanskému právu, existence určité autonomie v rozsahu fungování a vlastního řízení, neexistence možnosti disponovat jakoukoliv výsadou veřejné moci obce ze strany společnosti, poskytování služeb rovněž třetím osobám, absence skutečné kontroly obce nad činností společnosti a nemožnost stanovit závazné pokyny pro společnost při plnění jejích úkolů (viz body 45–54).

Shora uvedená problematika byla rovněž předmětem judikatury Nejvyššího správního soudu.

Ve věci ukončené rozsudkem z 21. prosince 2021, č. j. I FSK 1060/21<sup>15</sup>, se spor týkal vlastních úkolů obce svěřených této společnosti na základě prováděcí smlouvy, kdy tyto úkoly spočívaly v poskytování služeb spojených s nakládáním s odpady výměnou za kompenzaci pokrývající vynaložené náklady. Komunální společnost zpochybňovala stanovisko, kterým byla uznána za osobu povinnou k dani, kdy argumentovala, že jí svěřené činnosti v rozsahu nakládání s odpadem jsou vykonávány v souladu s přesnými pokyny podrobně stanovenými v prováděcí smlouvě,

<sup>15</sup> Všechny rozsudky NSA uvedené v tomto příspěvku jsou dostupné v Centrální databázi rozsudků správních soudů na webových stránkách: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

v důsledku čehož je v tomto rozsahu zbavena svobody podnikání, kterou disponují ekonomické subjekty.

NSA při posuzování výše uvedeného stanoviska společnosti v kontextu pokynů vyplývajících z obou výše uvedených rozsudků Soudního dvora poukázal na to, že společnost při poskytování těchto služeb nedisponovala jakoukoliv výsadou veřejné moci. Ačkoli jako právnická osoba soukromého práva měla ve vztahu k obci určitou autonomii v rozsahu fungování a běžného vlastního managementu, nebyla „dostačtěně začleněna do organizačního rámce veřejné správy této obce“.

Rovněž poznamenal, že tatáž společnost nezpochybnila skutečnost, že při poskytování služeb veřejné dopravy, kterými ji pověřila obec, vystupuje jako osoba povinná k dani a nepožadovala, aby s ní bylo v této části její činnosti zacházeno jako s jiným veřejnoprávním subjektem. Spor se v tomto případě týkal toho, zda kompenzace získávaná od obce a pokrývající 100% nákladů spojených s poskytováním služeb v rozsahu zvýhodněného a bezplatného jízdného stanoveného v usnesení zastupitelstva obce představuje dotaci, která má přímý dopad na cenu poskytovaných služeb a podléhá zahrnutí do základu daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud sdílel stanovisko vyjádřené v rozsudcích ze 7. listopadu 2018, č. j. I FSK 1692/16 a z 30. ledna 2019, č. j. I FSK 1673/16, z 15. října 2020, č. j. I FSK 706/18, z 27. srpna 2019, č. j. I FSK 1072/17 a z 22. června 2021, č. j. I FSK 813/20 a konstatoval, že kompenzace získávané provozovatelem veřejných dopravních služeb z titulu zajišťování zvýhodněného a bezplatného jízdného nemohou být uznány za dotace, granty nebo jiné příspěvky podobné povahy zahrnované do základu daně uvedeného v čl. 29a odst. 1 zákona o DPH. Tyto kompenzace totiž nemají přímý vliv na ceny služeb poskytovaných těmito provozovateli.

Ve výše uvedeném kontextu je však nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se usnesením z 16. června 2023, č. j. I FSK 535/20, na základě čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie<sup>16</sup> obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s následující předběžnou otázkou:

„Zda je čl. 73 směrnice 2006/112/ES Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. EU série L z roku 2006 č. 347/1 v platném znění) nutno interpretovat tím způsobem, že kompenzace vyplácené zvláštnímu subjektu (provozovateli) územním samosprávným celkem za poskytování služeb veřejné hromadné dopravy mají být zahrnuty do základu daně, o němž se v tomto ustanovení píše?“

V odůvodnění – s odkazem na judikaturu Soudního dvora a se současnými pochybnostmi, zda je správně chápána – Nejvyšší správní soud zdůraznil, že se jedná především o to, zda je pro odpověď na položenou otázku podstatná existence přímé souvislosti mezi cenami jízdenek a získávanou kompenzací, chápané jako přímý příspěvek k jízdnému úměrně snižující jeho cenu, anebo zda je pro zjištění takové přímé souvislosti dostačující zjištění, že bez kompenzací by jízdné muselo mít vyšší cenu.

Shora uvedené pochybnosti vyplývají nepřímou z judikatury Soudního dvora, který již rozhodl, že „paušální dotace na léčbu“ je protiplněním za zdravotní péči,

<sup>16</sup> Úř. věst. EU 2012 č. C 326, s. 1.

kteou pobytové zařízení pro seniory se sníženou soběstačností poskytuje za úplatu svým klientům, a z tohoto důvodu podléhá daní z přidané hodnoty.

V rozsudku z 27. března 2014 ve věci C-151/13<sup>17</sup> Soudní dvůr připomenul, že dotace přímo vázané na cenu zdanitelného plnění představují jen jeden z mnoha případů uvedených v čl. 11 části A odst. 1 písm. a/ šesté směrnice a že bez ohledu na situaci, o kterou v konkrétním případě jde, je každopádně základ daně u poskytování služeb tvořen vším, co bylo získáno jako protiplnění za poskytnutou službu (bod 30 a v něm uvedená judikatura).

V tomto rozsudku Soudní dvůr podotkl, že aby bylo možné poskytování služeb považovat za uskutečněné „za úplatu“ ve smyslu této směrnice, nemusí být protiplnění za tuto službu získáno přímo od jejího příjemce (bod 34 a v něm uvedená judikatura). Dále Soudní dvůr konstatoval, že skutečnost, že ve věci v původním řízení není přímým příjemcem předmětných služeb národní zdravotní pojišťovna, která paušální dotaci vyplácí, nýbrž pojištěnec, nemůže zpřetrhat přímý vztah, který je dán mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním.

Nejvyšší správní soud při pokládání této předběžné otázky uvedl, že ve věci, ve které tuto otázku pokládá, se kompenzace nepochybně netýká individualizované služby přepravy pro osobu, která tuto veřejnou dopravu využívá. Kompenzaci totiž nelze připsat konkrétnímu nabyvateli jízdenky, cestujícímu či jízdence, protože tato kompenzace slouží k pokrytí záporného čistého finančního výsledku činnosti spočívající v poskytování veřejných služeb. Avšak na druhou stranu je cena jízdenek pro cestující díky kompenzaci nižší, protože kdyby taková kompenzace vyplácena nebyla, musel by provozovatel požadovat mnohem vyšší cenu za přepravu.

#### **4. Daňové posouzení služeb poskytovaných orgány veřejné moci při plnění jejich vlastních úkolů spočívajících v uspokojování kolektivních potřeb společnosti**

Každá činnost, kterou obec vyvíjí vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a kterou financuje z rozpočtu obce, sloužící k uspokojování potřeb samosprávné komunity, je z principu považována za činnost v postavení orgánu veřejné moci.

Problematiku týkající se zdanění činností vykonávaných v rámci vlastních úkolů spočívajících v uspokojování kolektivních potřeb společnosti však komplikuje to, že tyto subjekty – závisle na druhu činnosti – na jednu stranu považují tyto činnosti za podléhající DPH, aby mohly využít nárok na snížení daně na výstupu o daň na vstupu. Avšak na druhou stranu se v podobných případech domáhají toho, aby na ně nebylo nahlíženo jako na osoby povinné k dani, jelikož je to spojeno s nutností zdanění provozované činnosti, tj. se zvýšením ceny zboží o daň na výstupu a povinností odvádění této daně. Jinými slovy, pro některé veřejnoprávní subjekty – závisle na jejich situaci – „se vyplácí být osobou povinnou k DPH“. Pro jiné se to však může ukázat jako „nerentabilní“.

<sup>17</sup> EU:C:2014:185.

Judikатурní dilemata se týkají především situací, kdy veřejnoprávní subjekt (např. obec) současně vykonává „smíšenou“ činnost, tj. podléhající DPH a činnost vyňatou z rozsahu uplatňování předpisů zákona o DPH.

V této souvislosti Soudní dvůr EU v rozsudku z 8. května 2019 ve věci C 566/17<sup>18</sup>, v němž odpovídal na předběžnou otázku předloženou Vojvodským správním soudem ve Vratislavi, zdůraznil, že logika systému zavedeného směrnicí o DPH je založena na neutralitě. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu této daně na vstupu. Naproti tomu pokud jsou zboží nebo služby využity k provádění plnění zdaněných na výstupu, je odpočet daně na vstupu z tohoto zboží či služeb nutný za účelem zamezení dvojímu zdanění.

V důsledku toho Soudní dvůr konstatoval, že čl. 168 písm. a/ směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která osobě povinné k dani povoluje plný odpočet DPH na vstupu v souvislosti s pořízením zboží a služeb za účelem provádění jak ekonomické činnosti podléhající DPH, tak i činnosti, která nemá ekonomickou povahu, která se nenachází v rozsahu uplatňování DPH, jelikož příslušné daňové předpisy neobsahují zvláštní úpravy týkající se kritérií a metod pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl DPH zaplacené na vstupu, již je třeba považovat za DPH související s její ekonomickou činností, respektive s činností, která nemá ekonomickou povahu.

Zde lze připomenout, že podle čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112/ES v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen takový podíl daně, který poměrně připadá na hodnotu prvního druhu plnění.

Avšak podle čl. 173 odst. 2 pododstavec druhý písm. c/ směrnice členské státy mohou povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby prováděla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části.

Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na základě tohoto předpisu členské státy mohou použít pro určité plnění namísto metody založené na velikosti obratu jinou metodu nebo klíč rozdělení. Podmínkou však je, že metoda zvolená těmito státy zaručí přesnější určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití metody založené na velikosti obratu<sup>19</sup>.

V této souvislosti Soudní dvůr vysvětlil, že zvolená metoda nemusí být nutně nejvíce přesná ze všech možných, ale musí zajistit výsledek přesnější, než jaký vyplývá z kritéria rozdělení podle velikosti obratu<sup>20</sup>.

Nejvyšší správní soud v rozsudku z 26. června 2018 č. j. I FSK 219/18, který se týkal způsobu výpočtu tzv. poměrného koeficientu pro vodovodně-kanalizační činnost provozovanou obcí, konstatoval, že celek ustanovení zákona o DPH týkajících

<sup>18</sup> EU:C:2019:390.

<sup>19</sup> Rozsudek z 8. listopadu 2012, ve věci C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24.

<sup>20</sup> Rozsudek z 9. června 2016, ve věci C-332/14, EU:C:2016:417, bod 33.

se určení poměru odpočtu v případě vykonávání činností smíšené povahy ukazuje na to, že zákonodárce – s ohledem na různorodost činností vykonávaných daňovým subjektem – nevnučuje v této souvislosti žádná řešení či schémata, jejichž aplikování by mělo být povinné.

Judikatura formující se v souvislosti se způsobem výpočtu poměrného koeficientu je bohatá. Tato problematika je velmi různorodá, o čemž svědčí například rozsudky týkající se způsobu výpočtu poměrného koeficientu DPH u hřbitovních služeb poskytovaných obcemi. Obec totiž na hřbitově vykonává jak placené činnosti podléhající DPH (hřbitovní služby), tak i činnosti, které jsou vyňaty z rozsahu uplatňování předpisů zákona (neplacené hřbitovní služby).

Pochybnosti se v judikatuře objevily v situacích, ve kterých byl správce hřbitova jednajícím jménem obce povinen vykonat bezplatně hřbitovní činnosti. Takový případ nastává zejména tehdy, když správce jednajícím jménem obce provedl sociální pohřeb (např. osoby bez domova), za který neobdržel odměnu.

V případech tohoto typu, tj. když hřbitovní služby poskytované za úplatu provázely bezplatné pohřební služby, daňové orgány zpochybňovaly klíč uplatněný obcí pro odpočet vypočtený podle podílu počtu osob pohřbených na hřbitovech v daném roce za úplatu (činnosti podléhající DPH) na celkovém počtu osob pohřbených na hřbitovech v daném roce. Měly za to, že obec nemůže stanovit samostatný poměr pro jednu složku svého majetku, tj. samostatně pro výdaje spojené s provozem hřbitovů.

Nejvyšší správní soud v rozsudku z 30. dubna 2021, č. j. I FSK 1276/18, upozornil na to, že ve vztahu k příjmům, které obec obdrží z titulu proplacení nákladů na pohřeb, neexistuje žádný příjemce služby. Obec tyto činnosti vykonává v rámci svých vlastních úkolů obligatorní povahy a protože se nejedná o službu, vykonává tyto činnosti v rámci neekonomické činnosti a v tomto ohledu nevystupuje jako osoba povinná k dani. Za předpokladu, že výdaje na pohřeb osob bez domova nejsou určeny výhradně na zdanitelné činnosti, ale i na jiné činnosti, bylo možné dospět k závěru, že obec nebude mít nárok na plný odpočet DPH, neboť v takovém případě by měla výši daně na vstupu vypočítat poměrným způsobem, který by měl co nejvíce odpovídat konkrétní povaze činnosti, kterou vykonává, a nákupům, které uskutečňuje.

Nejvyšší správní soud v rozsudku z 14. března 2023, č. j. I FSK 1784/19, rozhodl ve věci přípustnosti provádění odpočtů v rozsahu DPH podle poměru (množstevně-povrchového) individuálně vypočteného obcí v případě investičních a běžných výdajů souvisejících s provozováním sportovního zařízení. Vysvětlil, že v tomto zařízení se nachází bazén, sportovní haly, posilovna, wellness a další prostory, a že jsou zde poskytovány jak služby podléhající DPH, tak služby mimo systém DPH. Obec byla schopna určit počet všech osob, které využívají služby poskytované ve sportovním zařízení, včetně počtu zdanitelných a nezdanitelných vstupů (na základě vstupenek, registrací apod.).

Nejvyšší správní soud uznal, že klíč pro vypořádání navržený obcí je jasný, jednoznačný a nebudí výhrady. Tato metoda je založena na kvantitativním poměru (počtu zdaněných vstupů do sportovního a rekreačního zařízení vůči celkovým

vstupům do daného zařízení) upraveném podle plošného kritéria zařízení (ve výpočtech byla zohledněna pouze plocha využívaná pro sportovní a rekreační účely s vyloučením kancelářských prostor).

## 5. Závěr

Právní otázky týkající se zdanění činností vykonávaných veřejnoprávními subjekty daní z přidané hodnoty ukazují na složitost této problematiky. Bohatá judikatura Soudního dvora ukazuje na nutnost použití základních konstrukčních prvků daně z přidané hodnoty.

Vlastnosti daně z přidané hodnoty nejplnějším způsobem představuje znění čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112/ES, ve kterém bylo stanoveno, že „společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění skutečných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna”.

Z výše uvedeného znění čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES vyplývá, že základními konstrukčními vlastnostmi daně z přidané hodnoty jsou: univerzálnost zdanění, neutralita, přiměřenost k ceně zboží a služeb, a zamezení dvojímu zdanění, jakož i zajištění podmínek hospodářské soutěže.

Tyto zásady, zejména pak zásada univerzálnosti DPH a zajištění podmínek hospodářské soutěže, se jeví jako nejvýznamnější při řešení judikатурních dilemat vzniklých v souvislosti s činnostmi, které orgány veřejné moci vykonávají za účelem uspokojování kolektivních potřeb společnosti. Kvalifikace úkolů vykonávaných veřejnoprávními subjekty, kterou provádějí správní soudy a Soudní dvůr Evropské unie, proto vždy vyžaduje důkladnou analýzu rozsahu poskytovaných služeb nebo pořizovaného zboží.

## Bibliografie

- Mastalski R., *Prawo podatkowe [Daňové právo]*, Varšava 2009
- Michalik T., *VAT. Komentarz [DPH. Komentář]*, Varšava 2021
- Mudrecki A., *Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [Obec jako osoba povinná k dani ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie]*, v: *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych [Financování veřejných úkolů sloužících k uspokojování potřeb samosprávných komunit]*, red. A. Zalcewicz, Varšava 2016
- Pęk R., *Dylematy orzecznicze związane z opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego [Judikатурní dilemata spojená se zdaněním daní z přidané hodnoty činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty]*, v: *Współczesne funkcje państwa wobec gospodarki. Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Kocowskiego [Současné funkce státu vůči ekonomice. Jubilejní kniha profesora Tadeusze Kocowského]*, red. K. Kiczka, W. Małecki, Bratislav 2022
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2019 [Lexikon DPH 2019]*, svazek 1, Bratislav 2019

## Summary

of the article: **Value added tax treatment of activities carried out by public authorities in the light of the case-law of the Court of Justice of the European Union and of the Supreme Administrative Court of Poland**

As a general rule, public law entities are not taxpayers of value added tax, since in performing their own tasks of meeting the collective needs of the community they do not carry out economic activities within the meaning of Directive 2006/112/EC and the Polish Value Added Tax Act. However, the taxation of this activity is supported by the situation when their activities are similar in nature to economic activities carried out by private entities. As part of this activity, public law entities purchase goods and services and sell goods and provide services for a fee, i.e. perform activities that are subject to taxation. The inclusion of such activities in taxation is supported by the principle of universality of the goods and services tax, which requires, as far as possible, all economic activities to be subject to this tax, and the desire to avoid the occurrence of distortions of competition.

The provisions of the Polish Goods and Services Tax Act do not contain regulations indicating that public authorities should be treated as taxpayers when non-taxation would lead to a significant distortion of competition. Instead, the Polish legislator has adopted the principle that if a public law entity operates on the basis of civil law contracts, the lack of taxation leads to significant distortion of competition.

„Other entities governed by public law” within the meaning of the 1st paragraph of Article 13(1) of Directive 2006/112/EC, whose activities may be subject to taxation, may be entities having the form of a limited liability company or joint-stock company, the capital of which is exclusively public, i.e. owned 100% by the entity governed by public law.

The nature and manner in which public law entities carry out their activities, as well as the acquisition of goods and services, which can be used both for the purposes of the taxable economic activity performed and for purposes other than economic activity, makes the qualification of the tasks performed by public law entities, require each time an in-depth analysis of the services provided or goods acquired.

**Keywords:** public law entity, value added tax, own tasks, economic activity, distortion of competition, pre-factor

