

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 5 (128) • 2025

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	5
Zbiór orzeczeń	9

 Wolters Kluwer

Warszawa 2025

ZBIÓR URZĘDOWY
tłoczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

Przewodniczącą Kolegium Redakcyjnego Jacek Chlebny – Prezes NSA
Zastępcy Przewodniczącego Kolegium Redakcyjnego:

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



Na zlecenie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

www.wolterskluwer.pl

Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych: Klaudia Szawłowska

klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com

Skład i łamanie: A.P. GRAF Paweł Sieńko, Warszawa

Nakład: 300 egz.

ISSN 1732-8357

e-ISSN 3071-8627

Wykaz ważniejszych skrótów

- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- dyrektywa 2006/112/WE – 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)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.*)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.*)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.*)
- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 3, poz. 11 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz. 126 ze zm.*)
- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 24, poz. 151 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz. 132 ze zm.*)

u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz.775 ze zm.)
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wykaz orzeczeń

Uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	Pozycja zbioru	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III FPS 1/25 (16 VI 2025 r.)	64	Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu art. 155b § 1 u.p.e.a., art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p.	9

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	Pozycja zbioru	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III SA/Wa 2202/22 (17 II 2023 r.)	65	Pojazd wielofunkcyjny przeznaczony do przewozu osób i towarów a podatek akcyzowy art. 100 ust. 4 u.p.a.	21
I SA/Bk 172/24 (19 IV 2024 r.)	66	Zwrot akcyzy przy dostawie wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych art. 82 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a.	31
I FSK 601/21 (28 X 2024 r.)	67	Podatek akcyzowy – zapłata przez innego podatnika, dokonującego czynności podlegającej opodatkowaniu art. 8 ust. 1 pkt 4, art. 8 ust. 5 i art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a.	40
I FSK 895/21 (15 XI 2024 r.)	68	Dokonywanie czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług przy wykorzystywaniu powiązań osobowych i kapitałowych pomiędzy stronami transakcji – osobą fizyczną i osobą prawną zarządzaną przez tę osobę fizyczną, do uzyskania zwrotu podatku naliczonego przez nabywcę art. 5 ust. 5 u.p.t.u.	49

II OSK 24/24 (18 XI 2024 r.)	69	Wstrzymanie wykonania decyzji o warunkach zabudowy art. 152 § 1 k.p.a.	60
II GZ 482/24 (5 XII 2024 r.)	70	Skarga na niewykonanie przez organ wyroku uwzględniającego skargę na jego beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania art. 54 § 2, art. 55 § 1, art. 154 § 1 p.p.s.a.	67
I FSK 1012/24 (16 XII 2024 r.)	71	Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego art. 14b § 5b i art. 14b § 5c o.p., art. 5 ust. 5 u.p.t.u.	74
III OSK 1602/24 (18 XII 2024 r.)	72	Kara pieniężna za urządzanie gier hazardowych art. 10 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej	92
I FSK 1291/21 (17 I 2025 r.)	73	Zwolnienie dostawy towarów od podatku od towarów i usług art. 2 pkt 6, art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.	103
II GSK 1633/21 (22 I 2025 r.)	74	Zawiadomienie o zamiarze przeprowadzenia kontroli podmiotu wykonującego ratownictwo wodne art. 24 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych	115
I OSK 1386/23 (26 II 2025 r.)	75	Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności art. 1 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów	126
II OSK 1257/22 (17 III 2025 r.)	76	Zastosowanie art. 37b Prawa budowlanego do spraw wszczętych a niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej art. 37b Prawa budowlanego	139
I FSK 1340/24 (19 III 2025 r.)	77	Kwoty rekompensat a dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu, art. 217 Konstytucji, art. 62g Prawa energetycznego, art. 29a ust. 1 u.p.t.u.	172

I FSK 1475/24 (19 III 2025 r.)	78	Opodatkowanie usług przewozu osób polegających na przemieszczaniu osób niebędących członkami załogi środka transportu z punktu wyjazdu do punktu przyjazdu art. 28f ust. 1 u.p.t.u.	185
I SA/Gd 392/21 (19 III 2025 r.)	79	Stawki wynagrodzenia doradcy podatkowego § 2 ust. 2 pkt 1 w zw. z § 2 ust. 1 pkt 1 lit. g/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi	195

Zbiór orzeczeń

64

UCHWAŁA SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 16 czerwca 2025 r.
(III FPS 1/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Jacek Brolik (współsprawozdawca), Arkadiusz Cudak (sprawozdawca), Antoni Hanusz, Małgorzata Niezgódka-Medek, Krzysztof Winiarski, Tomasz Zborzyński

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej, po rozpoznaniu w dniu 16 czerwca 2025 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2025 r. o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) uchwały mającej na celu wyjaśnienie:

„Czy doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 r. poz. 132) w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), powinno zostać dokonane bezpośrednio podatnikowi (zobowiązanyemu), czy też powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej)?”

podjął następującą uchwałę:

Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 poz. 132) w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontrola podatkowej lub kontroli celno-skarbowej).

Z u z a s a d n i e n i a

Wnioskiem z 26 lutego 2025 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.) oraz na podstawie art. 264 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy 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.), wniósł o podjęcie uchwały wyjaśniającej: „Czy doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 poz. 132) w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), powinno zostać dokonane bezpośrednio podatnikowi (zobowiązanyemu), czy też powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontrola podatkowej lub kontroli celno-skarbowej)?”.

We wniosku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że zgodnie z art. 155b § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 r. poz. 132; dalej: u.p.e.a.) organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności zabezpieczających, doręcza zobowiązanemu odpowiednio: 1) odpis zarządzenia zabezpieczenia; 2) dokument zabezpieczenia; 3) odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, wraz z zawiadomieniem o przystąpieniu do zabezpieczenia; 4) zawiadomienie o przystąpieniu do zabezpieczenia, jeżeli odpis tytułu wykonawczego został doręczony w egzekucji administracyjnej.

Z kolei art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111; dalej o.p.) stanowi, że zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane,

a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio. Natomiast zgodnie z art. 33 § 2 o.p. zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji: 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego; 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

W myśl art. 33d § 1 o.p. zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2.

We wniosku przywołano ukształtowany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego pogląd, zgodnie z którym wydana w toku postępowania podatkowego decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych (art. 33 § 1 w zw. z art. 33 § 2 o.p.) powinna zostać doręczona pełnomocnikowi strony ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym, a nie bezpośrednio stronie, chyba że z treści pełnomocnictwa wynikają ograniczenia w zakresie reprezentacji (np. wyroki NSA z: 4 marca 2020 r., I FSK 1640/17; 1 lutego 2019 r., I FSK 2337/18; 4 kwietnia 2019 r., I FSK 600/17; 28 lutego 2019 r., I FSK 296/17; 24 stycznia 2018 r., I FSK 628/16; 12 maja 2017 r., II FSK 1015/15; 16 grudnia 2015 r., I FSK 1103/14).

Zauważono jednak, że w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się rozbieżne stanowiska w kwestii doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b § 1 u.p.e.a. w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p. Poglądy w tej materii posiadają przy tym podobną reprezentację w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadłym w porównywalnym czasie.

W pierwszym nurcie orzeczniczym przyjmuje się, że pełnomocnictwo udzielone w normowanym przepisami Ordynacji podatkowej postępowaniu podatkowym lub kontrolnym zawiera – jeżeli nic innego nie wynika z jego treści – umocowanie do reprezentowania podatnika również w postępowaniu zabezpieczającym, zatem decyzja określająca przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego powinna być doręczona pełnomocnikowi podatnika, a nie samemu podatnikowi. Pełnomocnictwo to nie obejmuje jednak postępowania zabezpieczającego normowanego przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, co oznacza, że wszczynające to postępowanie

doręczenie odpisu zarządzenia zabezpieczenia powinno nastąpić bezpośrednio do rąk zobowiązanego, a nie pełnomocnika ustanowionego w postępowaniu podatkowym czy kontrolnym (zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 marca 2022 r., III FSK 556/21).

Z kolei w wyroku z 14 czerwca 2022 r., II FSK 381/22, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że organ podatkowy po wydaniu decyzji o zabezpieczeniu w celu jej wykonania wystawia zarządzenie o zabezpieczeniu (art. 155a § 1 pkt 1 u.p.e.a.) i wskazuje w nim m.in. podstawę prawną zabezpieczenia oraz treść obowiązku, jego podstawę prawną i w przypadku należności pieniężnej – jej wysokość (art. 156 § 1 pkt 3 i 4 u.p.e.a.). Zabezpieczenie wykonuje już organ egzekucyjny na podstawie wniosku wierzyciela. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego do pewnego momentu postępowanie zabezpieczające odbywa się na podstawie przepisów odrębnych (Ordynacji podatkowej), a dopiero po wydaniu decyzji o zabezpieczeniu (przy czym przesłanki jej wydania również określa w tym przypadku Ordynacja podatkowa, a nie ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji) dalszy tryb postępowania (w tym doręczenie zarządzenia o zabezpieczeniu) odbywa się na mocy przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. O ile zatem doręczenie zarządzenia o zabezpieczeniu zawsze następuje w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji, o tyle już samo zabezpieczenie, w przypadku należności podatkowych, których wysokość nie została jeszcze określona w decyzji, następuje na podstawie przepisów odrębnych (art. 33 § 2 o.p.) i przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Natomiast w wyroku z 12 maja 2017 r., II FSK 1939/15, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że decyzja o zabezpieczeniu, której podstawę stanowi art. 33 § 1 i art. 33 § 4 pkt 2 o.p., jest wydawana w toku postępowania podatkowego. Jest to decyzja nierozstrzygająca istoty sprawy ani też nie przesądza o treści przyszłej decyzji wymiarowej. Z kolei zabezpieczenie należności pieniężnych dokonywane jest w trybie, który określa ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Powołane wyżej przepisy stanowią dostateczną podstawę do stwierdzenia odrębności tych dwóch postępowań i wydawanych w ich ramach rozstrzygnięć.

W powołanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, rozważając zagadnienie doręczenia zarządzenia zabezpieczenia, stwierdził, że należy odwołać się do wykładni systemowej i odnieść ww. zarządzenie do szerszej struktury instytucji postępowania egzekucyjnego w administracji. W ocenie Sądu na etapie wszczęcia postępowania zabezpieczającego w egzekucji administracyjnej czynności organu egzekucyjnego zmierzające do skutecznego dokonania zabezpieczenia obowiązków o charakterze pieniężnym mogą być kierowane wyłącznie do zobowiązanego. Ponadto skoro obowiązek doręczenia

pism dotyczy tylko pełnomocnika ustanowionego w sprawie (zgodnie z art. 40 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. — Kodeks postępowania administracyjnego; Dz.U. z 2024 r. poz. 572, dalej: k.p.a., w związku z art. 18 u.p.e.a.), zaś pełnomocnik w myśl art. 33 § 2 i 3 k.p.a. zobowiązany jest dołączyć do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa, to z przepisów tych wynika, że organ musi zostać zawiadomiony o fakcie ustanowienia pełnomocnika w danej, konkretnej sprawie, np. poprzez złożenie dokumentu pełnomocnictwa do akt.

W nurt akceptujący powyższe stanowisko wpisują się także wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 15 listopada 2024 r., III FSK 1559/23, III FSK 1688/23 i III FSK 1689/23; 20 września 2022 r., II FSK 668/22; 2 marca 2022 r., III FSK 315/21 i 22 lutego 2012 r., II FSK 509/11).

W myśl drugiego poglądu skoro decyzję o zabezpieczeniu doręcza się pełnomocnikowi strony, to i dalsze czynności (a więc i zarządzenie zabezpieczenia) należy doręczyć temu pełnomocnikowi, a nie reprezentowanej przez niego stronie.

W wyroku z 19 kwietnia 2024 r., I FSK 750/20, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że postępowanie zabezpieczające prowadzone w toku wszczętego i toczącego się postępowania podatkowego ma charakter szczególnie i pomocniczy względem właściwej egzekucji, ponieważ jego celem jest stworzenie warunków do przeprowadzenia w przyszłości wykonania obowiązku dochodzonego przez wierzyciela. Skoro jednak jest prowadzone w toku wszczętego i prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celnoskarbowej, co wyraźnie akcentuje ustawodawca w art. 33 § 2 o.p., oznacza to, że stanowi postępowanie incydentalne w ramach tych postępowań, zmierzające do zabezpieczenia powyższych celów i interesów wierzyciela podatkowego. W takiej sytuacji nie ma ono charakteru odrębnego od tych postępowań, stanowiąc ich immanentną część, jako zmierzające – w sytuacji uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe, którego dotyczą te postępowania, nie zostanie wykonane – do zabezpieczenia w ich ramach zagrożonych roszczeń wierzyciela podatkowego. Decyzja o zabezpieczeniu wydawana na podstawie art. 33 § 1 i 2 o.p. łączy się ściśle z toczącym się postępowaniem podatkowym, bowiem to w tej decyzji organ określa przybliżoną kwotę zobowiązania, które ma podlegać zabezpieczeniu. Dlatego właśnie pełnomocnik ustanowiony przez podatnika do reprezentowania go w postępowaniu podatkowym lub postępowaniach kontrolnych jest również upoważniony do reprezentowania go w czynnościach postępowania zabezpieczającego podejmowanych w ramach tych postępowań, w tym do odbioru pism na podstawie art. 145 § 2 o.p. Jeżeli bowiem podatnik ustanawia pełnomocnika do reprezentowania jego interesów (praw i obowiązków) w powyższych postępowaniach, to oznacza, że odnosi się to również do czynności, które organ podatkowy zgodnie z prawem

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

Zdaniem NSA wydana w trakcie trwającego postępowania podatkowego decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych (art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p.) powinna zostać doręczona pełnomocnikowi strony ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym, a nie bezpośrednio stronie. To samo musi odnosić się do doręczenia zarządzenia zabezpieczającego.

W pogląd ten wpisują się także wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 28 czerwca 2018 r., II FSK 1487/18; 27 listopada 2019 r., II FSK 3863/17; 1 września 2020 r., II FSK 1461/18 i 11 lipca 2024 r., I FSK 1476/20, oraz prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 19 października 2021 r., I SA/Gd 595/21.

Zdaniem Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowane orzecznictwo pozwala stwierdzić, że została spełniona podstawowa przesłanka z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej, tj. powstanie sytuacji, w której stosowanie określonych przepisów wywołało rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i to rozbieżności o charakterze istotnym.

Prokurator Prokuratury Krajowej sformułował swoje stanowisko w sprawie w piśmie z 30 maja 2025 r., w którym wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści: „Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 poz. 132) w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), powinno zostać dokonane bezpośrednio podatnikowi (zobowiązanejemu)”.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

Uchwały wydawane na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. są podejmowane w celu wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Dopuszczalność wydania takiej uchwały uzależniona jest więc od wystąpienia łącznie dwóch przesłanek. Po pierwsze – ustawowo legitymowany podmiot złoży stosowny wniosek. Po drugie – wnioskodawca wykaże, że w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieje rozbieżność.

W niniejszej sprawie wniosek o podjęcie uchwały abstrakcyjnej złożył Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, a więc podmiot, który zgodnie z art. 264 § 2 p.p.s.a. jest legitymowany do inicjowania podjęcia uchwały na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.

Przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne odpowiada również drugiemu warunkowi do wystąpienia z wnioskiem o podjęcie przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej. Wskazane we wniosku orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych odzwierciedlają bowiem istnienie rozbieżności w procesie stosowania przepisów prawa przez sądy administracyjne.

Przywołane w treści pytania prawnego przepisy stanowią:

– art. 33 § 1 o.p. — Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio.

– art. 33 § 2 o.p. — Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

– art. 155b § 1 u.p.e.a. — Organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności zabezpieczających, doręcza zobowiązanemu odpowiednio:

- 1) odpis zarządzenia zabezpieczenia;
- 2) dokument zabezpieczenia;
- 3) odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, wraz z zawiadomieniem o przystąpieniu do zabezpieczenia;
- 4) zawiadomienie o przystąpieniu do zabezpieczenia, jeżeli odpis tytułu wykonawczego został doręczony w egzekucji administracyjnej.

Istotą problemu prawnego będącego podłożem wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego jest kwestia zakresu pełnomocnictwa udzielonego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej). Rozbieżności w judykatach sądów administracyjnych pojawiły się na tle tego, czy powyższe pełnomocnictwo rozciąga się również na postępowanie zabezpieczające, uregulowane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w sytuacji gdy to postępowanie

zostało zainicjowane na skutek wydania decyzji o zabezpieczeniu, przewidzianej w art. 33 § 2 o.p.

W pierwszej grupie orzeczeń wymienionych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się, że postępowanie zabezpieczające jest postępowaniem odrębnym od postępowania podatkowego. Dlatego też udział pełnomocnika zobowiązanego w postępowaniu zabezpieczającym w fazie wykonawczej jest możliwy dopiero w następstwie udzielenia mu stosownego upoważnienia po wszczęciu tego postępowania, a zatem po doręczeniu odpisu zarządzenia zabezpieczenia bezpośrednio zobowiązanemu. Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia pełnomocnikowi umocowanemu do reprezentowania podatnika, a więc umocowanemu wtedy, gdy podatnik statusu zobowiązanego w postępowaniu zabezpieczającym jeszcze nie uzyskał, oznaczałoby dokonanie czynności doręczenia do rąk pełnomocnika ustanowionego w innej sprawie.

W grupie poglądów przeciwstawnych natomiast wskazuje się, że postępowanie zabezpieczające, w ramach którego wydaje się decyzję o zabezpieczeniu, jest postępowaniem wпадkowym w stosunku do postępowania wymiarowego. W konsekwencji podobnie powinno zostać potraktowane postępowanie zabezpieczające wykonawcze. Decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych (art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p.) powinna zostać doręczona pełnomocnikowi strony ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym, a nie bezpośrednio stronie, chyba że z treści pełnomocnictwa wynikają wprost ograniczenia w zakresie takiej reprezentacji. To samo musi odnosić się do doręczenia zarządzenia zabezpieczającego. Przyjęta interpretacja przepisów w zakresie doręczeń jest korzystna dla podatników, którzy — udzielając pełnomocnictwa do zastępowania ich w postępowaniu — oczekują zwykle zwolnienia ich od osobistego udziału w czynnościach procesowych i nie byłoby spójności w przyjęciu stanowiska, że wybrane czynności procesowe, bez racjonalnego uzasadnienia, pozostają wyłączone, wbrew takiemu oczekiwaniu, do momentu ponownego złożenia pełnomocnictwa.

Zakres pełnomocnictwa szczególnego był przedmiotem analizy w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 kwietnia 2022 r., II FPS 1/22 (ONSAiWSA z 2022 r., nr 6, poz. 78). W uchwale tej uznano, że użyty w art. 138e § 1 o.p. zwrot „we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego” należy rozumieć w ten sposób, że odwołuje się on do wynikającego ze stosunku podstawowego materialnego zakresu pełnomocnictwa szczególnego, co oznacza, że może ono obejmować każdą sprawę należącą do właściwości organu podatkowego, do której stosuje się przepisy tej ustawy. Jednakże do wywołania skutku procesowego konieczne jest złożenie pełnomocnictwa szczególnego do akt sprawy w konkretnym postępowaniu prowadzonym przed organem podatkowym, stosownie do art. 138e § 3 o.p.

W uzasadnieniu tej uchwały podkreślono, powołując się m.in. na treść art. 165 § 5 o.p., że postępowanie w sprawie zabezpieczenia ma charakter incydentalny (wpadkowy) i związane jest z tzw. postępowaniem „głównym”. Konsekwencją jego przedmiotu i immanentnego związku z postępowaniem „głównym” jest to, że pełnomocnictwo złożone w sprawie „głównej” obejmuje automatycznie występowanie także w tej tzw. sprawie wypadkowej, o charakterze akcesoryjnym względem tzw. postępowania „głównego”.

Stanowisko to jest potwierdzeniem poglądów wyrażanych w orzecznictwie, że postępowanie, którego efektem jest wydanie decyzji o zabezpieczeniu (określane zwykle jako postępowanie zabezpieczające), ma charakter szczególny. Postępowanie to jest bowiem prowadzone w toku już wszczętego i prowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, czy też kontroli celno-skarbowej, a wydana w tym odformalizowanym postępowaniu decyzja ma służyć za podstawę podjęcia działań mających na celu zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, których prawidłowa wysokość nie została jeszcze określona lub ustalona. Postępowanie zmierzające do wydania decyzji o zabezpieczeniu ma zatem charakter incydentalny, ściśle wiążąc się z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową czy też kontrolą celno-skarbową, w ramach których jest prowadzone. Należy zauważyć, że w decyzji o zabezpieczeniu organ podatkowy określa przybliżone kwoty zabezpieczanych zobowiązań podatkowych, opierając się przy tym na posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania (art. 33 § 4 o.p.). Dane takie zasadniczo wynikają właśnie z ustaleń poczynionych w postępowaniu podatkowym lub kontroli podatkowej. O pomocniczym charakterze postępowania zabezpieczającego wobec postępowania głównego świadczy to, że nie jest wydawane postanowienie o wszczęciu tego postępowania (art. 165 § 5 pkt 4 o.p.), a przed wydaniem decyzji organ podatkowy nie wyznacza stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 2 pkt 2 o.p.) (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 marca 2020 r., I FSK 1640/17).

Konsekwentnie przyjmuje się, że jeżeli w postępowaniu podatkowym lub w kontroli podatkowej czy też kontroli celno-skarbowej strona ustanowiła pełnomocnika, to umocowanie tego pełnomocnika obejmuje również postępowanie zmierzające do wydania decyzji o zabezpieczeniu, a zatem do podejmowanych w związku z tym czynności. Oznacza to również, że organ podatkowy ma obowiązek doręczenia decyzji o zabezpieczeniu pełnomocnikowi, a nie bezpośrednio stronie postępowania. Wyjątek od tej zasady może wynikać z treści pełnomocnictwa, jeżeli zawarto w nim wyłączenie od reprezentowania strony w tym zakresie. Stanowisko powyższe dominuje obecnie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyroki z: 16 grudnia 2015 r., I FSK 1103/14; 12 maja 2017 r., II FSK 1015/15; 24 stycznia 2018 r., I FSK 628/16

i I FSK 629/14; 27 czerwca 2018 r., II FSK 1487/18; 1 lutego 2019 r., I FSK 2337/18; 27 listopada 2019 r., II FSK 3863/17; dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: www.orzeczenia.nsa.gov.pl, dalej: CBOSA).

Nie ulega więc żadnym wątpliwościom, że pełnomocnikowi ustanowionemu i zgłoszonemu przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontrola podatkowej lub kontroli celno-skarbowej) należy doręczyć decyzję o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 o.p. Przedmiotem rozbieżności pozostaje kwestia, czy temu pełnomocnikowi należy również dręczyć zarządzenie zabezpieczenia przewidziane w art. 155b § 1 u.p.e.a. w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu.

Zgodnie z art. 33d § 1 o.p. zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33 o.p., następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2 (a więc według przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa).

Ten pierwszy z wymienionych sposobów zabezpieczenia jest określony w dziale IV ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji — Postępowanie zabezpieczające. To postępowanie ma charakter przymusowy. Inicjatorem jego jest – co do zasady – wierzyciel, który składa wniosek o zabezpieczenie oraz zarządzenie zabezpieczenia, będące podstawą prowadzenia postępowania zabezpieczającego. To postępowanie może być wszczęte, gdy strona nie składa wniosku o przyjęcie zabezpieczenia w trybie art. 33d § 2 o.p. bądź też gdy taki wniosek został zgłoszony, lecz organ podatkowy wydał postanowienie o odmowie przyjęcia zabezpieczenia. Organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności zabezpieczających, doręcza zobowiązanemu odpis zarządzenia zabezpieczenia (art. 155b § 1 u.p.e.a.). Z tym momentem wiąże się rozpoczęcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, które kończy się z dniem zakończenia postępowania zabezpieczającego (zob. uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 grudnia 2024 r., III FPS 4/24, ONSAiWSA z 2025 r., nr 1, poz. 17).

W wyrokach sądów administracyjnych, w których prezentowano stanowisko o konieczności doręczenia zobowiązanemu, a nie jego pełnomocnikowi odpisu zarządzenia zabezpieczenia (art. 155b § 1 u.p.e.a.), podkreślano odrębność postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego. Istotnie, choć to postępowanie wraz z postępowaniem egzekucyjnym jest uregulowane w jednym akcie prawnym, a mianowicie w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie oznacza to jednak, że postępowanie zabezpieczające toczy się na takich samych zasadach, co postępowanie egzekucyjne. Wprawdzie art. 166b u.p.e.a. stanowi, że w postępowaniu zabezpieczającym stosuje się odpowiednio przepisy działu I i art. 168d u.p.e.a. Jednak odpowiednie

stosowanie musi uwzględniać specyfikę postępowania zabezpieczającego, a przede wszystkim całkowicie odmienne cele tych postępowań.

Aktualnie w judykaturze nie budzi żadnych wątpliwości to, że o pierwszej czynności postępowania egzekucyjnego w administracji musi być zawiadomiony bezpośrednio zobowiązany. Dopiero w toku tego postępowania może być zgłoszony lub ustanowiony pełnomocnik. Od momentu zawiadomienia o ustanowieniu pełnomocnika organ egzekucyjny jest zobligowany doręczać pełnomocnikowi wszelkie pisma procesowe i zapewnić udział w postępowaniu taki jak stronie tego postępowania (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 24 listopada 2011 r., II FSK 2328/10 i II FSK 2327/10; 11 września 2007 r., II FSK 990/06).

Postępowanie zabezpieczające jest zupełnie odrębne od postępowania egzekucyjnego. Wprawdzie oba postępowania cechują się stosowaniem przymusu państwowego. Jednak postępowania te mają całkowicie odmienne cele. Postępowanie egzekucyjne ma za zadanie przymusowe wykonanie obowiązku, który w zasadzie został określony wcześniej w postępowaniu jurysdykcyjnym. Patrząc w sposób linearny na to postępowanie, najczęściej ma ono miejsce już po zakończeniu postępowania wymiarowego. Jedynie wyjątkowo te postępowania mogą się toczyć równoległe, np. w sytuacji nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Natomiast postępowanie zabezpieczające ma na celu zapewnić skuteczność i efektywność przyszłej egzekucji administracyjnej. Stanowi zatem zabezpieczenie tego, że w okresie poprzedzającym możliwość wystawienia tytułu wykonawczego i wszczęcia postępowania egzekucyjnego nie dojdzie do sytuacji, że egzekucja administracyjna, która w przyszłości będzie dopuszczalna, będzie jednocześnie bezskuteczna.

Z uwagi na powyższe postępowanie zabezpieczające toczy się równoległe, a więc obok, w tym samym czasie, co postępowanie jurysdykcyjne zmierzające do określenia obowiązku. Szczególnie jest to widoczne w przypadku wykonania decyzji o zabezpieczeniu przewidzianej w art. 33 § 2 o.p. Tę decyzję wydaje się w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej jeszcze przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku. Przesłanką jest uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności sytuacja, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. To postępowanie toczy się równoległe z postępowaniem podatkowym prowadzonym przez organ pierwszej instancji.

Decyzja o zabezpieczeniu wydana na podstawie art. 33 § 2 o.p. sama w sobie nie zabezpiecza interesów wierzyciela. Stanowi jedynie podstawę prawną

do wykonania zabezpieczenia, które — jak wcześniej wspomniano — odbywa się w sposób dobrowolny, określony w ustawie — Ordynacja podatkowa, albo w sposób przymusowy, przewidziany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Można więc stwierdzić, że wydanie decyzji zabezpieczającej stanowi pierwszy etap zabezpieczenia. Wykonanie tej decyzji następuje w ramach drugiego etapu. Oba stadia są ze sobą ściśle związane i wzajemnie uzależnione.

Przymusowe wykonanie decyzji o zabezpieczeniu rozpoczyna się w momencie doręczenia zarządzenia o zabezpieczeniu. Następuje to wówczas, gdy toczy się wciąż postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa i nadal nie została wydana decyzja wymiarowa przez organ pierwszej instancji. O ścisłym związku postępowania w przedmiocie wydania decyzji o zabezpieczeniu i postępowania w sprawie jego wykonania świadczy treść art. 155b § 1a u.p.e.a., który stanowi, że w przypadku, gdy doręczenie odpisu zarządzenia po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 o.p., mogłoby utrudnić lub udaremnić dokonanie zabezpieczenia, organ egzekucyjny lub egzekutor wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia doręcza zobowiązanemu tę decyzję o zabezpieczeniu. Czyli w sytuacji określonej w cytowanej normie prawnej, zmierzającej do realizacji celu zabezpieczenia, doręczenie decyzji o zabezpieczeniu oraz doręczenie zarządzenia zabezpieczenia następuje jednocześnie, łącznie w ramach jednej czynności doręczenia. Nie sposób zaakceptować w takim przypadku stanowiska, że decyzja o zabezpieczeniu doręczana jest pełnomocnikowi, zaś zarządzenie o zabezpieczeniu, jako pierwsza czynność w odrębnym postępowaniu, powinno być doręczone samemu zobowiązanemu. Byłoby to nieracjonalne i niecelowe, a przede wszystkim sprzeczne z treścią wspomnianego wyżej przepisu. Godziłoby też w interesy podatnika (zobowiązanego), który po to ustanowił pełnomocnika, aby został „odciążony” od konieczności aktywnego działania w toku prowadzonych wobec niego postępowań.

Należy zatem przyjąć, że postępowanie zabezpieczające, pomimo jego dwuetapowości, stanowi integralną całość. Postępowanie, w ramach którego dochodzi do wydania decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p., bez żadnych wątpliwości ma charakter incydentalny (wpadkowy) i związane jest z tzw. postępowaniem „głównym”. Zawsze taka decyzja jest wydawana w postępowaniu prowadzonym równolegle do postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jeszcze przed wydaniem decyzji w sprawie. Taki sam charakter ma postępowanie zabezpieczające prowadzone według przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przemawiają za tym dwa argumenty. Po pierwsze, postępowanie zabezpieczające jest immanentnie związane z postępowaniem w przedmiocie wydania decyzji o zabezpieczeniu. Stanowi bowiem jego drugi i zarazem konieczny etap, który dopiero skutecznie „zabezpiecza” interes wierzyciela. Po drugie, wszczęcie tego przymusowego zabezpieczenia, które

następuje poprzez doręczenie zarządzenia zabezpieczającego wystawionego przez wierzyciela, może mieć miejsce tylko przed wydaniem decyzji organu podatkowego, a więc jeszcze w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej jeszcze przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku. Obok toczącego się postępowania toczy się zatem postępowanie zabezpieczające, najpierw na podstawie przepisów ustawy — Ordynacja podatkowa, a po wydaniu decyzji o zabezpieczeniu może mieć miejsce wszczęcie przymusowego postępowania zabezpieczającego poprzez doręczenie zarządzenia o zabezpieczeniu. Nie sposób zatem zaakceptować stanowisko, że doręczenie zarządzenia o zabezpieczeniu powinno nastąpić do rąk zobowiązanego z uwagi na odrębność tego postępowania i stosowanie analogii do regulacji obowiązujących w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zwłaszcza w sytuacji gdy doręczenie decyzji o zabezpieczeniu musi być dokonane do rąk ustanowionego w postępowaniu „głównym” pełnomocnika. Przeczy temu ścisły związek postępowania w przedmiocie decyzji o zabezpieczeniu i postępowania zabezpieczającego, szczególnie widoczny w regulacjach wyżej przytoczonych, a zawartych w art. 155b § 1a u.p.e.a.

Z wyżej wskazanych powodów nie podzielono stanowiska prezentowanego przez Prokuratora Prokuratury Krajowej. Motywy przedstawione w piśmie procesowym nie dostarczyły dostatecznie mocnych argumentów do podjęcia uchwały w brzmieniu proponowanym przez Prokuratora.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. w zw. z art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. podjął uchwałę jak w sentencji.

65

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 17 lutego 2023 r.
(III SA/Wa 2202/22)

Przewodniczący: sędzia WSA Radosław Teresiak

Sędziowie WSA: Piotr Dębkowski, Hanna Filipczyk (sprawozdawca)

W przypadku pojazdów wielofunkcyjnych, przeznaczonych do przewozu zarówno osób, jak i towarów, art. 100 ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia

2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.) ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy w świetle wyglądu i cech konstrukcyjnych pojazdu nie ulega wątpliwości, że funkcja przewozu osób dominuje nad funkcją przewozu towarów – że pojazd ten ma służyć przede wszystkim do tego pierwszego celu. Przepis nie ma zastosowania zarówno w przypadku, gdy dominujące jest przeznaczenie samochodu do przewozu towarów, jak i w przypadku, gdy obie jego funkcje są równorzędne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie u z n a ł skargę A. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 22 lipca 2022 r. nr (...) w przedmiocie wiążącej informacji akcyzowej i na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ w zw. z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.) u c h y ł i ł zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 7 marca 2022 r., nr (...) oraz z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz A. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. sześćset dziewięćdziesiąt siedem tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Z u z a s a d n i e n i a

W dniu 13 grudnia 2022 r. A. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. (dalej: skarżąca lub spółka) wniosła do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: organ I instancji) o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (dalej: WIA) dla nowego pojazdu „(...), typ (...), wariant (...), wersja (...)”.

Pojazd bazowy został poddany przebudowie, w wyniku której zmieniła się: długość przestrzeni ładunkowej – 3040 mm (pojazd bazowy – 4070 mm); masa pojazdu gotowego do jazdy – 2550 kg (pojazd bazowy – 2200 kg); rzeczywista masa pojazdu – 2550 kg (pojazd bazowy – 2330 kg); liczba miejsc siedzących, w tym miejsce kierowcy – 7 (3 w pierwszym rzędzie, 4 w drugim rzędzie) (pojazd bazowy – 3). Spółka wskazała jako właściwy dla tego samochodu kod CN 8704: pojazdy silnikowe do transportu towarów.

Do wniosku spółka załączyła zdjęcia pojazdu, kopię oświadczenia przedstawiciela producenta, świadectwo zgodności WE, parametry techniczne pojazdu przed i po zabudowie, kopię oświadczenia firmy M. z 24 marca 2021 r. o danych i informacjach o pojeździe niezbędnych do rejestracji i ewidencji pojazdów.

W dniu 4 stycznia 2022 r. spółka przesłała drogą elektroniczną uzupełnienie wniosku o dane techniczne i dodatkowe fotografie.

Decyzją z 7 marca 2022 r. organ I instancji określił klasyfikację wyrobu w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej do kodu CN 8703 32 19: samochody i pozostałe pojazdy silnikowe przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, z silnikiem tłokowym wewnętrznego spalania z zapłonem samoczynnym (wysokoprężne i średnioprężne), o pojemności skokowej przekraczającej 1500 cm³, ale nieprzekraczającej 2500 cm³, nowe.

Organ uznał, że pojazd jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób, a jedynie dodatkowo do transportu towarów. Przesądżają o tym przede wszystkim: siedzenia w dwóch rzędach w ilości siedmiu z wyposażeniem bezpieczeństwa dla każdej osoby, okna w całej przestrzeni pasażerskiej oraz przesuwne drzwi z oknem na bocznej ścianie pojazdu. Obecność stałej przegrody między przestrzenią przeznaczoną dla pasażerów oraz przestrzenią do przewozu towarów nie może stanowić decydującego kryterium wykluczenia klasyfikacji do pozycji 8703, jako że jest to typowa cecha wielu pojazdów do przewozu osób (zazwyczaj pojazdów SUV).

Powyższa klasyfikacja jest zgodna z postanowieniami reguł 1 i 6 Ogólnych reguł interpretacji Nomenklatury scalonej i treścią Not wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego do pozycji 8703. Jest zgodna również z treścią rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2017/1233 z dnia 3 lipca 2017 r. dotyczącego klasyfikacji niektórych towarów według Nomenklatury scalonej (Dz. Urz. UE L 2017.177.26).

W konsekwencji w ocenie organu I instancji pojazd spełnia definicję samochodu osobowego określoną w art. 100 ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.; dalej: u.p.a.).

Spółka odwołała się od tej decyzji.

Decyzją z 22 lipca 2022 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: organ odwoławczy) utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Organ odwoławczy podzielił stanowisko organu I instancji i wskazał, że sporny pojazd stanowi samochód osobowy zasadniczo przeznaczony do przewozu osób (8703 CN), a nie pojazd ciężarowy (8704 CN). Jest on konstrukcyjnie przeznaczony zasadniczo do przewozu osób (przewóz 6 osób + kierowca) i towarów – co potwierdza fakt, że pojazd posiada przeszklenia w części pasażerskiej oraz rząd siedzeń wyposażonych w systemy bezpieczeństwa. W ocenie organu odwoławczego słowo „zasadniczo” rozumieć można jako: przeważnie, głównie, w znacznej mierze. Pozycja 8703 dotyczy zatem pojazdów zasadniczo, tj. w zasadzie i przeważnie, służących do przewozu osób, ale spełniających też inne podobne, jednak uzupełniające, poboczne, drugorzędne funkcje (przewóz towarów, np. bagażu).

Pojazd bazowy (VAN częściowo przeszklony) został tak przerobiony, że stał się pojazdem wielozadaniowym (wielofunkcyjnym) typu VAN, konstrukcyjnie

przystosowanym do przewozu większej ilości osób (7 osób) oraz towarów. Powstała zatem tzw. „brygadówka”.

W ocenie organu odwoławczego na cechy konstrukcyjne oraz wyposażenie stosowane na ogół w pojazdach objętych pozycją 8703, a nie w pojazdach z pozycji 8704, wskazuje w tym przypadku: jednobryłowe, zamknięte nadwozie, oszklone w części pasażerskiej, również w bocznych drzwiach przesuwnych; obecność tapicerowanych siedzeń z wyposażeniem bezpieczeństwa dla każdej z 7 osób, w tym siedzeń typu „ławka” (dla 4 osób) za siedzeniami dla kierowcy i przednich pasażerów (pasy bezpieczeństwa, zagłówki); brak stałego panelu lub przegrody pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przednich pasażerów a przestrzenią tylną, która może być używana do przewozu zarówno osób (drugi rząd siedzeń), jak i towarów; przegroda grodziowa z tworzywa sztucznego (tył „ławki”) pomiędzy częścią pasażerską a towarową – usytuowana dopiero za drugim rzędem siedzeń; obecność okien dla pasażerów z tyłu, obecność przesuwnych drzwi z oknem dla tych pasażerów; wykończenie części pasażerskiej kojarzone z przestrzenią pasażerską – podsufitka, panele boczne; ściany boczne i sufit przykryte panelami ochronnymi; gumowe dywaniki na podłodze przystosowanej dla potrzeb podróżujących w drugim rzędzie osób. Zarazem sporny pojazd nie posiada cech przemawiających za przeznaczeniem do transportu towarów z pozycji 8704, określonych w Notach wyjaśniających do tej pozycji.

Zdaniem organu odwoławczego tej klasyfikacji nie podważają cechy wskazane przez spółkę, takie jak wymiary pojazdu (w tym przestrzeni ładunkowej), mocny silnik, wzmocnione opony, ramowa konstrukcja nadwozia, zawieszenie resorowe, niski komfort jazdy, sztywne siedziska, wentylacja głównie w pierwszym rzędzie siedzeń, brak udogodnień w drugim, dodanym rzędzie siedzeń, brak tapicerki na podłodze (jedynie dodatkowe dywaniki gumowe dla zachowania czystości), przegroda oddzielająca część towarową od pasażerskiej (za drugim rzędem siedzeń), brak w części towarowej rozkładanych ław, porównanie powierzchni ładunkowej do powierzchni pasażerskiej, obecność w podłodze uchwyty do mocowania ładunku. Na klasyfikację według Nomenklatury Scalonej nie ma też wpływu, kto jest nabywcą danego pojazdu, a także to, czy pojazd służy do realizacji celów prywatnych, czy gospodarczych.

W skardze na tę decyzję, wniesioną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, skarżąca zarzuciła:

I. rażące naruszenie przepisów prawa procesowego, co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, to jest:

1) art. 121 § 1 i art. 122 w zw. z art. 187 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) poprzez brak należytego rozpatrzenia zebranych dowodów z uwagi na pominięcie faktów ustalonych w toku postępowania podatkowego, a dotyczących konstrukcji

i wyposażenia spornego pojazdu i jego ogólnego wyglądu, w szczególności przyjęcie za niezgodne ze stanem faktycznym, że: pojazd bazowy został pierwotnie przystosowany przez producenta do przewozu 7 osób w dwóch rzędach siedzeń, a ogólny wygląd i ogół cech pojazdu determinuje jego zasadnicze przeznaczenie do przewozu osób (pojazd został pierwotnie zaprojektowany przez producenta i wyprodukowany jak pojazd 3-miejscowy); pojazd bazowy za siedzeniami kierowcy i przednich pasażerów posiadał oszklenia zarówno w drzwiach przesuwanych, jak i na przeciwniejszej ścianie bocznej pojazdu, obecność paneli ochronnych (nieprecyzyjnie nazwane przez organ w treści decyzji „panelami bocznymi”, co nie podkreśla ich ochronnego przeznaczenia) na ścianach bocznych i podsufitki w części pasażerskiej, które zdaniem organu potwierdzają pasażerski charakter przestrzeni (panele ochronne – jak sama nazwa wskazuje – służą wyłącznie do zabezpieczenia na wypadek kolizji: 1. pasażerów, ograniczając bezpośredni kontakt ciała z ostrą blachą; organ pominął, że panele ochronne zamontowane są do wysokości przeszkleń, pozostała część pokryta jest surową blachą, 2. pozycja, ograniczając możliwość jego przebicia przez przewożone towary – narzędzia i materiały budowlane); dywaniki gumowe (znajdujące się jedynie w części pasażerskiej) służą zapewnieniu komfortu wynikającego z potrzeb podróżujących (dywaniki gumowe służą wyłącznie zachowaniu czystości w pojeździe, z którego korzystają pracownicy budowlani; jednocześnie organ nie wskazał na żaden inny element, który mógłby wskazywać na komfortowe wykończenie, czy typowo pasażerskie wyposażenie całego pojazdu); skarżąca czynnie nie przedstawiała dowodów co do okoliczności istotnych w sprawie, do których wątpliwości powziął organ (na każde wezwanie organu skarżąca składała niezwłocznie szczegółowe wyjaśnienia i przekazywała żądane informacje i dokumenty);

2) art. 191 o.p. poprzez dokonanie dowolnej, sprzecznej z zasadami logiki i doświadczenia życiowego, oceny zgromadzonego materiału dowodowego, niedopełnienie obowiązku wyczerpującego rozpatrzenia całego zebranego w sprawie materiału dowodowego, polegającego na dowolnej, a nie obiektywnej ocenie dowodów, a ponadto zaniechanie działań zmierzających do rzetelnego wyjaśnienia prawdy materialnej i stanu faktycznego analizowanej sprawy, którego to uchybienie miało istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ skutkowało bezzasadnym uznaniem, że pojazd, będący przedmiotem postępowania, zakwalifikowany przez producenta do kategorii homologacji N1 (tj. pojazdu zaprojektowanego i skonstruowanego do przewozu towarów), z typem nadwozia BB – VAN (samochód ciężarowy o kabinie kierowcy zawartej w bryle nadwozia), powinien zostać zaklasyfikowany do pozycji CN 8703 jako spełniający definicję samochodu osobowego, tj. pojazdu, którego zasadniczym przeznaczeniem jest przewóz osób, co w konsekwencji skutkowało wydaniem decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, w której określono klasyfikację pojazdu w układzie

odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej do pozycji CN 8703 32 19 (do tej samej podkategorii 8703 32, w której znajdują się kampery, a więc pojazdy nieposiadające części ładunkowej przeznaczonych wyłącznie do przewozu towarów);

3) art 194 § 1 o.p. poprzez zakwestionowanie przez organ treści dokumentu urzędowego, tj. świadectwa:

– pierwszej homologacji pojazdu, wskazującej na to, że pojazd ten został wyprodukowany jako 3-osobowy z jednym rzędem siedzeń, bez punktów kotwiących/urządzeń pozwalających na montaż kolejnego rzędu siedzeń oraz pasów bezpieczeństwa, z oknami bocznymi tylko w I rzędzie, zakwalifikowany jako pojazd ciężarowy zaprojektowany i skonstruowany do przewozu towarów o masie maksymalnej nieprzekraczającej 3,5 tony, o nadwoziu należącym do kategorii BB VAN – samochód ciężarowy o kabinie kierowcy zawartej w bryle nadwozia (zaznaczyć należy, że samochód wielozadaniowy – „towarowo-osobowy” kwalifikowany jest do odrębnej kategorii typów nadwozia AF);

– drugiej homologacji pojazdu, wskazującej, że ten pojazd jest samochodem ciężarowym (podlega on pod kategorię N1, o nadwoziu należącym do kategorii BB VAN) i nieprzeprowadzenie dowodu przeciwno tym dokumentom, podważającego to co zostało w nich urzędowo stwierdzone;

4) art. 233 § 1 pkt 1 i § 2 o.p. poprzez wydanie decyzji, którą organ utrzymał w mocy decyzję i podzielił argumentację organu podatkowego I instancji, pomimo rażących naruszeń prawa procesowego i materialnego dokonanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, wobec których należało uchylić decyzję w całości i w zakresie klasyfikacji pojazdu, będącego przedmiotem prowadzonego postępowania, orzec co do istoty sprawy albo uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ;

5) art. 2a o.p. i art. 84 Konstytucji RP polegające na zaniechaniu przez organ czynności zmierzających do pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego, którego dotyczy zaskarżona decyzja, co doprowadziło do błędnego uznania, że pojazd stanowi samochód osobowy i w konsekwencji utrzymania w mocy decyzji organu podatkowego pierwszej instancji kwalifikującej pojazd do pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej, przy czym wszelkie wątpliwości nie zostały wyjaśnione, a rozstrzygnięte na niekorzyść skarżącej;

II. błąd w ustaleniach faktycznych, będący konsekwencją rażącego naruszenia przepisów prawa procesowego, polegający na przyjęciu, że:

1) pojazd po dodaniu II rzędu siedzeń posiadał wnętrze, które bez zmian konstrukcyjnych mogło być używane zarówno do przewozu osób, jak i towarów;

2) pojazd będący przedmiotem postępowania jest samochodem osobowym, ponieważ spełnia wskazania podane w Notach wyjaśniających do HS do pozycji CN 8703, potwierdzające, że pojazd przeznaczony jest zasadniczo do przewozu osób, a jedynie dodatkowo do transportu towarów;

3) pojazd będący przedmiotem postępowania nie jest pojazdem zakwalifikowanym do pozycji CN 8704;

III. rażące naruszenie przepisów prawa materialnego jako konsekwencja wadliwego ustalenia stanu faktycznego sprawy, tj. art. 100 ust. 4 w zw. z art. 3 i art. 7d ust. 1 pkt 1 u.p.a. i art. 1 ust. 1-3 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i niezgodne z tymi przepisami zdefiniowanie pojazdu jako samochodu zasadniczo przeznaczonego do przewozu osób, w sprzeczności z ustanowioną Nomenklaturą Scaloną i zasadami dokonywania klasyfikacji do poszczególnych jej kodów, a w konsekwencji przyjęcie, że pojazd objęty jest dyspozycją przepisu art. 100 ust. 4 u.p.a. wobec uznania, że jest samochodem osobowym sklasyfikowanym do pozycji CN 8703 przeznaczonym zasadniczo do przewozu osób, innym niż objęty pozycją 8702, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi.

Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji i zasądzenie na jej rzecz zwrotu kosztów postępowania sądowego.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniosł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

Strony spierają się przede wszystkim o to, czy pojazd, którego dotyczy wniosek spółki o wiążącą informację akcyzową, spełnia definicję samochodu osobowego z art. 100 ust. 4 u.p.a.

Zgodnie z art. 100 ust. 4 u.p.a. samochody osobowe są to pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją CN 8703 przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, inne niż objęte pozycją 8702, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi, z wyłączeniem pojazdów samochodowych i pozostałych pojazdów, które nie wymagają rejestracji zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Zdaniem Sądu w tym sporze rację ma skarżąca: pojazd powyższej definicji nie spełnia.

Jak wynika z art. 3 ust. 1 u.p.a. do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, a także do WIA stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 1987.256.1 ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382 ze zm.).

W cytowanym wyżej art. 100 ust. 4 u.p.a. ustawodawca posłużył się odniesieniem do Nomenklatury Scalonej – grupowania CN 8703: „Samochody

i pozostałe pojazdy silnikowe przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi”. Dodatkowo wskazał (zaakcentował) – przez wyrażenie tego warunku *expressis verbis* w treści przepisu – że pojazdy mają być „przeznaczone zasadniczo do przewozu osób”.

Zdaniem Sądu w oparciu o ogólny wygląd oraz obiektywne cechy i właściwości spornego pojazdu należy stwierdzić, że nie spełnia on warunku ustawowego: nie jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób.

Samochód to duży VAN o znacznej ładowności, którego część towarowa jest większa od części osobowej. Wyposażenie samochodu jest podstawowe, brak w nim elementów świadczących o nastawieniu na wygodę pasażerów (w drugim rzędzie, jak i w części towarowej brak wentylacji/nawiewu, oświetlenia, popielniczek, welurowych dywaników, skórzanych foteli, podłokietników, uchwytów na kubki/butelki, listew ozdobnych, otwieranych/uchylnych okien). Samochód nie posiada dodatkowych udogodnień konstrukcyjnych takich jak luksusowe (sportowe) felgi. Posiada w drugim rzędzie siedzeń pasy bezpieczeństwa, lecz ta część jest wykończona w sposób surowy, pozbawiony elementów typowych dla przestrzeni pasażerskiej. Za elementy nadające wnętrzu samochodu charakter komfortowy nie można uznać tych zapewniających pasażerom bezpieczeństwo.

Samochód ma oddzielną kabinę dla kierowcy i pasażerów oraz oddzielną zamkniętą tylną przestrzeń ładunkową przeznaczoną wyłącznie do transportu towarów. Posiada wprawdzie boczne okna, ale tylko w części, w której są siedzenia dla pasażerów, a nie posiada ich w tylnej części służącej wyłącznie do załadunku i rozładunku towarów. Ściany boczne w części towarowej są pełne, metalowe, tak samo drzwi tylne. Znamienna jest też wielkość przestrzeni towarowej oraz fakt, że przestrzeń ta nie zawiera typowych dla samochodów osobowych elementów wykończenia.

Wszystko to uzasadnia globalną ocenę: przemawia przeciwko uznaniu, że „zasadniczym przeznaczeniem” tego pojazdu jest przewóz osób.

Akcyza w odniesieniu do samochodów osobowych jest podatkiem niezharmonizowanym. Jednak ze względu na wspólną podstawę klasyfikacyjną, jaką dla cła i akcyzy stanowi Nomenklatura Scalona (CN), zasadne jest odwołanie się do orzecznictwa TSUE dotyczącego sposobu klasyfikacji pojazdów do grupowania CN 8703 albo 8704.

Z wyroku TSUE z 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-486/06 *Van Landeghem* (ECLI:EU:C:2007:762) wynika, że „kryterium dla klasyfikacji taryfowej towarów należy poszukiwać zasadniczo w ich obiektywnych cechach i właściwościach, takich jak określone w pozycjach CN oraz uwagach do sekcji lub działów” (pkt 23), „przeznaczenie towaru może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, jeżeli jest ono właściwe temu towarowi, co należy ocenić

według obiektywnych cech i właściwości tego towaru” (pkt 24), przeznaczenie to określa (jest określone) przez „ogólny wygląd pojazdów i ogół cech tych pojazdów, nadający im ich zasadnicze przeznaczenie” (pkt 27); podobnie wyrok z 25 lipca 2018 r. w sprawie C-445/17 *Pilato* (ECLI:EU:C:2018:609).

A zatem właściwa jest ocena pojazdu oparta na całości kształcie jego cech ujętych jako zespół – celem stwierdzenia, czy pojazd jest zasadniczo przeznaczony do przewozu osób, a przez to stanowi samochód osobowy, czy też nie.

Jak wyżej wskazano, taka globalna ocena – oparta na wyglądzie i całości kształcie jego cech – wyklucza klasyfikację taryfową pojazdu spornego w sprawie do CN 8703.

Do tego samego wniosku prowadzi analityczne (tj. prowadzone w rozbiciu na poszczególne jego cechy) badanie charakterystyki spornego pojazdu, przeprowadzone w oparciu o Noty wyjaśniające do HS.

Organy podatkowe w swojej analizie wskazują na kryteria klasyfikacyjne wynikające z Not wyjaśniających do HS do pozycji 8703, akapit piąty i szósty – zgodnie z którymi „dla potrzeb niniejszej pozycji wyrażenie «samochody osobowo-towarowe» oznacza pojazdy o maksymalnej liczbie miejsc siedzących dla dziewięciu osób (włącznie z kierowcą), których wnętrze bez zmian konstrukcyjnych może być używane zarówno do przewozu osób, jak i towarów”, „do tej kategorii pojazdów silnikowych włączone są te, powszechnie znane jako pojazdy «wielozadaniowe» (np. pojazdy typu van, pojazdy sportowo-użytkowe (SUV – *Sports Utility Vehicles*), niektóre pojazdy typu pickup)”.

Jako właściwości typowe dla tej kategorii organy podatkowe wskazują: a) obecność stałych siedzeń z wyposażeniem bezpieczeństwa dla każdej osoby lub obecność stałych punktów kotwiących i wyposażenia do zainstalowania siedzeń i wyposażenia bezpieczeństwa w przestrzeni tylnej za przestrzenią dla kierowcy i przednich pasażerów; b) obecność tylnych okien wzdłuż dwóch ścian bocznych; c) obecność przesuwanych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi (jedne lub więcej), z oknami na bocznych ścianach lub z tyłu; d) brak stałego panelu lub przegrody pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przednich pasażerów a przestrzenią tylną, która może być używana do przewozu zarówno osób, jak i towarów; e) obecność elementów komfortowych oraz wykończenie wnętrza i wyposażenie w całym wnętrzu pojazdu, które kojarzone są z przestrzenią pasażerską pojazdu (np. dywaniki, wentylacja, oświetlenie wnętrza, popielniczki).

Skarżąca ma rację, że pojazd, o który zapytała, nie posiada większości cech wymienionych w punktach a)-e) (...). Pojazd nie posiada stałych punktów kotwiących i wyposażenia do instalowania pasów bezpieczeństwa w tylnej przestrzeni za kierowcą i przednimi pasażerami, nie posiada też tylnych okien wzdłuż dwóch ścian bocznych (przeszklenia zostały wykonane tylko na wysokości drugiego rzędu siedzeń – brak ich w załadunkowej części pojazdu). Nie posiada w całym

wnętrzu komfortowego wykończenia i wyposażenia jak dywaniki, wentylacja, oświetlenie wnętrza, popielniczki czy schowki, system nagłośnienia, uchwyty/miejsca na kubek, podłokietniki. Ma przegrodę pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przednich pasażerów a przestrzenią tylną; przegroda ta oddziela część pasażerską od towarowej. Samochód ma przesuwne drzwi z przeszkleniem.

Z pięciu pomocniczych kryteriów wymienionych w Notach wyjaśniających do HS samochód spełnia więc jedno.

Samochód zdecydowanie nie posiada „luksusowego wnętrza”, akcentowanego przez TSUE w wyroku w sprawie *Van Landeghem* (zob. pkt 38 wyroku) ani „luksusowych felg” (pkt 40 wyroku), posiada natomiast wyposażenie służące do przytwierdzania towarów przy przewozie – co zdaniem TSUE świadczy o przeznaczeniu do przewozu towarów (pkt 39 wyroku).

Sporny pojazd ma charakter wielofunkcyjny – może służyć do przewozu osób i przewozu towarów. Funkcja (przeznaczenie) do przewozu osób nie jest w jego przypadku dominująca („zasadnicza”). W ujęciu CN jest on przeznaczony przede wszystkim do transportu towarów.

Przepis art. 100 ust. 4 u.p.a. to przepis ustawy podatkowej kształtujący przedmiot opodatkowania. W świetle art. 217 Konstytucji RP nie można poddawać go wykładni rozszerzającej. Nie można też domniemywać podpadania pojazdów wielofunkcyjnych pod ten przepis – przeciwnie, należy wykazać w sposób niebudzący wątpliwości, że pojazdy takie spełniają kluczową przesłankę „zasadniczego przeznaczenia” do przewozu osób.

W przypadku pojazdów wielofunkcyjnych, przeznaczonych do przewozu zarówno osób, jak towarów, art. 100 ust. 4 u.p.a. ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy w świetle wyglądu i cech konstrukcyjnych pojazdu nie ulega wątpliwości, że funkcja przewozu osób dominuje nad funkcją przewozu towarów – że pojazd ten ma służyć przede wszystkim do tego pierwszego celu. Przepis nie ma zastosowania zarówno w przypadku, gdy dominujące jest przeznaczenie samochodu do przewozu towarów, jak i w przypadku, gdy obie jego funkcje są równorzędne.

Samochód, o którym mowa w rozporządzeniu wykonawczym Komisji (UE) z dnia 3 lipca 2017 r. nr 2017/1233 dotyczącym klasyfikacji niektórych towarów według Nomenklatury Scalonej (Dz. Urz. UE L 2017.177.26), wydanym w przedmiocie klasyfikacji w Nomenklaturze Scalonej wielofunkcyjnego pojazdu typu „VAN”, różni się znacząco od pojazdu będącego przedmiotem zaskarżonej decyzji.

Sąd podziela w tym względzie argumentację skargi (...).

Świadcstwo homologacji nie przesądza o klasyfikacji pojazdu do celów opodatkowania podatkiem akcyzowym. O tym, że sporny pojazd nie jest podlegającym akcyzie samochodem osobowym, lecz samochodem ciężarowym jej niepodlegającym, zdecydowały jego właściwości (cechy).

Zaskarżona decyzja (i poprzedzająca ją decyzja organu I instancji oparta na tej samej ocenie prawnej) naruszają art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. przez wadliwą ocenę materiału dowodowego; art. 100 ust. 4 u.p.a. przez niewłaściwe zastosowanie, to jest uznanie, że pojazd, o który zapytała spółka, jest samochodem osobowym objętym pozycją CN 8703 przeznaczonym zasadniczo do przewozu osób.

Sąd uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję organu I instancji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.) samodzielnie i w zw. z art. 135 p.p.s.a.

Zgodnie z art. 7i pkt 1 u.p.a. organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wydania WIA, jeżeli wniosek o wydanie WIA nie dotyczy wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego.

Organ I instancji odmówi wydania wiążącej informacji akcyzowej, ponieważ przedmiot, którego dotyczy wniosek skarżący, nie jest wyrobem akcyzowym ani samochodem osobowym w znaczeniu ustawy.

Na wniosek skarżący Sąd zasądził na jej rzecz zwrot kosztów postępowania sądowego w wysokości 697 zł obejmującej: wpis od skargi w wysokości 200 zł, koszty zastępstwa procesowego w wysokości 480 zł (zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2018 r. poz. 1687) i opłatę skarbową od złożenia dokumentu pełnomocnictwa w wysokości 17 zł.

66

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

z dnia 19 czerwca 2024 r.
(I SA/Bk 172/24)

Przewodniczący: sędzia WSA Paweł Janusz Lewkowicz

Sędziowie WSA: Małgorzata Anna Dziemianowicz (sprawozdawca), Marcin Kojło

Artykuł 82 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542) nie wyłącza z kręgu podmiotów uprawnionych do żądania zwrotu akcyzy przy

dostawie wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych ich dostawcy, w sytuacji gdy za ich fizyczne przemieszczenie z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego odpowiada odbiorca lub podmiot działający na jego rzecz.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku u z n a ł skargę M. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa w O. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku z dnia 12 marca 2024 r. nr (...) w przedmiocie odmowy zwrotu podatku akcyzowego w związku z wewnątrzspółnotową dostawą piwa i na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ w zw. z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.) u c h y l i ł zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku z dnia 19 grudnia 2023 r., nr (...) oraz z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku na rzecz M. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa w O. trzysta osiemdziesiąt siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Z u z a s a d n i e n i a

Decyzją z 19 grudnia 2023 r., nr (...), Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku odmówił M. spółka z o.o. spółka komandytowa z siedzibą w O. (dalej: spółka) zwrotu podatku akcyzowego w wysokości 605 zł w związku z dostawą wewnątrzspółnotową 9 hl piwa.

W dniu 12 stycznia 2024 r. do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku (DIAS) wpłynęło odwołanie od wyżej wymienionej decyzji, w którym strona wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz orzeczenie w tym zakresie co do istoty sprawy. Po rozpoznaniu odwołania, decyzją z 12 marca 2024 r., nr (...), DIAS utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu wskazano, że 22 września 2023 r. spółka dokonała sprzedaży 10.773,33 l piwa różnych gatunków na rzecz litewskiej spółki (...) z siedzibą w W. Sprzedaż udokumentowano fakturą VAT nr (...) na kwotę netto 16 160,74 euro. W treści faktury wskazano warunki dostawy EXW O. wraz z oznaczeniem w opisie „odbior własny, palety wliczone w cenę”. Dostawę wyrobów do magazynu odbiorcy w K. na Litwie zgodnie z obowiązującymi przepisami udokumentowano w systemie EMCS elektronicznym uproszczonym dokumentem administracyjnym (e-SAD) o numerze (...). Dostawa obejmowała między innymi 900 l piwa nabytego przez stronę od B. sp. z o.o. z siedzibą w C. Zgodnie z raportem odbioru wyroby zostały przyjęte przez odbiorcę

25 września 2023 r. (w raporcie wykazano niedobór w pozycji 7 e-SAD, która jednak nie dotyczy wyrobów objętych wnioskiem).

Strona złożyła prawidłowy wniosek o zwrot akcyzy zapłaconej od 900 l piwa nabytego od spółki B., do którego dołączyła wszystkie wymagane załączniki.

W opinii organu strona nie spełniła jednak określonego w art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.; dalej: u.p.a.) warunku koniecznego do zwrotu akcyzy, tj. dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów wskazanych we wniosku. Odwołując się do definicji dostawy wewnątrzspółnotowej z art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a., DIAS wskazał, że zwrot akcyzy przysługuje podmiotowi, który dokonał wewnątrzspółnotowej dostawy wyrobów (fizycznego przemieszczenia wyrobów do innego państwa członkowskiego). Wyklucza to zatem z kręgu uprawnionych do zwrotu akcyzy podmioty, które nie dokonały (lub nie zleciły dokonania) czynności faktycznej przemieszczenia wyrobów do innego państwa członkowskiego.

W stanie faktycznym sprawy, jak zauważył organ, strona dokonała sprzedaży wyrobów akcyzowych na rzecz kontrahenta litewskiego (WDT w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług), ale nie dokonała ich przemieszczenia we własnym imieniu ani we własnym imieniu nie zleciła ich przemieszczenia innemu podmiotowi. Zgodnie z warunkami dostawy (EXW) to obiorca na własny rachunek i we własnym imieniu zorganizował odbiór wyrobów i ich transport do K. na Litwie. Z tego też względu, w opinii DIAS, stronie nie przysługuje prawo zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego przy zakupie sprzedanych wyrobów. Oceny tej nie zmienia okoliczność, że przemieszczenie wyrobów zostało prawidłowo udokumentowane w systemie EMCS stosowanym do przemieszczania.

Spółka nie zgodziła się z powyższym rozstrzygnięciem i wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. Zaskarżając decyzję w całości, zarzuciła naruszenie:

I. przepisów prawa materialnego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy:

a) naruszenie art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a. przez jego błędną interpretację polegającą na uznaniu, że do wewnątrzspółnotowej dostawy dochodzi tylko w przypadku, gdy przemieszczającym wyroby akcyzowe jest osobiście podmiot je zbywający lub gdy podmiot ten zleca osobom trzecim transport tych towarów, mimo że ustawowa definicja pojęcia „dostawy wewnątrzspółnotowej”, zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a., nie wprowadza jakiegokolwiek rozróżnienia z uwagi na podmiot dokonujący fizycznego przemieszczenia towarów, co potwierdza zarówno wykładnia gramatyczna, jak i systemowa tego pojęcia, w konsekwencji czego organ błędnie ustalił, że z uwagi na fakt, że to obiorca na własny rachunek i we własnym imieniu zorganizował odbiór wyrobów i ich transport na Litwę, to transakcja ta nie stanowiła dostawy wewnątrzspółnotowej, tylko sprzedaż na terytorium kraju;

b) naruszenie art. 82 ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a. przez uznanie, że spółka nie spełniła przesłanki zwrotu podatku akcyzowego w zakresie realizacji dostawy wewnątrzspółnotowej wnioskowanych wyrobów akcyzowych (piwa) we własnym imieniu lub zlecenia wykonania tej czynności we własnym imieniu przez inny podmiot, mimo że sprzedaż wyrobów akcyzowych przez spółkę jest dokonywana w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej, co wynika z faktury sprzedażowej, ale również wystawianych przez spółkę na tę okoliczność dokumentów towarzyszących przesyłce wyrobów akcyzowych, wskazujących jednoznacznie odbiorcę/nabywcę i miejsce odbioru w innym kraju Unii Europejskiej, a zwrot podatku przysługuje także kiedy to nie spółka, a zagraniczny odbiorca wyrobów akcyzowych zleca przewóz sprzedanych wyrobów akcyzowych z kraju do innego państwa Unii Europejskiej, w szczególności gdy między sprzedającym (spółką) a nabywcą wyrobów zostało zawarte 1 lipca 2023 r. porozumienie dotyczące transportu;

c) naruszenie art. 82 ust. 1 pkt 2 u.p.a. w zw. z art. 10 dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz. Urz. UE L 2020.58.4 ze zm.; dalej: dyrektywa 2020/262) przez jego błędną wykładnię i uznanie, że spółka nie zalicza się podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego, w sytuacji gdy zgodnie z przepisami unijnymi nabywca przemieszczający wyroby akcyzowe do innego państwa członkowskiego ma prawo do zwrotu akcyzy;

II. przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy:

a) naruszenie przepisów art. 2a, art. 120, art. 121 ust. 1, art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: o.p.) w zw. z art. 6 u.p.a. oraz art. 2 i 7 Konstytucji RP przez naruszenie zasady działania organu na podstawie przepisów prawa oraz prowadzenia postępowania w sposób niebudzący zaufania podatnika, stosowanie wykładni rażąco niezgodnej z prawem oraz rozstrzygnięcie wątpliwości na niekorzyść podatnika, bowiem przyjęta przez organ teza, jakoby sporna transakcja nie odbywała się w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej, nie znajduje odzwierciedlenia w stanie faktycznym sprawy, a przede wszystkim w treści jasnych przepisów prawa, w konsekwencji czego, aby obronić przyjęte *a priori* przez siebie tezy, organ dokonał prawotwórczej interpretacji przepisów w sposób sprzeczny z jakimikolwiek zasadami wykładni, a ewentualne wątpliwości rozstrzygał na niekorzyść podatnika, co doprowadziło do sytuacji, w której organ odwoławczy zamiast uchylić decyzję organu pierwszej instancji oraz orzeczenie w tym zakresie co do istoty sprawy, utrzymał w mocy wadliwą decyzję;

b) naruszenie art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 233 § 1 pkt 2a o.p. w zw. z art. 6 u.p.a. przez niesłuszne utrzymanie w mocy zaskarżonej decyzji organu pierwszej instancji, zgodnie z którą odmówiono spółce zwrotu podatku

akcyzowego, w sytuacji gdy wobec ww. zarzutów organ odwoławczy powinien zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji uchylić w całości i w tym zakresie orzec co do istoty sprawy;

c) naruszenie art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 180 § 1, art. 181, art. 187 § 1 o.p. przez niewypełnienie dyspozycji tych przepisów oraz nieuwzględnienie całokształtu okoliczności mogących mieć wpływ na treść wydanej decyzji, a w szczególności przez uznanie, że spółka nie spełniła przesłanki zwrotu podatku akcyzowego w zakresie realizacji dostawy wewnątrzwspólnotowej wnioskowanych wyrobów akcyzowych (piwa) we własnym imieniu lub zlecenia wykonania tej czynności we własnym imieniu przez inny podmiot oraz nieuwzględnienie zawartego przez spółkę i nabywcę porozumienia w zakresie organizacji transportu z 1 lipca 2023 r.;

d) naruszenie art. 210 § 4 o.p. przez wydanie zaskarżonej decyzji w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych, co znajduje odzwierciedlenie w uzasadnieniu skarżonej decyzji, jako że rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji jest sprzeczne z wydawanymi przez organy administracji skarbowej indywidualnymi interpretacjami prawa podatkowego, a także orzeczeniami i stanowiskiem Ministerstwa Finansów.

Opierając się na powyższych zarzutach, autor skargi wniósł o: uwzględnienie skargi oraz uchylenie w całości skarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzję organu pierwszej instancji, a także zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, od organu na rzecz skarżącej według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zważył, co następuje:

Skarga okazała się uzasadniona.

Spór w sprawie sprowadza się do oceny, czy stronie skarżącej przysługuje prawo do zwrotu akcyzy zgodnie z art. 82 ust. 1 u.p.a., tj. czy dokonała ona dostawy wewnątrzwspólnotowej. Na gruncie tego przepisu kluczowa jest zatem, zdaniem składu orzekającego, definicja pojęcia „dostawy wewnątrzwspólnotowej”, zawarta w art. 2 ust. 8 tej ustawy.

Zakreślając ramy prawa materialnego, znajdującego zastosowanie w sprawie, należy wskazać, że zgodnie z art. 82 ust. 1 u.p.a. w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy:

1) podatnikowi, który dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej tych wyrobów akcyzowych, albo

2) podmiotowi, który nabył te wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzwspólnotowej, albo

3) uprawnionemu wysyłającemu niebędącemu podatnikiem albo podmiotem, który nabył wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał dostawy wewnątrzspółnotowej tych wyrobów

– na sporządzony na piśmie wniosek złożony do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wraz z dokumentami, o których mowa w ust. 3 [tj. mającymi potwierdzać zapłatę akcyzy na terytorium kraju, a także prawidłowość przemieszczenia/dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów oraz dokument potwierdzający zapłatę akcyzy w państwie członkowskim lub że akcyza w tym państwie nie jest wymagana – przyp. sędzia sprawozdawca].

Pojęcie „dostawy wewnątrzspółnotowej” zostało zdefiniowane w wymienionym wyżej art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a. Stosownie do jego treści dostawa wewnątrzspółnotowa to przemieszczanie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego.

Należy zauważyć, że w judykaturze jest przedstawiany dominujący obecnie pogląd, że prawo do zwrotu akcyzy wiąże się z dokonaniem we własnym imieniu dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobu akcyzowego (np. wyroki NSA z: 8 maja 2012 r., I GSK 344/11; 21 września 2012 r., I GSK 42/12; 6 października 2017 r., I GSK 1451/15; powoływane orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w CBOŚA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Takie stanowisko prezentowane jest także przez organy podatkowe, a jednocześnie dostrzegane jest przez przedstawicieli doktryny: „(...) organy podatkowe nie uznają za wewnątrzspółnotową dostawę w rozumieniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym przemieszczenia dokonywanego przez kontrahentów polskiego podatnika (sprzedawcy), będących klientami zagranicznymi, i nie korzystających z usługi transportowej proponowanej przez polskiego podatnika (sprzedawcy), a organizujących transport sami we własnym zakresie. Taka wykładnia tylko potwierdza, że katalog podmiotów uprawnionych do ubiegania się o zwrot w związku z dostawą wewnątrzspółnotową nie może ograniczać się np. tylko do dostawcy wewnątrzspółnotowego (kimkolwiek on jest). Podstawą do zwrotu ma być okoliczność, że towar akcyzowy został sprzedany zagranicę” (J. Matarewicz, w: *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 82).

Skład orzekający w niniejszej sprawie odmiennie jednak od organów zapastruje się na interpretację przepisów art. 82 ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a. i stwierdza, że przeważający w tym zakresie trend należy uznać za nieznajdujący usprawiedliwienia w wykładni językowej i systemowej, a przez to skutkujący stosowaniem przesłanek pozaustawowych co do strony podmiotowej omawianego zwolnienia.

W sprawie nie ma sporu co do tego, że 22 września 2023 r. spółka dokonała sprzedaży 10 773,33 l piwa podmiotowi U. w W. (Litwa). Sprzedaż

udokumentowano fakturą VAT na kwotę netto 16 160,74 euro. W treści faktury wskazano warunki dostawy EXW O. wraz z oznaczeniem w opisie: odbiór własny, palety wliczone w cenę. Dostawę wyrobów do magazynu odbiorcy w K. na Litwie zgodnie z obowiązującymi przepisami udokumentowano w systemie EMCS elektronicznym uproszczonym dokumentem administracyjnym (e-SAD). Dostawa obejmowała m.in. 900 l piwa nabytego przez spółkę od B. sp. z o.o. Zgodnie z raportem odbioru wyroby zostały przyjęte przez odbiorcę 25 września 2023 r. Bezsposornie skarżąca złożyła też prawidłowy wniosek (wraz z załącznikami) o zwrot akcyzy zapłaconej od 900 l piwa nabytego od B. sp. z o.o.

Z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że faktycznego wywozu towarów z terytorium kraju na terytorium Litwy dokonała litewska U. Z umowy zawartej między skarżącą a ww. podmiotem (...) wynika, że skarżąca zleca nabywcy odbiór (transport) towarów. Z kolei ze znajdującego się w aktach sprawy dokumentu e-SAD (...) w jasny sposób wynika, że w rubryce 1c „Organizacja przewozu” wskazano wartość „1” odpowiadającą wysyłającemu. Tabela nr 1 stanowiąca załącznik nr 1 do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2022/1636 z dnia 5 lipca 2022 r. uzupełniającej dyrektywę Rady (UE) 2020/262 przez określenie struktury i treści dokumentów wymienianych w kontekście przemieszczania wyrobów akcyzowych oraz określenie progu utraty wynikającej z właściwości wyrobów (Dz. Urz. UE L 2022.247.2) określa projekt elektronicznego (uproszczonego) dokumentu administracyjnego i elektroniczny (uproszczony) dokument administracyjny. Wiersz 1c jest zatytułowany „Organizacja przewozu”, a wypełnienie tego wiersza jest obligatoryjne, co oznaczono w kolumnie D literą „R” – *required*. Wyjaśnienie (kolumna F) dotyczące wypełnienia komunikatu jest następujące: „Należy określić podmiot odpowiedzialny za zorganizowanie pierwszego środka transportu, stosując jedną z następujących wartości: 1 = Wysyłający, 2 = Odbierający, 3 = Właściciel wyrobów, 4 = Inny”.

Analizując stanowisko organów, można wywieść, że w ich ocenie z art. 82 ust. 1 pkt 2 u.p.a. wynika, że zwrot akcyzy przysługuje podmiotowi, który nabył wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzspółnotowej. Zdaniem organów przepis ten należy rozumieć łącznie z art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a. w ten sposób, że zwrot akcyzy przysługuje podmiotowi, który nabył wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzspółnotowej, tj. faktycznie przemieścił wyroby akcyzowe z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego. Według organów dostawy wewnątrzspółnotowej dokonuje ten podmiot, który przemieścił (przewiózł) albo we własnym imieniu zlecił przemieszczenie (przewiezienie) wyrobu akcyzowego z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego i poniósł koszty transportu udokumentowane fakturą wystawioną na jego rzecz.

Z takim poglądem nie sposób się jednak zgodzić, gdyż forsowana przez organy interpretacja nie wynika z brzmienia powoływanych wyżej przepisów, jak też nie znajduje systemowego uzasadnienia.

Jak słusznie zauważył autor skargi, dla wystąpienia dostawy wewnątrzspółnotowej w myśl art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a. wymagane jest rzeczywiste (faktyczne, fizyczne) przemieszczenie wyrobu z terytorium kraju na terytorium drugiego państwa członkowskiego (co bezspornie w niniejszej sprawie wystąpiło). Sporny przepis ani jakikolwiek inny przepis ustawy o podatku akcyzowym nie reguluje żadnych innych warunków dotyczących wewnątrzspółnotowej dostawy, w tym dotyczących aspektów podmiotowych, np. by takiego przemieszczenia dokonał osobiście dostawca.

Patrząc na omawiane kwestie z perspektywy wykładni systemowej, trzeba podkreślić, że zgodnie z art. 10 zd. pierwsze dyrektywy 2020/262 oprócz przypadków, o których mowa w art. 37 ust. 4, art. 44 ust. 5 oraz art. 46 ust. 3, jak również przypadków przewidzianych w dyrektywach 92/83/EWG, 92/84/EWG, 2003/96/WE i 2011/64/UE, właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić lub umorzyć podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom. Z kolei przepisy art. 33-43 posługują się kategoriami uprawnionego wysyłającego i uprawnionego odbiorcy, nie ograniczając organizacji przemieszczenia wyrobu tylko do dostawcy.

Artykuł 46 ust. 4 i 5 dyrektywy 2020/262 definiuje „nieprawidłowość” (w zakresie normowanym w tym artykule przemieszczania wyrobów akcyzowych). Oznacza to sytuację, do której dochodzi w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych zgodnie z art. 33 ust. 1 lub art. 44 ust. 1, nieobjętą art. 45 [zniszczenie i utrata – przyp. sędziego sprawozdawcy] i powodującą, że przemieszczenie lub część przemieszczenia wyrobów akcyzowych nie zakończyła się zgodnie z przepisami. Za nieprawidłowość uznaje się wszelkie przypadki braku rejestracji lub uprawnienia jednej lub wszystkich osób uczestniczących w przemieszczeniu z naruszeniem art. 33 ust. 1 lub art. 44 ust. 4 lit. a/ lub wszelkie przypadki nieprzestrzegania przepisów art. 35 ust. 1. Ustęp 1-4 stosuje się odpowiednio, chyba że odbiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego zgodnie z ostatnim zdaniem art. 44 ust. 3 [bez znaczenia w sprawie].

Wskazany przepis za nieprawidłowość nie uznaje jednak sytuacji organizacji przemieszczenia przez podmiot inny niż dostawca (uprawniony wysyłający), zaś taką sytuację wprost dopuszcza ustawodawca unijny.

W opinii Sądu nie bez znaczenia dla sprawy pozostaje także porównanie warunków wewnątrzspółnotowej dostawy na gruncie podatku akcyzowego

z warunkami WDT tego samego wyrobu traktowanego jako towar na gruncie podatku VAT. Artykuł 42 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.) nie stawia przed „podatnikiem dokonującym” WDT takiego warunku, że tylko on lub podmiot działający na jego rzecz musi być organizatorem przemieszczenia towaru. Zwrot podatku VAT wynikający z deklaracji podatkowej, w której ujęte zostało WDT związane z przemieszczaniem towaru, nie może więc zostać zakwestionowany tylko dlatego, że przemieszczenie towaru zostało zorganizowane przez nabywcę towaru z innego kraju UE.

Podsumowując, należy stwierdzić, że art. 82 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a. nie wyłącza z kręgu podmiotów uprawnionych do żądania zwrotu akcyzy przy dostawie wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych ich dostawcy, w sytuacji gdy za ich fizyczne przemieszczenie z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego odpowiada odbiorca lub podmiot działający na jego rzecz. Ograniczenie podmiotowe, zastosowane przez organy, nie znajduje oparcia w przepisach ustawy o podatku akcyzowym i prawie unijnym, i w istocie stanowi przykład zastosowania interpretacji pozaustawowej.

Skład orzekający w niniejszej sprawie popiera przy tym, i uznaje za celny, pogląd NSA wyrażony w orzeczeniu z 3 kwietnia 2008 r., I FSK 333/07, zgodnie z którym – dokonując nie tylko wykładni językowej, choć w ocenie NSA wystarczającej, ale interpretując ten przepis przez pryzmat podstawowej zasady dotyczącej podatku akcyzowego, tj. jednokrotności opodatkowania, należy stwierdzić, że o zwrot podatku akcyzowego na podstawie art. 77 u.p.a. może wystąpić podatnik, który w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonał dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, bez względu na fakt czyim środkiem transportu dokonano tej dostawy – czy dostawcy, czy nabywcy, czy też przewoźnika lub spedytora, któremu czynności przewozu zlecił czy to dostawca, czy nabywca. Oczywiście skład orzekający zauważa, że ocena prawna została wyrażona przez NSA w innych realiach prawnych (2008 r.), na gruncie innych przepisów u.p.a., jednak ocena co do neutralności, na gruncie przesłanek zwrotu podatku, kwestii w istocie czysto technicznej, kto organizuje przemieszczenie wyrobów akcyzowych pozostaje nadal aktualna.

Tym samym Sąd uznał za zasadne podnoszone w skardze zarzuty naruszenia art. 82 ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a oraz w zw. z art. 10 dyrektywy 2020/262 przez ich błędną interpretację skutkującą założeniem, że spółka nie spełniła przesłanki zwrotu podatku akcyzowego. W konsekwencji doszło również do naruszenia przepisów postępowania, a zatem art. 2a, art. 120, art. 121 ust. 1 o.p. w zw. z art. 6 u.p.a., jak też art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 233 § 1 pkt 2a o.p. Co istotne Sąd nie przesądza w niniejszej

sprawie, jaki podmiot rzeczywiście dokonał przemieszczenia oraz czy skarżący ostatecznie przysługuje prawo do zwrotu podatku akcyzowego.

W sprawie zostały więc spełnione przesłanki do uchylenia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) z powodu naruszenia przepisów materialnych, a w efekcie też procesowych, w stopniu wpływającym na wynik sprawy. Decyzja organu pierwszej instancji jest dotknięta takimi samymi wadami jak zaskarżone rozstrzygnięcie, w związku z czym Sąd uznał za niezbędne uchylenie także decyzji Naczelnika PUS w Białymstoku na podstawie art. 135 p.p.s.a.

Rozpoznając sprawę ponownie, organ będzie związany oceną prawną Sądu, a więc uzna, że dopuszczalne na gruncie ww. przepisów jest spełnienie warunku dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobu akcyzowego, gdy organizacji przemieszczenia wyrobu dokonał odbiorca lub podmiot działający na jego rzecz. Mając na uwadze ten pogląd, determinujący niejako kierunek oceny ustaleń faktycznych, organ raz jeszcze przeanalizuje okoliczności sprawy i zbada, czy skarżący przysługiwało prawo do zwrotu podatku akcyzowego.

O kosztach postępowania sądowego w wysokości obejmującej wpis w wysokości 100 zł, opłatę skarbową w wysokości 17 zł i koszty zastępstwa procesowego w wysokości 270 zł orzeczono w myśl art. 200, art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a. w zw. z § 2 ust. 1 pkt 1 lit. b/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1687).

67

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 28 października 2024 r.
(I FSK 601/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Roman Wiatrowski

Sędziowie: NSA Hieronim Sęk, del. WSA Elżbieta Olechniewicz (sprawozdawca)

Regulacje przewidziane w art. 8 ust. 1 pkt 4 oraz art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.) nie uprawniają organów podatkowych do prowadzenia

jedynie ograniczonego postępowania obejmującego bezpośredniego dostawcę podatnika. Przeciwnie, w sytuacji gdy podatnik przedstawia stosowne dowody, organ jest zobowiązany do dokonania ustaleń w stosunku do podmiotów występujących na wcześniejszym etapie obrotu, jak np. podmiotów będących zarejestrowanymi odbiorcami. W związku z tym, że zgodnie z art. 8 ust. 5 tej ustawy podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, to jego zapłata przez innego podatnika, dokonującego czynności podlegającej opodatkowaniu, daje podstawy do stwierdzenia, że zobowiązanie podatkowe wygasło.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 listopada 2020 r. w sprawie ze skargi T. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w J. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 20 września 2019 r., nr (...) w przedmiocie podatku akcyzowego za kwiecień 2013 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 w zw. z art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz T. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w J. pięć tysięcy czterysta siedemnaście złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 19 listopada 2020 r., VIII SA/Wa 876/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu skargi T. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w J. (dalej: skarżąca, spółka, strona) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: DIAS, organ odwoławczy) z 20 września 2019 r. w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za kwiecień 2013 r., działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), uchylił zaskarżoną decyzję (opisany wyrok i powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są na: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku, w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że skarżąca nabyła wyroby energetyczne w postaci oleju napędowego i benzyny silnikowej m.in. od P. sp. z o.o. Kontrahent ten jednak m.in. w kwietniu 2013 r. nie prowadził faktycznej działalności gospodarczej, co spowodowało, że nie można było ustalić faktycznego źródła pochodzenia

paliwa. Faktury wystawione przez ten podmiot, mające potwierdzić nabycie oleju napędowego z zapłaconą akcyzą, okazały się fikcyjne, a ponadto w trakcie prowadzonej kontroli za poszczególne miesiące 2013 r. kontrahent ten nie odbierał korespondencji i nie przedłożył żadnych ewidencji, co spowodowało, że został on wykreślony z ewidencji podatników VAT z powodu niezgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Na podstawie decyzji wydanej względem P. sp. z o.o. w zakresie podatku od towarów i usług za I, II i III kwartał 2013 r. oraz październik 2013 r. stwierdzono, że spółce tej nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikające z faktur wystawianych przez spółki A., E. i U., gdyż transakcje między kontrahentem a wymienionymi spółkami nie miały miejsca. W konsekwencji organy podatkowe przyjęły, że faktury wystawione przez P. sp. z o.o. na rzecz strony skarżącej, mające potwierdzić nabycie oleju napędowego z zapłaconą akcyzą, okazały się fikcyjne. Obrót paliwem prowadzony był przez tzw. „słupy” – podmioty, które nie posiadały środków transportu, infrastruktury technicznej niezbędnej do prowadzenia tego rodzaju działalności, kierowały nimi osoby, które nie posiadały wiedzy na temat obrotu paliwem, jedynie firmowały swoim nazwiskiem zakup i sprzedaż oleju napędowego i benzyny. W związku z powyższym, przy tak występującym łańcuchu pośredników, wykrycie źródła pochodzenia oleju napędowego zakupionego przez skarżącą od kontrahenta jest nieznane i było niemożliwe do ustalenia. W konsekwencji organ uznał, że spółka nabywała paliwo z nieznanego źródła – nie został bowiem potwierdzony zakup towaru udokumentowany fakturami VAT wystawionymi przez kontrahenta – i tym samym należna od niego akcyza nie została zapłacona.

Sąd pierwszej instancji uznał, że skarga jest zasadna i stwierdził, że wydając zaskarżoną decyzję, organ naruszył art. 120, art. 121 § 1, art. 122 oraz art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.). WSA wskazał, że przeprowadzając postępowanie w stosunku do spółki, organy podatkowe pochopnie stwierdziły, że oferowane przez stronę dowody, mające dokumentować uiszczenie akcyzy na wcześniejszym etapie obrotu, nie wniosłyby niczego nowego do sprawy.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że z ustaleń zawartych w protokole kontroli, powołanych w zaskarżonej decyzji, wynika, że organ nie stwierdził ubytków w rozliczeniu obrotu oleju napędowego oraz benzyny Pb95 i Pb98 za okres od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2013 r., weryfikując dokumenty pod kątem ilościowego rozliczenia obrotu oraz rzeczywiste zapasy na początek każdego miesiąca, zakupu i sprzedaży w danym miesiącu (w tym zużycia na cele własne) oraz zapasów ewidencyjnych i rzeczywistych na koniec każdego miesiąca. Tym samym nie jest wykluczone, że w przypadku przesłania dokumentów oferowanych przez stronę, w zestawieniu z zeznaniami

kierowców dokonujących przewozu, możliwe jest ustalenie, czy rzeczywiście olej napędowy, którego posiadanie przez skarżącą stwierdzono, jest tym olejem, który zgodnie z powyższymi dokumentami, został do spółki przywieziony i czy została zapłacona od niego akcyza. W przypadku stwierdzenia przez organy podatkowe, że nie jest to możliwe, dla prawidłowego odniesienia się do twierdzeń strony i oferowanych przez nią wniosków dowodowych konieczne jest wskazanie przyczyn takiej oceny. W każdym przypadku dowody zgłaszane przez podatnika powinny zostać poddane kompleksowej i wszechstronnej ocenie, w zestawieniu z innymi dowodami. Nie jest bowiem w takiej sytuacji wystarczające powołanie się na fikcyjność faktur, którymi spółka udokumentowała nabycie oleju napędowego, i brak możliwości odtworzenia łańcucha nabyć. Dla prawidłowego zastosowania art. 8 ust. 2 pkt 3 i art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.; dalej: u.p.a.) konieczne jest niewątpliwe wykazanie, że akcyza od spornego oleju napędowego w należnej wysokości nie została zapłacona. Tymczasem DIAS nie analizował tych dokumentów i nie dokonał ich oceny stosownie do wymogów przewidzianych w art. 191 o.p.

Organ odwoławczy przy ponownym rozpoznaniu sprawy został zobowiązany do uwzględnienia rozważań Sądu pierwszej instancji w przedmiocie wykładni przepisów prawa materialnego i prawa procesowego i dokonania oceny dowodów skarżącej, oferowanych jako zmierzające do wskazania źródła pochodzenia spornego paliwa i faktu zapłaty akcyzy na poprzednim etapie obrotu. Zależnie od wyników tych badań i wyprowadzonych z nich wniosków, w przypadku wystąpienia ku temu przyczyn, organ odwoławczy nie jest pozbawiony możliwości skorzystania z dyspozycji art. 229 i art. 233 § 2 o.p., przy jednoczesnym wykazaniu wystąpienia okoliczności uzasadniających uchylenie decyzji organu pierwszej instancji.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożył organ odwoławczy, zaskarżając wyrok w całości. W skardze kasacyjnej powyższemu wyrokowi na podstawie art. 173 oraz art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a. zarzucono naruszenie następujących przepisów prawa materialnego i postępowania:

a) art. 8 ust. 2 pkt 4 i art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a. przez ich niewłaściwe zastosowanie, tj. przez przyjęcie, że nie mają one zastosowania do stanu faktycznego przedmiotowej sprawy;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 oraz art. 229 i art. 233 § 2 o.p. w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy;

c) art. 141 § 4 p.p.s.a. w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy.

W skardze kasacyjnej, na podstawie art. 176 § 1 pkt 1 w zw. z art. 185 § 1 p.p.s.a., wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy

do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego prawem przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną spółka wniosła o jej oddalenie oraz o zasądzenie od organu odwoławczego na rzecz strony kosztów postępowania.

Pismem z 28 lutego 2024 r. strona uzupełniła swoje dotychczasowe stanowisko.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie miała usprawiedliwionych podstaw, choć uzasadnienie zaskarżonego wyroku wymagało częściowego uzupełnienia.

Istotą sporu była zasadność stanowiska organów podatkowych co do obciążenia skarżącej obowiązkiem uiszczenia podatku akcyzowego za kwiecień 2013 r. od nabytego w tym okresie oleju napędowego i paliwa od P. sp. z o.o., która nie prowadziła działalności gospodarczej w rozumieniu podatku od towarów i usług, stosując art. 8 ust. 2 pkt 4 i art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a.

Na wstępie rozważań dotyczących prawidłowości zastosowania w niniejszej sprawie ww. regulacji prawnych należy przypomnieć, że przepis prawa materialnego determinuje zakres i sposób prowadzenia postępowania przez organy podatkowe. W związku z tym w pierwszej kolejności jest konieczne dokonanie prawidłowej wykładni regulacji prawa materialnego mającego zastosowanie w okolicznościach faktycznych danej sprawy.

Stosownie do art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. Zgodnie zaś z art. 13 ust. 1 pkt 1 tej ustawy podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

Wykładnia tych regulacji prawnych nie może być dokonana w oderwaniu od przepisów regulujących zasadę jednofazowości podatku akcyzowego.

Zgodnie bowiem z art. 8 ust. 6 u.p.a., jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy

na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została, po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy, określona lub zadeklarowana w należytnej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Natomiast na mocy art. 13 ust. 4 u.p.a., jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podatnikach z tytułu dokonania czynności lub zaistnienia stanu faktycznego, o którym mowa w art. 8 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 2, 3 i 5, których przedmiotem są te same wyroby akcyzowe, zapłata akcyzy związanej z tymi wyrobami przez jednego z tych podatników powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego pozostałych podatników.

Naczelný Sąd Administracyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie wyjaśniał, że powołane przepisy abstrahują od przyczyn niezapłacenia akcyzy w należytnej wysokości, w tym także przez podmiot, który był dostawcą takiego wyrobu. Nie jest również istotne, czy znany jest ten dostawca. Warunkiem opodatkowania posiadania lub nabycia wyrobów akcyzowych jest brak możliwości ustalenia przez organy podatkowe, że akcyza na wcześniejszym etapie obrotu została uiszczona w prawidłowej wysokości. Posiadacz lub nabywca wyrobów akcyzowych może zostać bowiem zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego w sytuacji, gdy posiadane lub nabyte przez niego wyroby akcyzowe nie były obciążone podatkiem akcyzowym na wcześniejszym etapie obrotu, natomiast organy podatkowe nie były w stanie w toku postępowania stwierdzić, że akcyza została zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu tym wyrobem (zob. wyroki NSA z: 14 września 2022 r., I GSK 3454/18; 16 kwietnia 2021 r., I GSK 113/18 czy 6 kwietnia 2016 r., I GSK 1571/14).

Sytuacja określona w art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. dotyczy najczęściej wyrobów udokumentowanych fikcyjnymi fakturami oraz pochodzących z niewiadomego źródła lub nierzetelnego kontrahenta, który nie uiścił akcyzy w należytej wysokości. Udowodnienie, że wyrób akcyzowy jest niewiadomego pochodzenia (np. nabyty na podstawie „pustych” faktur wystawionych przez fikcyjny podmiot) uprawnia do twierdzenia, że podatek na wcześniejszym etapie jego sprzedaży nie został zadeklarowany ani określony. W tej sytuacji nie sposób wykazać, że nieznanemu kontrahentowi uiścił akcyzę na poprzednim etapie obrotu.

Niemniej jednak powyższe nie oznacza, że postępowanie podatkowe prowadzone na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. powinno ograniczać się jedynie do zbadania, czy akcyza została zapłacona na poprzednim etapie obrotu i tylko w tym zakresie. Omawiana regulacja prawna nie zawiera takiego ograniczenia. Jak wskazano powyżej, zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 1 tej ustawy podatnikiem akcyzy staje się podmiot, który dokonuje czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub wobec którego zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, ale od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należytnej wysokości. W dalszej części przepis ten wskazuje, że kwestia ta,

czyli brak zapłaty podatku, ma być ustalona w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowaniu podatkowym.

Z powyższego zatem wynika, że ustalenie, że podatek akcyzowy nie został zapłacony, nie może ograniczać się tylko do bezpośredniego dostawcy podatnika, wobec którego toczy się postępowanie w tym przedmiocie. Ponadto jeśli ustalenie dotyczące braku zapłaty akcyzy ma odbyć się w jednej z procedur podatkowych wskazanych w tym przepisie, to oznacza, że organy podatkowe nie są zwolnione z obowiązku prawidłowego prowadzenia tego postępowania, a w konsekwencji – nie są uprawnione do automatycznego przyjęcia, że jeśli bezpośredni dostawca nie zapłacił akcyzy i najprawdopodobniej jego poprzednik także, to nie ma potrzeby prowadzenia dalszego postępowania w celu ustalenia, czy podatek ten nie został zapłacony na jeszcze wcześniejszym etapie postępowania. Oczywiście w tym zakresie konieczne jest współdziałanie samego podatnika, który powinien posiadać stosowne dokumenty.

W związku z tym należy przypomnieć, że w niniejszej sprawie strona oferowała organowi podatkowemu dowody świadczące o zapłaceniu akcyzy na wcześniejszym etapie obrotu, tj. przez O. sp. z o.o. i D. sp. z o.o. Organy odmówiły przeprowadzenia tych dowodów, wskazując, że ww. podmioty nie były kontrahentami strony, a jedynie zarejestrowanymi odbiorcami. Wskazano również, że: „Po przyjęciu paliwa przez «zarejestrowanego odbiorcę» kończy się procedura zawieszenia poboru akcyzy i powstaje obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym, który jest uiszczany w ustawowym terminie. Natomiast właścicielem paliwa jest firma A, która kolejno odsprzedaje wyroby akcyzowe kolejnej firmie B i ta następnej, aż paliwo napędowe trafia do strony. Niemniej jednak na etapie kontroli ani na etapie postępowania podatkowego nie ma możliwości odtworzenia łańcucha transakcji od nabycia wewnątrzspółnotowego, aż do nabycia przez skarżącą. W związku z powyższym nie było możliwe ustalenie pochodzenia nabytego paliwa, a tym samym stwierdzenie, że należna od niego akcyza została zapłacona”.

Odnosząc się do powyższego, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 5 u.p.a. podatnikiem akcyzy jest podmiot będący zarejestrowanym odbiorcą, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca – z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innego podmiotu.

Przedmiotem opodatkowania akcyzą, zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 4 tej ustawy jest nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzspółnotowego dokonywanego do składu podatkowego. Co do zasady zatem w momencie odbioru wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego odbiorcę następuje zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy i powstaje zobowiązanie podatkowe z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych wg właściwej stawki akcyzy. Zarejestrowany odbiorca jest więc

zobowiązany do rozpoznania zobowiązania podatkowego już w momencie odbioru wyrobów akcyzowych. Celem instytucji zarejestrowanego odbiorcy jest bowiem możliwość nabywania wyrobów akcyzowych od dostawcy z innego państwa członkowskiego bez obowiązku zapłaty akcyzy w państwie dostawcy. Ponadto zarejestrowany odbiorca może dokonywać wewnątrzspółnotowych nabyć wyrobów akcyzowych zarówno we własnym imieniu, jak i w imieniu (na zlecenie) swoich kontrahentów.

Z powyższego wynika więc, że regulacje przewidziane w art. 8 ust. 1 pkt 4 oraz art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a. nie uprawniają organów podatkowych do prowadzenia jedynie ograniczonego postępowania obejmującego bezpośredniego dostawcę podatnika. Przeciwnie, w sytuacji gdy podatnik (w tym przypadku strona) przedstawia stosowne dowody, organ jest zobowiązany do dokonania ustaleń w stosunku do podmiotów występujących na wcześniejszym etapie obrotu, jak np. podmiotów będących zarejestrowanymi odbiorcami. W związku z tym, że zgodnie z art. 8 ust. 5 tej ustawy podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, to jego zapłata przez innego podatnika, dokonującej czynności podlegającej opodatkowaniu, daje podstawy do stwierdzenia, że zobowiązanie podatkowe wygasło.

W myśl zaś art. 8 ust. 6 tej u.p.a., jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w art. 8 ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy określona lub zadeklarowana w należytym wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, należy wskazać, że poza sporem pozostawało ustalenie organów podatkowych, że kontrahent skarżącej był podmiotem nieprowadzącym rzeczywistej działalności gospodarczej, przez co z uwagi na brak rzetelności faktur wystawionych przez ten podmiot stwierdzono, że podatek akcyzowy nie został zapłacony i obciążono skarżącą obowiązkiem jego uiszczenia. Niemniej WSA słusznie wskazał, że organy podatkowe nie zweryfikowały w sposób rzetelny i prawidłowy dowodów przedstawionych przez skarżącą na okoliczność uiszczenia podatku akcyzowego na wcześniejszym etapie obrotu.

Wbrew stanowisku autora skargi kasacyjnej Sąd pierwszej instancji miał rację, wskazując, że organy podatkowe uchybiły art. 187 i art. 188 o.p. O ile faktury wystawione przez kontrahenta były nierzetelne, to skarżąca wskazała wiarygodną możliwość zweryfikowania uiszczenia podatku akcyzowego na wcześniejszym etapie obrotu. Stosownymi dokumentami skarżąca podkreśliła połączenie faktur VAT z dokumentami e-AD, z którego wynikał przypisany kod ARC wskazujący na jego pochodzenie i to, że dostarczony był do agencji celnej w S. (tj. O. sp. z o.o.) oraz z dokumentami CMR i listami przewozowymi oraz dodatkowo dokumentami

przyjęcia zewnętrznego. Ponadto do tych dokumentów przedstawiono dokument stanowiący ewidencję akcyzową z potwierdzeniem wykonania przelewu z zadeklarowaniem i zapłaceniem podatku akcyzowego od wyrobu akcyzowego, do którego przypisany został stosowny kod ARC.

W związku z tym za zasadne należy uznać stanowisko Sądu pierwszej instancji zobowiązujące organ podatkowy do zweryfikowania dokumentów przedstawionych przez podatnika na okoliczność uiszczenia akcyzy od towaru akcyzowego na wcześniejszym etapie obrotu.

Wbrew zatem stanowisku organu wyrażonemu w skardze kasacyjnej, Sąd pierwszej instancji nie naruszył art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 oraz art. 229 i art. 233 § 2 o.p.

Z powyższych względów za niezasadny należało uznać zarzut naruszenia przez WSA prawa materialnego, tj. art. 8 ust. 2 pkt 4 i art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a.

Za niezasadny należało także uznać zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 141 § 4 p.p.s.a.

Autor skargi kasacyjnej, uzasadniając ten zarzut, wskazał, że Sąd pierwszej instancji nie dokonał wnikliwej analizy całego materiału dowodowego, a jedynie bezkrytycznie uznał za słuszne zarzuty skargi. Zdaniem kasatora WSA nie działał w związku z tym w zgodzie z art. 191 o.p., zarzucając zaś organom podatkowym naruszenie art. 122 i art. 187 § 1 o.p. nie wskazał „konkretnych luk w materiale dowodowym” oraz nie wskazał kierunku, w jakim powinno być prowadzone uzupełniające postępowanie dowodowe. Sąd nie uzasadnił na czym polegało naruszenie art. 120 i art. 121 § 1 o.p., poczynił natomiast niejasną sugestię co do zastosowania art. 229 i art. 233 § 2 tej ustawy, co koresponduje z brakiem konkretnych wskazań co do dalszego postępowania dowodowego.

Odnosząc się do powyższego, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 141 § 4 p.p.s.a. uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania.

Należy także wskazać, że wadliwość uzasadnienia wyroku może stanowić przedmiot skutecznego zarzutu kasacyjnego z art. 141 § 4 p.p.s.a. w sytuacji, gdy sporządzone jest ono w taki sposób, że niemożliwa jest kontrola instancyjna zaskarżonego wyroku. Funkcja uzasadnienia wyroku wyraża się bowiem i w tym, że jego adresatem, oprócz stron, jest także Naczelny Sąd Administracyjny. Tworzy to więc po stronie wojewódzkiego sądu administracyjnego obowiązek wyjaśnienia motywów podjętego rozstrzygnięcia w taki sposób, który umożliwi przeprowadzenie kontroli instancyjnej zaskarżonego orzeczenia w sytuacji, gdy strona postępowania zażąda, poprzez wniesienie skargi kasacyjnej, jego kontroli.

Wymaga także podkreślenia, że w ramach zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. nie jest możliwe kwestionowanie stanowiska sądu pierwszej instancji w zakresie prawidłowości przyjętego za podstawę orzekania stanu faktycznego ani stanowiska sądu co do wykładni bądź zastosowania prawa. Zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. nie można zatem łączyć z ocenami i stanowiskiem, jakie prezentuje sąd pierwszej instancji, uzasadniając swoje rozstrzygnięcie.

W ocenie NSA uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wszystkie istotne elementy wymienione w art. 141 § 4 p.p.s.a. i pozwala na kontrolę instancyjną rozumowania Sądu pierwszej instancji.

Uzasadnienie skargi kasacyjnej w tym zakresie stanowi natomiast wyraz dezaprobaty jej autora dla wydanego przez Sąd pierwszej instancji rozstrzygnięcia, a nie przedstawienie rzeczywistych wadliwości sporządzonego uzasadnienia. Należy zauważyć, że wskazane w skardze kasacyjnej wadliwości wyroku WSA, dotyczące niewskazania „luk w materiale dowodowym” czy braku wskazań co do dalszego postępowania, nie znajduje potwierdzenia w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Powyższe oznacza, że sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty, zarówno naruszenia prawa procesowego, jak i materialnego, jako niezasadne, nie mogły zostać uwzględnione.

W tym stanie rzeczy, wobec braku usprawiedliwionych podstaw, skarga kasacyjna podlegała oddaleniu na podstawie art. 184 p.p.s.a.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a.

68

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 15 listopada 2024 r.
(I FSK 895/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Niezgódka-Medek (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Izabela Najda-Ossowska, del. WSA Dominik Mączyński

W świetle art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.), przepisu zawierającego definicję legalną nadużycia prawa, osiągnięcia korzyści podatkowych,

których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą przepisy tej ustawy, może polegać na wykorzystaniu, przy dokonywaniu czynności opodatkowanej tym podatkiem, powiązań osobowych i kapitałowych pomiędzy stronami transakcji – osobą fizyczną i osobą prawną zarządzaną przez tę osobę fizyczną, która ponadto bezpośrednio lub pośrednio jest jej udziałowcem, do uzyskania zwrotu podatku naliczonego przez nabywcę – osobę prawną, mimo braku wywiązania się z zobowiązania podatkowego ciążącego na zbywcy – osobie fizycznej z tytułu tej czynności.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną J.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 sierpnia 2020 r. w sprawie ze skargi J.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 15 listopada 2019 r., nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za IV kwartał 2014 r. do I kwartału 2016 r. i za III kwartał 2016 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od J.K. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku dziesięć tysięcy osiemset złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Przedmiotem skargi kasacyjnej J.K. (dalej: skarżący) jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 26 sierpnia 2020 r., I SA/Gd 55/20. W wyroku tym Sąd pierwszej instancji, na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z 15 listopada 2019 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za IV kwartał 2014 r. do I kwartału 2016 r. i za III kwartał 2016 r. (wyrok ten i powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w internetowej bazie orzeczeń www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

W skardze kasacyjnej skarżący, reprezentowany przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu – doradcę podatkowego, zaskarżył w całości wyrok Sądu pierwszej instancji.

Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. skarżący zarzucił naruszenie przepisów art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 141 § 4 oraz art. 151 p.p.s.a., które to naruszenie miało istotny wpływ na wynik postępowania sądownoadministracyjnego przez nieuwzględnienie skargi, a więc naruszenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku przepisów art. 1 § 1 oraz § 2 ustawy z dnia

25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2167 ze zm.; dalej: p.u.s.a.).

Skarżący podniósł, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, akceptując merytoryczne rozstrzygnięcie zawarte w decyzji ostatecznej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z 15 listopada 2019 r. naruszył przede wszystkim art. 1 § 1 oraz § 2 p.u.s.a., a także art. 3 § 1, art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ oraz art. 151 p.p.s.a. przez wadliwe wykonanie kontroli zgodności z prawem aktów administracyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w zaskarżonym wyroku rażąco naruszył bowiem:

– art. 151 p.p.s.a. przez przyjęcie za podstawę wydania zaskarżonego wyroku o sygn. akt I SA /Gd 55/20 powyższej normy prawnej;

– art. 134 § 1 p.p.s.a. bowiem, nie będąc związany granicami skargi, Sąd nie zauważył, że w przedmiotowej sprawie organ podatkowy drugiej instancji dokonał błędnej interpretacji pojęcia nadużycia prawa w szczególności w aspekcie czynności mającej zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowej;

– art. 141 § 4 p.p.s.a. w powiązaniu z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ tej ustawy przez to, że Sąd ten w uzasadnieniu wyroku wprawdzie wywiązał się z formalnego wymogu przedstawienia stanu sprawy, to jednak uczynił to w sposób nieprawidłowy. Nie dostrzegł bowiem, że ustalenia w zakresie stanu faktycznego, na których oparł swoje merytoryczne rozstrzygnięcie, są błędne w stopniu mającym istotny i decydujący wpływ na wynik sprawy. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zaaprobował bowiem stan faktyczny zaprezentowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Człuchowie i zaakceptowany przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku, pomimo tego, że stan ten nie jest zgodny z rzeczywistymi faktami, a sposób jego ustalania przez ww. organy administracji podatkowej naruszał w sposób rażący przepisy procedury administracyjnej, w tym wskazane poniżej przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.);

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w sytuacji, w której Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku powinien uchylić decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku i poprzedzając ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Człuchowie.

Dalej skarżący wskazał, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, stosując błędnie przepisy art. 151 p.p.s.a., oddalił skargę, pomimo że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku rażąco naruszył podstawowe przepisy postępowania podatkowego tj. przepisy Ordynacji podatkowej, a w szczególności:

1. art. 233 § 1 pkt 1 o.p. przez bezzasadne utrzymanie w mocy rozstrzygnięcia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Człuchowie w przedmiocie podatku

od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od IV kwartału 2014 r. do I kwartału 2016 r. i za III kwartał 2016 r. oraz w przedmiocie kwoty podatku od towarów i usług podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego w trybie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; dalej: u.p.t.u.) za: styczeń 2015 r. i lipiec 2016 r.;

2. art. 120, art. 121 i art. 124 w związku z art. 180, art. 181, art. 187 oraz art. 199 o.p. bowiem prowadzone przez organ podatkowy drugiej instancji postępowanie było prowadzone:

– z pominięciem obowiązujących przepisów powszechnie obowiązującego prawa (wymienionych w uzasadnieniu przedmiotowego pisma);

– z nierzetelnym ustaleniem stanu faktycznego przez przeprowadzenie postępowania dowodowego w sposób powierzchowny i niedbały, zaniechanie przeprowadzenia przez organ podatkowy pierwszej instancji oraz organ podatkowy drugiej instancji niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, jak również dokonanie dowolnej interpretacji materiału dowodowego. Organy podatkowe w sposób niejasny i nielogiczny wyjaśniły zasadność przesłanek, którymi kierowały się przy załatwieniu sprawy. Zarówno Naczelnik Urzędu Skarbowego w Człuchowie, jak i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku naruszyli zasadę prowadzenia postępowania w sprawach podatkowych w sposób budzący zaufanie do organów administracji państwowej, a tym samym działali z rażącym naruszeniem ww. przepisów;

oraz działań z naruszeniem:

3. art. 122 oraz art. 125 o.p. przez nieprzeprowadzenie przez organy podatkowe niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, a także przepisów art. 180, art. 181, art. 191, art. 210 § 1 pkt 4, art. 210 § 1 pkt 6 w związku z art. 210 § 4 wyżej wymienionej ustawy poprzez oparcie zaskarżonego rozstrzygnięcia na nieuzasadnionych tezach Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku;

a także naruszeniem:

4. art. 4 i art. 18 Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji przyjętego przez Parlament Europejski dnia 6 września 2001 r. poprzez działanie organu podatkowego wbrew przepisom powszechnie obowiązującego prawa;

5. konstytucyjnych zasad państwa i prawa, a w szczególności art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.) przez pozostawienie w obrocie prawnym decyzji administracyjnej dotyczącej obciążeń podatkowych poza obowiązkiem ustawowym, a tym samym działaniem z obrazą art. 2, art. 8 i art. 32 oraz art. 217 Konstytucji RP.

Skarżący zauważył, że naruszenie wskazanych powyżej przepisów prawa miało istotny wpływ na prowadzone postępowanie podatkowe oraz

na jego rozstrzygnięcie. Sprawując bowiem kontrolę pod względem zgodności z prawem zaskarżonej decyzji, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku błędnie uznał, że organ podatkowy drugiej instancji prawidłowo zastosował przepisy Ordynacji podatkowej.

Ponadto, powołując się na art. 174 pkt 1 p.p.s.a., skarżący zarzucił naruszenie przepisów art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 141 § 4 oraz art. 151 p.p.s.a. przez naruszenie prawa materialnego przez błędne zastosowanie wymienionych poniżej przepisów prawa, co miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

– art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u. bowiem transakcja zbycia udziału 10% spornej nieruchomości na rzecz K. sp. z o.o. (*vide*: umowa sprzedaży zawarta w formie aktu notarialnego 2 stycznia 2015 r.) oraz transakcja zbycia udziału 90% spornej nieruchomości na rzecz T. sp. z o.o. (*vide*: umowa sprzedaży zawarta w formie aktu notarialnego 25 lipca 2016 r.) nie miały zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, a zatem nie nosiły znamion nadużycia prawa. Wydając przedmiotowy wyrok, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku tego nie zauważył;

– art. 108 ust. 1 w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ u.p.t.u. przez ich zastosowanie, pomimo że czynności zafakturowane przez stronę skarżącą miały charakter czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, a w konsekwencji zakupy dokonywane przez stronę skarżącą związane z ww. czynnościami dawały prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W świetle powyższego skarżący wskazał, że strona skarżąca w sposób prawidłowy prowadziła ewidencję dla potrzeb podatku od towarów i usług, a w konsekwencji niesłusznie jej zarzucono naruszenie art. 109 ust. 3 u.p.t.u.;

– oraz działanie z rażącym naruszeniem konstytucyjnych zasad państwa i prawa, a w szczególności art. 7 Konstytucji RP przez zaakceptowanie przez Sąd nałożenia na stronę skarżącą ciężaru podatkowego decyzją administracyjną poza obowiązkiem ustawowym, a tym samym zaaprobowanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku działania z obrazą art. 2, art. 8 i art. 32 oraz art. 217 Konstytucji RP.

Zdaniem skarżącego naruszenie podatkowego prawa materialnego przez błędne zastosowanie wskazanych powyżej przepisów w przedmiotowej sprawie polegało również na tym, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zaakceptował zastosowanie przez organy administracji podatkowej wymienionych wyżej przepisów prawa materialnego przy błędnie ustalonym przez te organy stanie faktycznym.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm

przepisanych, w tym kosztów wynagrodzenia doradcy podatkowego według norm określonych w postanowieniach rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu (Dz.U. z 2018 r. poz. 1688). Ponadto, na podstawie art. 176 § 2 p.p.s.a., skarżący wniósł o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ, reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego, wniósł o oddalenie tej skargi w całości oraz o zasądzenie od skarżącego na jego rzecz kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego, według norm przepisanych.

W piśmie z 8 listopada 2024 r. skarżący podtrzymał swoje stanowisko w sprawie, a ponadto wniósł o rozważenie przez Naczelny Sąd Administracyjny zawieszenia, na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a., toczącego się postępowania sądowoadministracyjnego do czasu prawomocnego zakończenia sprawy cywilnej przed Sądem Okręgowym wszczętej pozwem skarżącej z 7 listopada 2024 r. o ustalenie nieważności dokonanej czynności prawnej.

Na rozprawie pełnomocnik organu wniósł o nieuwzględnienie wniosku skarżącego z 8 listopada 2024 r. o zawieszenie postępowania sądowoadministracyjnego, wskazując, że nie mieści się on w przesłankach wynikających z art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a.

NSA nie uwzględnił wniosku skarżącego o zawieszenie postępowania, gdyż nie stwierdził wystąpienia przesłanki z art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie została oparta na usprawiedliwionych podstawach.

Mając na uwadze związanie NSA, zgodnie z art. 183 § 1 zdanie pierwsze p.p.s.a., granicami skargi kasacyjnej, które wyznaczają jej podstawy i ich uzasadnienie (art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a.), istotą rozpatrywanej sprawy jest ocena zgodności z prawem zaskarżonego wyroku w zakresie, w którym odnosi się on do przeprowadzonej przez organy podatkowe oceny z punktu widzenia podatku od towarów i usług skutków sprzedaży przez skarżącego udziałów w nieruchomości położonej w R. na rzecz K. sp. z o.o. oraz T. sp. z o.o.

WSA uznał za zgodne z prawem, w świetle materiału dowodowego zebranego w postępowaniu podatkowym i ocenionego zgodnie z zasadami logiki i dozwolonej prawem swobody, zastosowanie wobec tych transakcji przez organy podatkowe wypracowanej przez orzecznictwo TSUE instytucji nadużycia prawa oraz w konsekwencji zastosowania wobec skarżącego art. 108 u.p.t.u. na skutek wystawienia faktur z tytułu dokonania ww. sprzedaży. Za takim stanowiskiem, zdaniem Sądu pierwszej instancji, przemawiały:

– powiązania osobowe i kapitałowe pomiędzy skarżącym a jego kontrahentami (skarżący był jedynym udziałowcem K. sp. z o.o., prezesem jej zarządu i pracownikiem, z kolei ta spółka była wyłącznym udziałowcem T. sp. z o.o., której prezesem zarządu był także skarżący);

– ekonomiczna nieracjonalność transakcji wynikająca z: pominięcia przy ustalaniu ceny rynkowej sprzedaży udziałów w nieruchomości wysokości obciążeń hipotecznych oraz wzmianki o wnioskach o wszczęcie egzekucji z tej nieruchomości; warunków zapłaty (prolongata na odpowiednio 5 i 9 lat); braku mechanizmu waloryzacji; braku zabezpieczeń innych niż poddanie egzekucji w trybie art. 777 Kodeksu postępowania cywilnego; zawarcia z nabywcami udziałów w nieruchomości umowy dzierżawy tej nieruchomości w celu prowadzenia działalności przez skarżącego za symboliczny czynsz w wysokości 500 zł netto rocznie;

– korzyści podatkowe w postaci skorzystania przez kontrahentów z prawa do zwrotu podatku naliczonego w kwocie 306 691 zł, którym w istocie – z uwagi na powiązania osobowe i kapitałowe – dysponował skarżący, przy jednoczesnym niedokonaniu przez niego wpłaty podatku należnego za III kwartał 2016 r.

W konsekwencji Sąd pierwszej instancji stwierdził, że organy nie kwestionowały cywilnoprawnego skutku zawartych umów sprzedaży, ta sfera leżała bowiem poza ich kognicją. Miały natomiast obowiązek, z którego wywiązały się prawidłowo, wyeliminować na gruncie prawa podatkowego skutki konstrukcji stworzonej w celu uzyskania korzyści podatkowej, oderwanej od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Skarżący, podważając przedstawione wyżej stanowisko, oparł swoje zarzuty na obu podstawach kasacyjnych zawartych w art. 174 p.p.s.a.

Mając na uwadze zakres i charakter tych zarzutów, w pierwszym rzędzie należy w tej sprawie ustosunkować się do ostatniego z podniesionych w skardze kasacyjnej zarzutów, to jest naruszenia prawa materialnego poprzez działanie z rażącym naruszeniem wymienionych wyżej w podstawach kasacyjnych zasad konstytucyjnych wynikających z art. 2, 7, 8, 32 i 217 Konstytucji RP przez zaakceptowanie przez Sąd nałożenia na podatnika ciężaru podatkowego decyzją administracyjną poza obowiązkiem ustawowym. Wynikało to, zdaniem skarżącego, z faktu, że odpowiednie przepisy wprowadzające do polskiego prawa instytucję nadużycia prawa w podatku od towarów i usług – art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u. – weszły w życie z dniem 15 lipca 2016 r. Wobec tego nie mogły być zastosowane do zdarzeń zaistniałych przed tą datą, takich jak sprzedaż 10% udziałów w nieruchomości na rzecz K. sp. z o.o. udokumentowanych fakturą z 2 stycznia 2015 r. (druga zakwestionowana sprzedaż 90% udziałów na rzecz T. sp. z o.o. miała miejsce 25 lipca 2016 r., a więc już po wejściu w życie ww. przepisów u.p.t.u.)

Zarzut ten należy uznać za niezasadny. Wprawdzie WSA w Gdańsku nie przedstawił szerzej stanowiska w tej kwestii, odwołując się lakonicznie do koncepcji wypracowanej w orzecznictwie TSUE, lecz to uchybienie wymogom wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia, wynikającego z art. 141 § 4 p.p.s.a, nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy. Kwestia ta została szczegółowo omówiona w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji (s. 5), w której organ odwoławczy przedstawił prawidłowy pogląd na ten temat z odwołaniem się do linii orzecznictwa unijnego, znajdującej odzwierciedlenie także w judykaturze krajowej. Należy przy tym podkreślić, że na dorobek prawny Unii Europejskiej (*acquis communautaire*) składają się nie tylko traktaty, lecz także prawo wtórne, które stanowi również orzecznictwo TSUE (dawniej ETS). Zgodnie zaś z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami. Z przepisu tego wynika, że w sferze prawa zharmonizowanego, a taki charakter mają regulacje dotyczące podatku od towarów i usług, ewentualne luki w unormowaniach krajowych powinny być wypełniane na podstawie unijnego dorobku prawnego. Z tego względu zakaz nadużycia prawa w obszarze podatku od towarów i usług obowiązywał również przed 15 lipca 2016 r., kiedy weszły w życie unormowania zawarte w art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u. Liczne tego przykłady można znaleźć w orzecznictwie NSA (np. wyrok NSA z 18 listopada 2009 r., I FSK 1133/08; zob. też R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna NSA w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021 s. 372 – 377 i tam podane przykłady z orzecznictwa NSA i TSUE).

Przed ustosunkowaniem się przez NSA do pozostałych zarzutów naruszenia w zaskarżonym wyroku przepisów prawa materialnego przez jego niewłaściwe zastosowanie należy dokonać oceny zasadności zarzutów procesowych podniesionych w skardze kasacyjnej. Skarżąca podnosi bowiem, że Sąd pierwszej instancji zaakceptował zastosowanie prawa materialnego przy błędnie ustalonym stanie faktycznym.

Część tych zarzutów dotyczy uchybień popełnionych przez WSA przy stosowaniu bezpośrednio przepisów p.p.s.a. takich jak art. 1 § 1 i 2 p.u.s.a. oraz art. 3 § 1, art. 134 § 1 oraz art. 141 § 4 p.p.s.a.

Pomijając nawet kontrowersyjne zakwalifikowanie art. 1 § 1 i 2 p.u.s.a. oraz art. 3 § 1 p.p.s.a. do kategorii przepisów procesowych, gdyż normy te mają charakter ustrojowy, wyznaczają bowiem w sposób ogólny zadania i kompetencje sądów administracyjnych, NSA stwierdza, że zarzuty te są nieusprawiedliwione. Do naruszenia tych przepisów mogłoby dojść, gdyby WSA uchylił się od przeprowadzenia kontroli zaskarżonej decyzji i nie dokonał

oceny jej legalności. Przepisy te nie mogą być natomiast podstawą do formułowania zarzutów odnoszących się do wyniku przeprowadzonej kontroli, który nie jest satysfakcjonujący dla strony skarżącej.

Podobnie zarzut błędnej, zdaniem skarżącego, interpretacji materialno-prawnego pojęcia nadużycia prawa nie może opierać się na procesowym przepisie art. 134 § 1 p.p.s.a., który wyznacza granice orzekania przez sąd administracyjny pierwszej instancji.

Także poprzez zarzut uchybienia art. 141 § 4 p.p.s.a. – przepisowi dotyczącemu treści uzasadnienia sporządzanego przez sąd administracyjny pierwszej i w pewnym zakresie również przez sąd drugiej instancji – nie można podważać ustaleń faktycznych dokonanych w toku postępowania podatkowego, które jako prawidłowe zaaprobował WSA.

Pozostałe zarzuty procesowe, wskazujące na niedostrzeżenie przez WSA naruszeń przez organy podatkowe szeregu przepisów działu IV o.p. dotyczących prowadzenia postępowania podatkowego – art. 120, 121, 122, 124, 125, 180, 181, 187 191, 199, 210 § 1 pkt 6 w zw. z § 4, art. 233 § 1 pkt 1, które zostały podniesione w powiązaniu z przepisami p.p.s.a. – art. 1 § 2, art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 141 § 4, art. 151 sprowadzają się do zarzutów zaaprobowania przez ten Sąd nieprawidłowego, fragmentarycznego oraz nieobiektywnego ustalenia stanu faktycznego, tendencyjnego zebrania dowodów, odstąpienia od podjęcia wszelkich działań niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz jej załatwienia, zaniechania obowiązku zgromadzenia niezbędnej dokumentacji i jej weryfikacji pod kątem legalności z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa, przeprowadzenia przez organ drugiej instancji postępowania odwoławczego z obrazą podstawowych zasad oraz przepisów normujących to postępowanie, wadliwego uzasadnienia decyzji.

Mimo wymienienia w sposób ogólnikowy tak licznych uchybień w postępowaniu podatkowym, powołania też z kilkunastu orzeczeń sądów administracyjnych oraz 19 pozycji z piśmiennictwa (bez wskazania stron) na poparcie swojego stanowiska, w motywach skargi kasacyjnej brakuje konkretów i nawiązania do okoliczności, z których wywiedziono wnioski o nadużyciu prawa przy dokonywanych transakcjach, ustalonych przez organy i zaaprobowanych przez Sąd pierwszej instancji. Strona w istocie, wbrew obowiązkowi wynikającemu z art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a., nie uzasadniła swojego stanowiska w powiązaniu z przepisami, które powołała.

Jedyny konkretny zarzut dotyczący błędów popełnionych przy ustalaniu stanu faktycznego sprawy sprowadza się do zarzutu nieprzesłuchania dwóch wymienionych z imienia i nazwiska w uzasadnieniu skargi kasacyjnej ważnych, zdaniem strony, świadków, którzy mieliby potwierdzić, że celem transakcji nabycia udziałów w nieruchomościach nie było osiągnięcie korzyści podatkowej,

również ma charakter niewyartykułowany. Strona nie wskazuje przy tym jako naruszonego art. 188 o.p., nie wyjaśnia, czy wnioskowała o przeprowadzenie tego dowodu, a organ jej odmówił, czy też były inne przyczyny, z powodu których nie doszło do przesłuchania tych świadków, nie precyzuje kim byli ci świadkowie i dlaczego ich zeznania miałyby podważyć niekwestionowane, przedstawione wyżej ustalenia, na których oparto wniosek o nadużyciu prawa.

Tak sformułowane zarzuty nie mogą być uznane przez NSA za zasadne. Nie podważają bowiem konkretnych faktów ustalonych przez organy podatkowe, które to ustalenia zostały uznane za zgodne z prawem przez WSA.

Podobny, ogólnikowy i niepowiązany z materiałem dowodowym zebrany w sprawie charakter, ma stanowisko strony co do tego, że zakwestionowane transakcje miały być normalnymi transakcjami w obrocie gospodarczym, przynoszącymi inne niż podatkowe korzyści stronom tych transakcji. Wywody skarżącego na temat gospodarczego celu zakwestionowanych transakcji sprzedaży udziałami w nieruchomości oparte są na stanowisku, że zostały one przeprowadzone zgodnie z obowiązującym prawem dotyczącym takiego obrotu przez legalne podmioty gospodarcze przed notariuszem, który uprzedził strony transakcji o sytuacji sprzedawanej nieruchomości. Tych wszystkich okoliczności ani organy podatkowe, ani WSA nie negowały. W przypadku nadużycia prawa zakłada się spełnienie warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy przez strony transakcji. Istotne jest jednak to, aby transakcja taka, pomimo spełnienia tych warunków, miała na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

W niniejszej sprawie, o czym była wyżej mowa, WSA wskazał, jakie ustalenia dokonane w toku postępowania podatkowego i przedstawione w kontrolowanej decyzji organu odwoławczego świadczyły o wystąpieniu nadużycia prawa przy dokonywaniu obu zakwestionowanych transakcji. Naczelny Sąd Administracyjny podziela to stanowisko.

Mając na uwadze art. 5 ust. 5 u.p.t.u., a przed 15 lipca 2016 r. dorobek orzecznicy TSUE (poprzednio ETS), należy w rozpatrywanej sprawie stwierdzić, że:

Po pierwsze, obie czynności sprzedaży udziałów w nieruchomości, dokonane w formie aktów notarialnych, spełniały warunki formalne ustanowione przepisami ustawy i mogłyby wystąpić pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą.

Po drugie, zasadniczym celem tych czynności było osiągnięcie korzyści podatkowych, a nie realizacja celów gospodarczych podmiotów biorących udział w zakwestionowanych transakcjach. Należy podkreślić, że do osiągnięcia tych korzyści wykorzystano konstrukcję podatku od towarów i usług,

która jest oparta na zasadach obciążania tą daniną konsumpcji i zapewnienia neutralności podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą. W rozpatrywanej sprawie korzyść na gruncie podatku od towarów i usług wynikała z faktu, że nabywcy udziałów otrzymali zwrot podatku naliczonego z tytułu tych transakcji w wysokości 306 691 zł, mimo że zbywca nie wpłacił do budżetu państwa podatku należnego w łącznej kwocie 467 479,67 zł. Przy tym z uwagi na powiązania osobowe i kapitałowe między tymi podmiotami o takim ukształtowaniu transakcji i ich skutkach podatkowych decydowała jedna osoba – J.K. Skarżący, jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą oraz prezes zarządu obu spółek (i jedyny udziałowiec K. sp. z o.o., która z kolei była takim udziałowcem w T. sp. z o.o.) rozporządzał nieruchomością, decydował o kształcie zawartych umów sprzedaży udziałów, cenie, kilkuletniej prolongacie płatności, a także o wydzierżawieniu przez nabywców na rzecz zbywcy tej nieruchomości za symboliczny roczny czynsz, aby nadal mogła być wykorzystywana do dotychczasowej działalności gospodarczej. Ponadto skarżący, prowadząc działalność gospodarczą w ramach trzech podmiotów, faktycznie podejmował decyzje o nierozliczeniu się z ciężącego na nim jako osobie fizycznej podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży udziałów w nieruchomości, jednocześnie dysponując jako prezes zarządu spółek środkami ze zwrotu podatku naliczonego od tych transakcji.

Po trzecie, zaakceptowanie przyznania korzyści podatkowych w postaci wypłacenia ze środków budżetu państwa zwrotu podatku naliczonego do dyspozycji osoby fizycznej, zarządzającej osobami prawnymi, mimo nie wywiązania się przez nią z zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług z tytułu tych samych transakcji, ciężących na niej jako osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, byłoby sprzeczne z celem, któremu służą przepisy ustawy o podatku od towarów i usług. Przepisy te mają służyć zdjęciu z przedsiębiorcy ciężarów podatkowych, które ma ponosić konsument, a nie na stwarzaniu temu przedsiębiorcy możliwości wyprowadzania środków z budżetu państwa poprzez dokonywanie w istocie czynności pozornych z gospodarczego punktu widzenia.

Podsumowując, w świetle art. 5 ust. 5 u.p.t.u., przepisu zawierającego definicję legalną nadużycia prawa, osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą przepisy tej ustawy, może polegać na wykorzystaniu, przy dokonywaniu czynności opodatkowanej tym podatkiem, powiązań osobowych i kapitałowych pomiędzy stronami transakcji – osobą fizyczną i osobą prawną zarządzaną przez tę osobę fizyczną, która ponadto bezpośrednio lub pośrednio jest jej udziałowcem, do uzyskania zwrotu podatku naliczonego przez nabywcę – osobę prawną, mimo braku wywiązania się z zobowiązania podatkowego ciężącego na zbywcy – osobie fizycznej z tytułu tej czynności.

Wobec niepodważenia przedstawionych wyżej ustaleń NSA za nieusprawiedliwiony uznaje zarzut błędnego zastosowania art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u. Przeciwnie, jak wykazano to wyżej, zostały spełnione wszystkie przesłanki do zastosowania tego przepisu i stwierdzenia nadużycia prawa przy dokonywaniu zakwestionowanych transakcji.

Natomiast zarzut naruszenia w zaskarżonym wyroku art. 108 ust. 1 w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ u.p.t.u. nie został uzasadniony. Tym samym, stosownie do art. 183 § 1 zdanie pierwsze w zw. z art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a., nie może być poddany ocenie NSA.

Wobec powyższego NSA, na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną. O zasądzeniu od skarżącego na rzecz organu podatkowego drugiej instancji zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 p.p.s.a.

Natomiast przyznanie kosztów nieopłaconej pomocy prawnej dla doradcy podatkowego ustanowionego z urzędu należy do kompetencji WSA, który załatwi tę kwestię po zwrocie akt postępowania z NSA (art. 258 § 2 pkt 8 w zw. z art. 254 § 1 p.p.s.a.).

69

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 18 listopada 2024 r.
(II OSK 24/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień

Sędziowie: NSA Leszek Kiermaszek, del. WSA Grzegorz Rząsa (sprawozdawca)

Dopuszczalne jest wstrzymanie wykonania decyzji o warunkach zabudowy na podstawie art. 152 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Szczecinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu

Administracyjnego w Szczecinie z dnia 28 września 2023 r. w sprawie ze skargi C.K., B.I., W.K. na postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Szczecinie z dnia 18 kwietnia 2023 r., nr (...) w przedmiocie odmowy wstrzymania wykonania decyzji o warunkach zabudowy, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 w zw. z art. 202 § 1 oraz art. 51 powyższej ustawy – z a s ą d i ł od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Szczecinie na rzecz C.K., B.I., W.K. dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 28 września 2023 r., II SA/Sz 589/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, po rozpoznaniu skargi C.K., B.I., W.K. (dalej: wnioskodawcy lub skarżący) na postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Szczecinie z 18 kwietnia 2023 r., nr (...), uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Wójta Gminy P. (dalej: Wójt) z 19 grudnia 2022 r., nr (...) w zakresie punktu 2 oraz orzekł w przedmiocie kosztów postępowania sądowego. Zaskarżonym postanowieniem Kolegium utrzymało w mocy postanowienie Wójta z 19 grudnia 2022 r., którym na wniosek skarżących wznowiono postępowanie zakończone ostateczną decyzją Wójta z 13 października 2022 r. nr (...) o ustaleniu na wniosek D.B. (dalej: inwestor) warunków zabudowy dla inwestycji polegającej na rozbudowie budynku rzemieślniczego zakładu kamieniarskiego o dwa budynki gospodarcze na działce nr (...) obr. Ł., gm. P. (pkt 1) oraz na podstawie art. 152 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (dalej: k.p.a.) odmówiono wstrzymania wykonania powyższej decyzji o warunkach zabudowy (pkt 2).

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożyło Kolegium, zaskarżając go w całości i zarzucając:

1) naruszenie prawa materialnego mające wpływ na wynik sprawy tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.) w związku z art. 152 § 1 „pkt 1” k.p.a. poprzez jego błędną wykładnię wskazującą, że decyzja o warunkach zabudowy, wydana w innym postępowaniu, jest decyzją tego typu, że może podlegać wstrzymaniu jej wykonania w prowadzonym po wznowieniu postępowaniu w przedmiocie wznowienia postępowania zakończonego tą decyzją, gdy tymczasem decyzja o warunkach zabudowy nie nadaje się do jej wykonania w trybie przymusu administracyjnego;

2) naruszenie przepisów postępowania mogące mieć wpływ na jego wynik tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 15 k.p.a., polegające

na błędnej wykładni, że Kolegium, uznając we wznowionym postępowaniu równoważność zarówno uchylenia, jak i odmowy uchylenia przedmiotowej decyzji, uchyliło się od merytorycznego rozpoznania sprawy, czym naruszyło zasadę dwuinstancyjności postępowania administracyjnego;

3) naruszenie przepisów postępowania mogące mieć wpływ na jego wynik tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 133 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 1 k.p.a. polegające na błędnym uznaniu, że Kolegium rozpoznało sprawę także w zakresie postanowienia w przedmiocie jego wznowienia (pkt 1 postanowienia organu pierwszej instancji), które jest niezaskarżalne, gdy tymczasem pogląd taki w żadnym wypadku nie jest uprawniony zarówno w oparciu o lekturę treści uzasadnienia zaskarżonego postanowienia organu drugiej instancji, jak zarzutów wniesionej skargi do WSA w Szczecinie.

Na podstawie przywołanych zarzutów skarżący kasacyjnie organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA w Szczecinie; ewentualnie o uwzględnienie skargi kasacyjnej, uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi poprzez jej oddalenie; wydanie orzeczenia także bez konieczności przeprowadzenia rozprawy oraz zasądzenie kosztów postępowania

Pismem z 23 grudnia 2023 r., stanowiącym odpowiedź na skargę kasacyjną, wnioskodawcy wnieśli o oddalenie skargi kasacyjnej w całości oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych oraz odstąpienie od przeprowadzenia rozprawy.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie. Zaskarżony wyrok, mimo częściowo błędnego uzasadnienia, odpowiada prawu.

W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania (art. 183 § 1 ustawy 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.). W rozpatrywanej sprawie nie występują, wskazane w art. 183 § 2 p.p.s.a., przesłanki nieważności postępowania sądoadministracyjnego.

Dalej należy wskazać, że zgodnie z art. 193 zdanie drugie p.p.s.a. uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną zawiera ocenę zarzutów skargi kasacyjnej. W ten sposób wyraźnie określony został zakres, w jakim NSA uzasadnia z urzędu wydany wyrok, w przypadku gdy oddała skargę kasacyjną. Regulacja ta, jako mająca charakter szczególny, wyłącza przy tego rodzaju rozstrzygnięciach odpowiednie stosowanie do postępowania przed tym Sądem wymogów dotyczących elementów uzasadnienia wyroku, przewidzianych

w art. 141 § 4 w związku z art. 193 zdanie pierwsze p.p.s.a. Mając to na uwadze, NSA mógł w niniejszej sprawie zrezygnować z przedstawienia pełnej relacji co do przebiegu sprawy i sprowadzić swoją dalszą wypowiedź już tylko do rozważań mających na celu ocenę zarzutów postawionych wobec wyroku Sądu pierwszej instancji (por. np. wyrok NSA z 24 stycznia 2023 r., II OSK 1511/22, CBOSA).

Bezzasadne okazały się zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia art. 152 § 1 k.p.a. Istota sporu koncentruje się tu wokół zagadnienia prawnego, czy wykonanie decyzji o warunkach zabudowy, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1130; dalej: u.p.z.p.), może być wstrzymane na podstawie art. 152 § 1 k.p.a., czyli w ramach ochrony tymczasowej udzielanej w postępowaniu dotyczącym wznowienia postępowania. Zdaniem NSA, dopuszczalne jest wstrzymanie wykonania decyzji o warunkach zabudowy na podstawie art. 152 § 1 k.p.a.

Przechodząc do uzasadnienia stanowiska o dopuszczalności wstrzymania wykonania decyzji o warunkach zabudowy na podstawie art. 152 § 1 k.p.a., należy w pierwszej kolejności zauważyć, że kwestia ta wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Należy odnotować pogląd, zgodnie z którym wstrzymanie wykonalności decyzji o ustaleniu warunków zabudowy jest niedopuszczalne, bowiem decyzja ta nie podlega wykonaniu w drodze egzekucji, a ponadto decyzja ta nie upoważnia do rozpoczęcia robót budowlanych (zob. np. wyrok NSA z 12 kwietnia 2017 r., II OSK 2093/15 oraz wyrok NSA z 26 kwietnia 2023 r., II OSK 1575/20 – CBOSA). Według drugiego stanowiska dopuszczalne jest wstrzymanie wykonania decyzji o warunkach zabudowy na podstawie art. 152 § 1 k.p.a., bowiem w przepisie tym chodzi o wstrzymanie skutków prawnych, jakie wywołuje ta decyzja pozostająca w obrocie prawnym (por. np. wyrok NSA z 18 października 2017 r., II OSK 2716/16 oraz wyrok NSA z 11 czerwca 2024 r., II OSK 889/23 – CBOSA). Na rozbieżności w orzecznictwie i doktrynie co do tego, jakie akty administracyjne nadają się do wykonania, wskazują również komentatorzy do art. 152 k.p.a. (zob. np. M. Jaśkowska, w: M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. VIII, Warszawa 2020, teza 7 do art. 152).

Za przyjęciem, że dopuszczalne jest wstrzymanie wykonania decyzji o warunkach zabudowy na podstawie art. 152 k.p.a., przemawiają, po pierwsze, argumenty natury językowej i logicznej. Otóż w przepisie tym nie zawarto ograniczeń co do rodzaju decyzji, których wykonanie może być wstrzymane (*lege non distinguente nec nostrum est distinguere*). W szczególności brak jest w art. 152 § 1 k.p.a. zastrzeżenia, że chodzi o wstrzymanie wykonania

decyzji, która podlega przymusowemu wykonaniu w drodze egzekucji administracyjnej. Po drugie, należy odwołać się do argumentów natury systemowej. Pojęcie „wykonania decyzji” na gruncie art. 152 k.p.a. należy rozumieć w ten sam sposób, jak przyjmuje się to na gruncie art. 130 k.p.a. Chodzi tu zatem o wykonalność decyzji w szerokim znaczeniu, obejmującym nie tylko możliwość wykonania decyzji w drodze egzekucji administracyjnej, ale również wywołanie przez daną decyzję skutków prawnych przewidzianych w relewantnych normach prawa materialnego (por. np. wyrok NSA z 29 lipca 2004 r., OSK 591/04, ONSAiWSA 2004, nr 2 poz. 32; wyrok NSA z 9 czerwca 2017 r., II OSK 2599/15; wyrok NSA z 28 czerwca 2023 r., II OSK 2440/20 – CBOSA). Tak szeroko rozumiana „wykonalność” decyzji koresponduje zatem z pojęciem mocy wiążącej aktu administracyjnego (por. np. A. Krawczyk, *Wykonalność aktu i czynności organu administracji publicznej*, Warszawa 2013, s. 263 oraz W. Chróścielewski, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, pod red. Z. Kmiecika, Warszawa 2019, teza 1 do art. 152). W tym kontekście należy dodać, że decyzja o warunkach zabudowy, jakkolwiek istotnie nie podlega wykonaniu w drodze egzekucji administracyjnej ani nie upoważnia do rozpoczęcia robót budowlanych wymagających pozwolenia na budowę lub dokonania zgłoszenia, to niewątpliwie przyznaje wnioskodawcy określone uprawnienia (por. np. wyrok NSA z 19 stycznia 2023 r., II OSK 108/20, CBOSA). Przede wszystkim chodzi tu o możliwość uzyskania pozwolenia na budowę, dokonania skutecznego zgłoszenia budowy lub wykonywania innych robót budowlanych, przeprowadzenia legalizacji obiektu budowlanego oraz dokonania zmiany sposobu użytkowania obiektu budowlanego (zob. art. 55 u.p.z.p., art. 35 ust. 1 pkt 1 lit. a/, art. 30 ust. 6 pkt 2, art. 48b ust. 2 pkt 1 oraz art. 71 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, Dz.U. z 2024 r. poz. 725). Skutki prawne decyzji o warunkach zabudowy nie są zresztą ograniczone do szeroko pojętego procesu budowlanego (zob. np. art. 154 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz.U. z 2024 r. poz. 1145). Po trzecie, ograniczenie pojęcia „wykonania decyzji” na gruncie art. 152 § 1 k.p.a. do kwestii wykonania decyzji w drodze egzekucji administracyjnej doprowadziłoby do istotnego ograniczenia zakresu ochrony tymczasowej udzielanej stronie, która poszukuje ochrony prawnej w ramach instytucji wznowienia postępowania administracyjnego. W szczególności z katalogu aktów prawnych, których wykonanie nie podlegałoby wstrzymaniu, należałoby wówczas *a limine* wyłączyć nie tylko wszystkie akty przyznające określone uprawnienia nie podlegające egzekucji administracyjnej, ale również decyzje administracyjne pozbawiające stronę określonych uprawnień. Tego rodzaju ograniczenie skuteczności środków prawnych przysługujących

stronie w ramach postępowań nadzwyczajnych, w świetle zasady zaufania do działań organów władzy publicznej (art. 2 Konstytucji RP w zw. z art. 8 § 1 k.p.a.), musi mieć wyraźną, nie budzącą istotnych wątpliwości interpretacyjnych, podstawę normatywną. W aspekcie konstytucyjnego wymogu skuteczności środków prawnych należy również zwrócić uwagę na okoliczność, że katalog stron w postępowaniu dotyczącym ustalenia warunków zabudowy, zdeterminowany ogólną normą art. 28 k.p.a., nie zawsze będzie się pokrywał z katalogiem stron postępowania w sprawie udzielenia pozwolenia na budowę określonym szczególną regulacją przewidzianą w art. 28 ust. 2 w zw. z art. 3 pkt 20 Prawa budowlanego. Po czwarte, dokonując wykładni art. 152 § 1 k.p.a., nie można wprost przenosić dorobku orzecznictwa wypracowanego na gruncie art. 61 § 3 p.p.s.a. Należy bowiem zauważyć, że w postępowaniu sądoadministracyjnym dodatkową przesłanką wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu, nie przewidzianą w art. 152 § 1 k.p.a., jest niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków (por. np. postanowienie NSA z 18 stycznia 2023 r., II OZ 777/22, CBOSA).

Bezzasadny okazał się również zarzut skargi kasacyjnej dotyczący naruszenia art. 15 k.p.a. Otóż w postanowieniu Wójta z 19 grudnia 2022 r. nie przedstawiono jakiegokolwiek argumentacji mającej przemawiać za odmową wstrzymania wykonania decyzji o warunkach zabudowy. Skoro dopuszczalne jest wstrzymanie wykonania takiej decyzji w trybie art. 152 § 1 k.p.a., a rozstrzygnięcie w tej kwestii podlega zaskarżeniu w drodze zażalenia, to strona ma prawo oczekiwać, że jej wniosek o wstrzymanie wykonania zostanie rzetelnie rozpoznany przez organy w obu instancjach. Zewnętrzny przejawem i dowodem wywiązania się przez organy z tego obowiązku powinna być właśnie treść uzasadnień postanowień dotyczących przedmiotowego wniosku. W kontekście zarzutu naruszenia art. 15 k.p.a. natomiast należy zgodzić się z Kolegium, że w zaskarżonym wyroku niezasadnie przyjęto, że Kolegium uchyliło się od merytorycznej oceny prawdopodobieństwa uchylenia decyzji. Otóż Kolegium dokonało takiej oceny, wyrażając pogląd, że prawdopodobieństwo takie wynosi 50%. Niezależnie od tego, czy taka ocena Kolegium była trafna w realiach niniejszej sprawy, to jednak została przeprowadzona. Równocześnie należy zastrzec, że w art. 152 § 1 p.p.s.a. nie chodzi o jakiegokolwiek prawdopodobieństwo uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania. Podobnie jak ma to miejsce w przypadku wymogu uprawdopodobnienia na gruncie art. 58 § 1 k.p.a. (por. np. wyrok NSA z 1 marca 2023 r., II OSK 153/22 oraz wyrok NSA z 17 stycznia 2024 r., II OSK 1596/23 – CBOSA), musi to być prawdopodobieństwo odpowiednio wysokie. Dla zastosowania art. 152 § 1 k.p.a. okoliczności sprawy, ocenione w świetle relewantnych norm prawa

materialnego i procesowego, a także zasad logiki i doświadczenia życiowego, muszą wskazywać na to, że teza o możliwości uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania jest bardziej wiarygodna niż teza przeciwna. Innymi słowy prawdopodobieństwo uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania powinno wynosić co najmniej 51%. Wspomniany wymóg odpowiednio wysokiego prawdopodobieństwa koresponduje z utrwalonym stanowiskiem orzecznictwa, zgodnie z którym wstrzymanie wykonania decyzji w trybie art. 152 § 1 k.p.a. powinno być traktowane jako środek ostateczny, oparty na udokumentowanych i wiarygodnych materiałach dowodowych, bowiem korzystanie z instytucji wstrzymania wykonania decyzji może stanowić naruszenie zasady ogólnej trwałości decyzji ostatecznych (zamiast wielu zob. np. wyrok NSA z 2 września 1998 r., IV SA 2311/96; wyrok NSA z 20 listopada 2020 r., II OSK 1966/20; wyrok NSA z 24 stycznia 2023 r., I GSK 588/22 – CBOSA). Należy dodać, że ta wstępna ocena powinna dotyczyć kwestii dopuszczalności wznowienia postępowania, w tym zachowania przez stronę terminów z art. 148 k.p.a., wystąpienia podstawy wznowienia (art. 151 § 1 pkt 2 k.p.a.), a także ewentualnego upływu terminów przedawniających, o których mowa w art. 146 § 1 k.p.a. w zw. z art. 151 § 2 k.p.a. Natomiast w ramach stosowania art. 152 § 1 k.p.a. organ nie dokonuje wstępnej oceny wystąpienia przesłanki określonej w art. 146 § 2 k.p.a., bowiem zbadanie tej przesłanki wymaga ponownego rozpoznania sprawy (por. np. wyrok NSA z 1 lipca 2021 r., II OSK 2895/18 oraz B. Adamiak, w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2024, 19 wyd., Nb 1 do art. 152).

Zasadnie natomiast w skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie art. 141 § 1 k.p.a. Otóż w świetle treści postanowienia Kolegium z 18 kwietnia 2023 r., gdzie jest mowa o utrzymaniu w mocy „zaskarżonego postanowienia organu I instancji”, odczytanej w powiązaniu z treścią zażalenia z 9 stycznia 2023 r. (...), gdzie wskazuje się na zaskarżenie punktu II postanowienia Wójta z 19 grudnia 2022 r., jest oczywiste, że przedmiotem rozpoznania i rozstrzygnięcia przez Kolegium nie było postanowienie Wójta w zakresie punktu 1, tj. w zakresie dotyczącym wznowienia postępowania. To uchybienie WSA w Szczecinie nie miało jednak wpływu na wynik sprawy, bowiem z przyczyn wskazanych wyżej Sąd ten zasadnie uchylił zaskarżone postanowienie Kolegium oraz utrzymane nim w mocy postanowienie Wójta w części obejmującej pkt 2 dotyczący odmowy wstrzymania wykonania decyzji o warunkach zabudowy.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalono skargę kasacyjną.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 w zw. z art. 202 § 1 oraz art. 51 p.p.s.a.

70

**Postanowienie
Naczelnego Sądu Administracyjnego**

z dnia 5 grudnia 2024 r.
(II GZ 482/24)

Sędzia NSA: Andrzej Skoczylas

Przepis art. 154 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) wprowadza możliwość złożenia przez stronę skargi w razie niewykonania przez organ wyroku uwzględniającego skargę na jego bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania wraz z żądaniem wymierzenia temu organowi grzywny. Instytucja ta odnosi się do całkowicie odrębnego działania procesowego strony niż wnioski o wymierzenie organowi grzywny w trybie art. 55 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi za nieprzekazanie sądowi skargi wraz z kompletnymi i uporządkowanymi aktami sprawy oraz odpowiedzią na skargę. Tym samym strona wnioskująca o wymierzenie organowi grzywny za uchybienie obowiązkom z art. 54 § 2 powyższej ustawy nie jest zobowiązana do uprzedniego pisemnego wezwania organu do wykonania wyroku lub załatwienia sprawy, który to obowiązek wprowadzi wynika z art. 154 § 1 ustawy, jednak dotyczy żądania wymierzenia organowi grzywny za niewykonanie innych, wskazanych w tym przepisie, ciężących na nim obowiązków.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 w zw. z art. 197 § 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) zażalenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 lipca 2023 r. w zakresie wymierzenia grzywny w trybie art. 55 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawie z wniosku G.K. o wymierzenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej grzywny w trybie art. 55 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowieniem z 6 lipca 2023 r., w sprawie z wniosku G.K. o wymierzenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej grzywny w trybie art. 55 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), wymierzył organowi grzywnę w wysokości 1000 zł.

W motywach uzasadnienia Sąd pierwszej instancji podał, że podstawą wniosku skarżącej było nieprzekazanie przez Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej skargi strony z 25 stycznia 2022 r. na bezczynność organu w przedmiocie nierozpoznania wniosku G.K. z 12 marca 2019 r. o stwierdzenie nieważności uchwały z (...) maja 2017 r. nr. (...) w sprawie zawieszenia w czynnościach sądowych. W uzasadnieniu wniosku strona wskazała, że 12 marca 2019 r. wniosła o stwierdzenie nieważności ww. uchwały Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej w Warszawie, wniosek ten kierując do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. WSA zarządzeniem z 27 marca 2019 r. (...) zwrócił wniosek – pismo z 12 marca 2019 r. organowi wraz z załącznikami.

W dniu 15 sierpnia 2020 r. skarżąca wniosła ponaglenie do NRA, a następnie za pośrednictwem organu skargę do WSA na bezczynność i nierozpoznanie wniosku o stwierdzenie nieważności uchwały.

Zarządzeniem z 11 maja 2023 r. zwrócono się do Prezydium NRA z zapytaniem, czy złożona przez skarżącą do organu skarga na bezczynność z 25 stycznia 2022 r., o której mowa w piśmie skarżącej z 12 lipca 2022 r., dotyczy nierozpoznania wniosku G.K. z 12 marca 2019 r. o stwierdzenie nieważności uchwały z (...) maja 2017 r. w sprawie zawieszenia w czynnościach zawodowych oraz czy skarga G.K. na bezczynność z 25 stycznia 2022 r. została przekazana do sądu. Odpis wniosku o wymierzenie grzywny został doręczony ponownie organowi 17 maja 2023 r.

WSA wskazał, że Prezydium NRA do chwili wydania postanowienia o wymierzeniu grzywny nie zajęło stanowiska.

W tych okolicznościach Sąd pierwszej instancji uznał wniosek skarżącej za uzasadniony i wymierzył organowi grzywnę w wysokości 1000 zł. WSA stwierdził, że przewidziany w art. 54 § 2 p.p.s.a. obowiązek przekazania sądowi akt sprawy i odpowiedzi na skargę, poza nadzwyczajnym przypadkiem wymienionym w art. 54 § 3 p.p.s.a., ma charakter bezwzględny. Organ, za którego pośrednictwem skarga została wniesiona, co do zasady zawsze obowiązany jest przekazać ją do sądu administracyjnego niezależnie od tego, jak ocenia skargę. O dopuszczalności skargi czy jej brakach formalnych rozstrzyga wyłącznie sąd, a nie organ, za którego pośrednictwem skargę wniesiono.

W ocenie WSA sformułowanie zawarte w art. 55 § 1 p.p.s.a. nakazuje przyjąć, że grzywna, o której mowa w tym przepisie, ma charakter mieszany, tj. dyscyplinująco-restrykcyjny, bowiem na przyjęcie wyłącznie dyscyplinującego charakteru takiej grzywny nie pozwala dyspozycja tego przepisu w zestawieniu z art. 54 § 2 p.p.s.a. Zawarte w art. 55 § 1 p.p.s.a. stwierdzenie „W razie niezastosowania się do obowiązków, o których mowa w art. 54 § 2, sąd (...) może orzec o wymierzeniu organowi grzywny (...)” oznacza, że wyłączną, materialnoprawną przesłanką takiego orzeczenia jest niewypełnienie obowiązków określonych w art. 54 § 2 p.p.s.a. w terminie przewidzianym w tym przepisie. Sformułowanie, że „sąd (...) może orzec” o wymierzeniu organowi grzywny oznacza przy tym, że rozstrzygając w tej kwestii, Sąd powinien wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy, a więc między innymi przyczyny niewypełnienia przez organ obowiązków, o których mowa w art. 54 § 2 p.p.s.a., czas jaki upłynął od wniesienia skargi do jej przekazania oraz to, czy przed rozpatrzeniem wniosku o wymierzenie organowi grzywny organ obowiązek ten wypełnił i czy wyjaśnił powody niedotrzymania terminu.

Reasumując, WSA uznał, że bezspornie Prezydium NRA – z przyczyn których nie wyjaśniło – w odniesieniu do skargi z 25 stycznia 2022 r. na bezczynność organu w przedmiocie nierozpoznania wniosku G.K. z 12 marca 2019 r. o stwierdzenie nieważności uchwały w sprawie zawieszenia w czynnościach sądowych dopuściło się naruszenia ustawowego, trzydziestodniowego terminu przewidzianego w art. 54 § 2 p.p.s.a., a ponadto do dnia sporządzenia niniejszego postanowienia Prezydium NRA nie przekazało skargi skarżącej, co skutkowało wymierzeniem organowi grzywny w wysokości 1000 zł.

Zażalenie na powyższe postanowienie złożył organ, zaskarżając orzeczenie w całości oraz wnosząc o jego uchYLENIE.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucono naruszenie przepisów prawa, a mianowicie:

1) art. 64c § 6 p.p.s.a., polegające na jego zastosowaniu, mimo braku ku temu podstaw faktycznych i prawnych;

2) art. 64c § 6 w zw. z art. 154 § 6 p.p.s.a., polegające na zastosowaniu wskazanych przepisów, mimo braku ku temu podstaw, a ponadto poprzez nałożenie grzywny w wysokości nieadekwatnej do stopnia – ustalonego przez Sąd pierwszej instancji – opóźnienia organu w dokonaniu czynności;

3) art. 64c § 6 w zw. z art. 154 § 1 p.p.s.a., polegające na uwzględnieniu wniosku o nałożenie na organ grzywny, mimo niedopełnienia przez wnioskodawczynię wynikającego z przepisu art. 154 § 1 p.p.s.a. obowiązku pisemnego wezwania organu do przekazania Sądowi wniesionego przez wnioskodawczynię sprzeciwu.

W uzasadnieniu zażalenia organ wskazał argumenty na poparcie zarzutów sformułowanych w jego *petitum*. Podniósł m.in., że odpowiedź na skargę wraz

z jej oryginałem została nadana w placówce pocztowej listem poleconym i przesłana do WSA, w związku z czym cel wniosku o wymierzenie grzywny został osiągnięty. Organ wskazał również, że wnioskodawczyni powinna, na podstawie art. 154 § 1 p.p.s.a., pisemnie wezwać organ do przekazania Sądowi skargi wraz z kompletnymi i uporządkowanymi dokumentami, a dopiero po tej czynności mogła wystąpić o wymierzenie organowi grzywny. Ponadto, zdaniem organu, Sąd pierwszej instancji przy określaniu wysokości grzywny był zobligowany uwzględnić pogląd, że przepis art. 154 § 6 p.p.s.a. określa jedynie górną granicę grzywny, zatem w przypadku wymierzenia grzywny poniżej tej granicy nie jest konieczne, aby kwota wymierzonej grzywny odpowiadała określonej wielokrotności wskaźnika.

Odpowiedź na zażalenie złożyła wnioskodawczyni.

W replice na odpowiedź na zażalenie organ podtrzymał dotychczasowe twierdzenia, zarzuty i wnioski zawarte w zażaleniu.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zażalenie podlega oddaleniu.

Zgodnie z art. 55 § 1 p.p.s.a., w razie niezastosowania się do obowiązków, o których mowa w art. 54 § 2, a więc w przypadku nieprzekazania sądowi kompletnych i uporządkowanych akt sprawy wraz ze skargą i odpowiedzią na skargę w terminie 30 dni od dnia jej otrzymania, sąd na wniosek skarżącego może orzec o wymierzeniu organowi grzywny w wysokości określonej w art. 154 § 6 p.p.s.a.

Na kanwie tego przepisu w orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowało się stanowisko, że grzywna, o której mowa w powołanym art. 55 § 1 p.p.s.a., ma charakter mieszany, tj. dyscyplinująco–restrykcyjny, a wyłączną materialnoprawną przesłanką wymierzenia grzywny jest niewypełnienie obowiązków określonych w art. 54 § 2 p.p.s.a. Przyjmuje się również, że to, jakie przyczyny spowodowały nieprzekazanie skargi sądowi, pozostaje bez znaczenia w sprawie samego wymierzenia grzywny. Może mieć jedynie wpływ na wysokość grzywny (por. postanowienia NSA z: 23 września 2014 r., I OZ 759/14; 22 lipca 2014 r., I OZ 489/14).

Wymaga podkreślenia, że sąd administracyjny, rozważając zasadność grzywny i ustalając jej wysokość, może brać pod uwagę takie okoliczności jak m.in. charakter, pozycję i sytuację organu administracji; przykład, jaki postępowanie tego organu daje innym; wagę uchybienia w świetle standardów państwa prawnego; potrzebę kształtowania autorytetu wymiaru sprawiedliwości w optyce organów; a wreszcie i to, czy wnioskujący o wymierzenie grzywny będzie mógł mieć obiektywne poczucie, że wymierzona grzywna i związana z nią dolegliwość dla organu jest proporcjonalna do negatywnych

konsekwencji, jakie wnioskującemu o wymierzenie grzywny przyniosło niedopełnienie przez organ dyspozycji art. 54 § 2 p.p.s.a. (por. postanowienie NSA z 17 stycznia 2014 r., I OZ 1259/13).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy w aspekcie analizy pism procesowych wnioskodawczyni oraz organu, należy uznać za zasadne wymierzenie przez Sąd pierwszej instancji organowi grzywny, bowiem co do istoty podmiot ten uchybił obowiązkowi wynikającemu z art. 54 § 2 p.p.s.a. Zaistniała zatem podstawa do żądania przez stronę wymierzenia grzywny, co też Sąd pierwszej instancji uczynił.

Przedmiotem zażalenia, mając na uwadze jego motywy, jest w istocie sam fakt wymierzenia grzywny, ewentualnie jej wysokość, którą Sąd pierwszej instancji ustalił w wysokości 1000 zł.

Motywacją Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w tym aspekcie było uznanie, że bezsporne w sprawie jest, że z przyczyn, których organ nie wyjaśnił, nie przekazał on do sądu skargi strony z 25 stycznia 2022 r. na bezczynność organu w przedmiocie nierozpoznania wniosku skarżącej o stwierdzenie nieważności uchwały w sprawie zawieszenia jej w czynnościach zawodowych. Bez wątplenia organ powinien był dokonać tej czynności wraz z aktami sprawy oraz odpowiedzią na skargę w terminie 30 dni od dnia otrzymania skargi, co reguluje przepis art. 54 § 2 p.p.s.a.

Przypomnienia wymaga, że przekazanie sądowi administracyjnemu skargi jest bezwzględne i obligatoryjne, niezależne od tego, czy dany podmiot z jakichkolwiek przyczyn dochodzi do przekonania, że skardze nie należało nadać dalszego biegu. Już tylko samo złożenie skargi stanowi bowiem żądanie strony nadania skardze określonego biegu i obliuguje organ, do którego skarga ta została skierowana, do uczynienia zadość temu żądaniu. Nie jest on w żaden sposób uprawniony do dokonywania ocen zasadności skargi i żądania jej przekazania. To dopiero bowiem sąd administracyjny w toku postępowania zainicjowanego skargą zobowiązany jest dokonać tych ocen i ustalić, czy skarga, będąca pismem kierowanym do sądu, zostanie poddana merytorycznej ocenie, czy też postępowanie sądownoadministracyjne zostanie umorzone. Zatem żadna okoliczność nie zwalnia organu od obowiązku przekazania skargi wraz z aktami sprawy oraz odpowiedzią na skargę do sądu administracyjnego. Stanowisko w tym przedmiocie jest utrwalone w judykaturze (por. np. postanowienia NSA z: 30 czerwca 2010 r., I OZ 495/10; 11 stycznia 2011 r., I OZ 996/10; 21 sierpnia 2013 r., I OZ 698/13, 15 maja 2018 r., I OZ 454/18; CBOSA).

W rozpoznawanej sprawie jest bezsporne, że skarga z 25 stycznia 2022 r. na bezczynność Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej w przedmiocie nierozpoznania wniosku skarżącej z 12 marca 2019 r. o stwierdzenie nieważności dotyczącej jej uchwały Prezydium NRA nie została przekazana do Sądu

aż do chwili wydania zaskarżonego postanowienia. W tym miejscu wymaga podkreślenia okoliczność, że skarga strony, którą zamierzała ona zainicjować postępowanie sądownoadministracyjne z powodu dotychczasowej bezczynności organu, wpłynęła do organu 1 lutego 2022 r. Odpowiedź na tę skargę została sporządzona po ponad roku, tj. 19 kwietnia 2023 r., przy czym została ona nadana dopiero 10 sierpnia 2023 r. Jak słusznie zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 10 września 2024 r., VI SAB/Wa 49/23, którym już rozstrzygnięto skargę strony na przedmiotową bezczynność organu, złożenie odpowiedzi na skargę na bezczynność miało ścisły związek z otrzymaniem przez organ odpisu postanowienia o wymierzeniu grzywny, skarżonego w niniejszej sprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że od chwili złożenia skargi do sądu administracyjnego za pośrednictwem organu ma on 30 dni na wykonanie czynności technicznych w postaci uporządkowania akt sprawy, przygotowania odpowiedzi na skargę, w której przedstawi swoje stanowisko w sprawie oraz przekazania do WSA wniesionego środka zaskarżenia wraz ze sporządzoną odpowiedzią. Podkreślenia wymaga, że nawet jeśli organ uzna bezzasadność dalszego procedowania w sprawie, nie posiada on kompetencji do tego, by samodzielnie orzec w takim przedmiocie. Bezwzględnie kwestia ta pozostaje w wyłącznej gestii sądu administracyjnego, zaś organ może jedynie wyrazić swój pogląd w sprawie skargi w przygotowanej i przekazanej wraz z nią odpowiedzi.

W dotychczasowym orzecznictwie podkreśla się, że naruszenie obowiązku z art. 54 § 2 p.p.s.a. jest jedyną materialnoprawną przesłanką wymierzenia organowi grzywny. Obowiązek przekazania akt sprawy ma – jak już wyżej wskazano – charakter bezwzględny i sama motywacja organu pozostaje bez znaczenia pod kątem możliwości nałożenia grzywny. Tak też przyjął NSA w uzasadnieniu uchwały z 3 listopada 2009 r., II GPS 3/09, gdzie wskazano, że ustanowienie terminu na dopełnienie obowiązku przekazania skargi, odpowiedzi na skargę i akt sprawy wyklucza jakąkolwiek swobodę organu w tym zakresie, a organ musi dochować terminu z art. 54 § 2 p.p.s.a.

Jak zwrócono uwagę w uzasadnieniu uchwały z 3 listopada 2009 r., grzywna, o której mowa w art. 55 § 1 p.p.s.a., ma charakter dyscyplinująco-represyjny. Funkcja dyscyplinująca polega na przymuszeniu organu karą finansową do przesłania skargi, odpowiedzi na nią oraz akt sprawy. Aktualizuje się ona wtedy, gdy organ nie dopełnił tej czynności, a sąd chce na nim wymóc jej dokonanie. Z kolei funkcja represyjna znajduje uzasadnienie w potrzebie ochrony konstytucyjnego prawa do rozpoznania sprawy sądowej bez nieuzasadnionej zwłoki (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP). Sama konstrukcja ustawowa w kwestii wymierzenia organowi grzywny na podstawie art. 55 § 1 p.p.s.a.,

zgodnie z uzasadnieniem uchwały NSA, jest jednak w tej mierze elastyczna i dopasowana do zmiennych realiów praktyki i zawsze należy mieć na względzie okoliczności konkretnej sprawy.

Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w rozpoznawanej sprawie zaistniały podstawy do wymierzenia organowi, do którego skarga na bezczynność została skierowana, grzywny w trybie art. 55 § 1 p.p.s.a., co zasadnie uczynił Sąd pierwszej instancji, a podniesione w zażaleniu argumenty nie mogły tej oceny zmienić.

W tym miejscu należy podnieść, że sformułowane w zażaleniu zarzuty oraz uzasadnienie do nich w żaden sposób nie odnoszą się do niniejszej sprawy. Organ wskazał na naruszenie art. 64c § 6 p.p.s.a., który stanowi, że w razie niezastosowania się do obowiązków, o których mowa w § 4 tego przepisu – tj. obowiązek przekazania sądowi sprzeciwu od decyzji wraz z aktami sprawy, sąd na wniosek skarżącego może orzec o wymierzeniu organowi grzywny w wysokości określonej w art. 154 § 6 p.p.s.a. Nie ulega wątpliwości, że w rozpoznawanej sprawie uchybienie organu dotyczyło niewypełnienia obowiązku, o którym mowa w art. 54 § 2 p.p.s.a., nie zaś obowiązku z art. 64c § 4 p.p.s.a. Organowi wymierzono grzywnę za nieprzekazanie do sądu skargi na jego bezczynność, a nie za nieprzekazanie sprzeciwu od decyzji. Argumentacja organu nie koresponduje ze stanem faktycznym zaistniałym w sprawie, a zatem chociażby z tej przyczyny nie mogła odnieść zamierzonego skutku.

Z tych samych względów podobne stanowisko Naczelny Sąd Administracyjny zajmuje w zakresie zarzutu naruszenia art. 154 § 1 p.p.s.a., polegającego na uwzględnieniu przez Sąd pierwszej instancji wniosku strony o nałożenie na organ grzywny mimo niedopełnienia przez wnioskodawczynię obowiązku pisemnego wezwania organu do przekazania Sądowi wniesionego przez nią sprzeciwu. Raz jeszcze trzeba podkreślić, że rozpoznawana sprawa nie dotyczy grzywny za nieprzekazanie przez organ sprzeciwu, bowiem jej przedmiotem jest grzywna nałożona na organ za nieprzekazanie skargi na bezczynność. Ponadto przepis art. 154 § 1 p.p.s.a. wprowadza możliwość złożenia przez stronę skargi w razie niewykonania przez organ wyroku uwzględniającego skargę na jego bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania wraz z żądaniem wymierzenia temu organowi grzywny. Instytucja ta – czyli skarga na niewykonanie wyroku oraz towarzysząca jej skarga o ukaranie organu grzywną – odnosi się do całkowicie odrębnego działania procesowego strony niż składany wniosek o wymierzenie organowi grzywny w trybie art. 55 § 1 p.p.s.a. za nieprzekazanie sądowi skargi wraz z kompletnymi i uporządkowanymi aktami sprawy oraz odpowiedzią na skargę. Tym samym, wbrew stanowisku wnoszącego zażalenie, strona wnioskująca o wymierzenie organowi grzywny za uchybienie obowiązkom z art. 54 § 2 p.p.s.a. nie jest zobowiązana

do uprzedniego pisemnego wezwania organu do wykonania wyroku lub załatwienia sprawy, który to obowiązek wprawdzie wynika z art. 154 § 1 p.p.s.a., jednak dotyczy żądania wymierzenia organowi grzywny za niewykonanie innych, wskazanych w tym przepisie, ciężących na nim obowiązków.

Wobec przedstawionych okoliczności, Sąd kasacyjny wysokość wymierzonej przez WSA grzywny uznał za adekwatną w odniesieniu do okoliczności niewykonania przez organ spoczywającego na nim obowiązku przekazania do sądu skargi wraz z aktami sprawy i odpowiedzią na nią, mając na uwadze również to, że organ w ogóle nie wyjaśnił przyczyn, które legły u podstaw powstałego po jego stronie uchybienia. Za prawidłowe należało bowiem uznać stanowisko Sądu pierwszej instancji, że stan nieprzekazania skargi trwał nadal, pomimo że w sprawie strona wniosła o wymierzenie organowi grzywny w przedmiotowym zakresie. Okoliczność ta nie przyczyniła się jednak do przekazania skargi sądowi administracyjnemu. Aspekt czasowy długotrwałych zaniechań w wykonywaniu ciężących na organie obowiązków również nie pozostawał bez wpływu na ocenę wagi uchybienia organu, co niewątpliwie miało znaczenie przy określaniu wysokości wymierzonej grzywny.

Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 p.p.s.a. w zw. z art. 197 § 1 i 2 p.p.s.a., postanowił jak w sentencji.

71

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 16 grudnia 2024 r.
(I FSK 1012/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Zbigniew Łoboda

Sędziowie: NSA Roman Wiatrowski (sprawozdawca), del. WSA Maja Chodacka

Imperatywny charakter normy z art. 14b § 5c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) nakazuje organowi uprawnionemu do wydania interpretacji indywidualnej zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyrażenie opinii, o której mowa w tym przepisie, w przypadku wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, co do którego istnieje uzasadnione przypuszczenie, że wniosek ten może prowadzić do ziszczenia się przesłanek

wymienionych w art. 14b § 5b tej ustawy. Wydanie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5b pkt 3 ustawy, wymaga więc uprawdopodobnienia przez organ interpretacyjny, że uwzględnienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej może prowadzić nie do ochrony praw podatnika, lecz do nadużycia przez niego prawa podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 grudnia 2023 r. w sprawie ze skargi Gminy K. na postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 sierpnia 2023 r. w przedmiocie odmowy wydania interpretacji indywidualnej i na podstawie art. 188 w związku z art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) i u c h y l i ł zaskarżony wyrok oraz o d d a l i ł skargę Gminy K. na postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 sierpnia 2023 r., a także – zgodnie z art. 203 pkt 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Gminy K. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej czterysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u s a d n i e n i a

Wyrokiem z 19 grudnia 2023 r., sygn. akt I SA/Kr 947/23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (dalej: Sąd pierwszej instancji) uchylił zaskarżone przez Gminę K. (dalej: wnioskodawca lub gmina) postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z 17 sierpnia 2023 r. oraz poprzedzające je postanowienie własne z dnia 6 czerwca 2023 r. w przedmiocie odmowy wydania interpretacji indywidualnej (wyrok ten oraz inne orzeczenia sądów administracyjnych przywołane w niniejszym uzasadnieniu opublikowane zostały w CBOSA).

Wskazany wyrok wydany został w oparciu o następujące okoliczności.

Wnioskiem z 26 stycznia 2018 r. gmina wniosła o wydanie na jej rzecz indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wskazała w nim, że podjęła wspólne rozliczanie podatku od towarów i usług wraz ze wszystkimi jednostkami budżetowymi i zakładem budżetowym. Jedną z jednostek budżetowych miasta jest Zarząd Inwestycji Miejskich (dalej: ZIM), którego podstawowym przedmiotem działalności jest realizacja zadań inwestycyjnych w mieście. ZIM realizuje obecnie inwestycje w zakresie budowy obiektu

przeznaczonego do oddania w dzierżawę na rzecz podmiotu wyłonionego w drodze otwartego konkursu ofert na realizację zadania organizacji opieki nad dziećmi w wieku do lat 3 w formie żłobka. Decydując się na zlecenie zadań podmiotom zewnętrznym, miasto zmniejsza koszty administracyjne ponoszone na poczet organizacji takiej opieki.

Na mocy umowy zawartej z operatorem żłobka wyłonionym w drodze konkursu oraz zarządzeniem nr (...) Prezydenta Miasta K. dzierżawca jest zobowiązany płacić czynsz miesięcznie. Wysokość czynszu dzierżawnego wynosi: 37 742,16 zł rocznie (3145,18 zł brutto miesięcznie). Budynek będzie przedmiotem dzierżawy przez operatora żłobka przez okres trzech lat, tj.: od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2020 r. Wysokość czynszu nie umożliwia zwrotu nakładów – umowa zawarta jest na okres 3 lat. Ponadto przedmiotowa inwestycja nie jest realizowana w celu uzyskania dodatkowych dochodów przez gminę, lecz w celu ograniczenia kosztów jej funkcjonowania. Uwzględniając rynek obiektów użyteczności publicznej, czynsz dzierżawny w wysokości 1,50 zł netto/m² wydaje się, zdaniem wnioskodawcy, adekwatny do realiów rynkowych. Wartość poniesionych nakładów na inwestycję wynosi natomiast 4 743 377,01 brutto. Stosunek nakładów brutto na przeprowadzenie inwestycji do rocznej kwoty opłaty za dzierżawę wynosi zatem 0,796%. Obiekt żłobka w całości jest przeznaczony na cele dzierżawy na rzecz niepowiązanego z gminą podmiotu trzeciego, tj. operatora żłobka. Inwestycja jest realizowana w celu gospodarnego zarządzania środkami publicznymi, nie zaś w celu osiągnięcia znaczących dla budżetu gminy przychodów.

We wniosku zadano pytanie, czy gminie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, ponoszonego w bezpośrednim związku z realizacją inwestycji będącej przedmiotem dzierżawy.

W ocenie wnioskodawcy przysługiwać mu będzie prawo do doliczenia podatku naliczonego przy zakupach dokonywanych na cele inwestycji w postaci budowy żłobka. Podatek naliczony przy zakupach dokonywanych w ramach tej inwestycji służy bowiem uzyskiwaniu obrotów z czynności opodatkowanej, tj. dzierżawy budynku żłobka na rzecz operatora. Związek zakupów z czynnością opodatkowaną stanowi w jej przekonaniu przesłankę do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego od gminy.

Postanowieniem z 11 maja 2018 r. Dyrektor KIS, działając na podstawie art. 14b § 5b i § 5c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; dalej: o.p.) odmówił wnioskodawcy wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, ponieważ stan faktyczny opisany w złożonym przez niego wniosku z 26 stycznia 2018 r. odpowiada zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) z 17 sierpnia 2017 r.

(...). Dyrektor KIS uznał bowiem, że obydwie wnioski dotyczą takiego samego zagadnienia, tj. prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach dokonanych w ramach inwestycji, która po zrealizowaniu przez jednostkę samorządu terytorialnego jest przedmiotem umowy dzierżawy, w której ustalono czynsz na bardzo niskim poziomie, nieadekwatnym do kosztów poniesionych na zrealizowanie tej inwestycji (niezapewniającym zwrotu kosztów inwestycji). W ocenie organu czynsz nie jest kalkulowany w sposób uwzględniający wydatki poniesione przez jednostkę samorządu terytorialnego na inwestycję, a tym samym brak jest uzasadnienia ekonomicznego dla tak niskiej wartości dzierżawy. Wyraźna dysproporcja pomiędzy nakładami poniesionymi na budowę żłobka a czynszem za jego dzierżawę uzasadnia – zdaniem organu – powstanie wątpliwości co do prawdziwej natury tej czynności. W tych realiach – w ocenie organu – zawarcie umowy dzierżawy może mieć na celu jedynie stworzenie przesłanki do uzyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego, którego wnioskodawca by nie nabył, gdyby prowadzenie żłobka powierzył jednej ze swych jednostek organizacyjnych, gdyż w takiej sytuacji prowadzenie żłobka nie generowałoby obrotów podlegających opodatkowaniu. Dyrektor KIS uznał zatem, że nieuprawnione jest przyznanie wnioskodawcy prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z realizacją przedmiotowej inwestycji jedynie z powodu samego faktu pobierania czynszu dzierżawnego podlegającego opodatkowaniu. Kierując się oceną prawną zawartą we wskazanym wyżej piśmie Szefa KAS, Dyrektor KIS stwierdził, że w sprawie zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że działania opisane przez gminę we wniosku o wydanie interpretacji mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej: u.p.t.u.).

Sąd pierwszej instancji wyrokiem z 20 września 2018 r., I SA/Kr 705/18, uchylił „zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu I instancji”. W uzasadnieniu wyroku ocenił, że przesłanki z art. 14b § 5c o.p. w niniejszej sprawie nie zachodzą, gdyż istotne elementy stanu faktycznego opisanego przez gminę odbiegają w sposób istotny od okoliczności będących przedmiotem wskazanej opinii Szefa KAS. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że występująca w rozpoznanej sprawie inwestycja gminy (budynek żłobka) będzie wydzierżawiona podmiotowi zewnętrznemu, wyłonionemu w drodze otwartego konkursu. Tymczasem w stanie faktycznym opisanym w opinii Szefa KAS gmina wydzierżawia przedmiot inwestycji Zakładowi Gospodarki Komunalnej sp. z o.o., czyli spółce gminnej, której gmina jest jedynym udziałowcem. Stosunek wartości rocznego czynszu do nakładów poniesionych przez gminę na realizację inwestycji również jest znacząco różny w sprawie gminy i w sprawie opisanej w opinii Szefa KAS. Gmina we wniosku

stwierdziła, że stosowana przez nią stawka czynszu za dzierżawę łąbka wydaje się być stawką rynkową. Okoliczność ta przez Dyrektora KIS nie została podważona. Tym samym sam schemat stanu faktycznego w obydwu sprawach jest podobny, jednak istotne szczegóły stanów faktycznych występujące w obydwu sprawach powodują w ocenie Sądu pierwszej instancji, że w rozważanych sytuacjach występują dwa różne stany faktyczne. W tej sytuacji zachodzi konieczność wydania interpretacji indywidualnej i dokonania w niej oceny prawnopodatkowej stanu faktycznego, która powinna zostać odpowiednio uzasadniona. Tymczasem w rozpoznanej sprawie – zdaniem Sądu – nie zachodziły podstawy do automatycznego powielenia wniosków wskazanych w przywołanej opinii Szefa KAS.

Od wyroku tego Dyrektor KIS wywiódł skargę kasacyjną, która rozpoznana została wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 października 2022 r., I FSK 378/19, uchylającym zaskarżony wyrok w części uchylającej postanowienie organu pierwszej instancji oraz oddalającym skargę kasacyjną w pozostałym zakresie.

W uzasadnieniu wyjaśniono, że Sąd pierwszej instancji zasadnie uchylił zaskarżone postanowienie, jednak nie mógł uchylić bliżej nieokreślonego postanowienia organu I instancji, bowiem „w sprawie zostało wydane tylko jedno postanowienie tj. postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 maja 2018 r.”. Za trafne natomiast uznał stanowisko Sądu pierwszej instancji, że odmawiając wnioskodawcy wydania interpretacji indywidualnej, Dyrektor KIS posłużył się opinią Szefa KAS z 17 sierpnia 2017 r., dotyczącą innego podmiotu, bez uwzględnienia różnic, jakie zachodziły pomiędzy stanem faktycznym niniejszej sprawy i stanem faktycznym sprawy, której opinia ta dotyczyła.

Następnie pismem z 14 kwietnia 2023 r. Dyrektor KIS zwrócił się do Szefa KAS o opinię dotyczącą ustalenia, czy w zakresie elementów zawartych w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14b § 1 o.p. istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą one stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; brzmienie przepisu nie uległo zmianie).

W odpowiedzi Szef KAS wydał opinię z 19 maja 2023 r., w której stwierdził, że w przedmiotowej sprawie istnieje uzasadnione przypuszczenie nadużycia prawa, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p.

W związku z tym postanowieniem z 6 czerwca 2023 r. Dyrektor KIS odmówił wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w sprawie złożonego przez gminę wniosku.

Po rozpatrzeniu zażalenia wnioskodawcy postanowieniem z 17 sierpnia 2023 r. Dyrektor KIS utrzymał w mocy postanowienie własne z 6 czerwca 2023 r.

Wyrokiem Sądu pierwszej instancji z 19 grudnia 2023 r., I SA/Kr 947/23, postanowienie Dyrektora KIS z 17 sierpnia 2023 r. oraz poprzedzające je postanowienie tego organu z 6 czerwca 2023 r. zostały uchylone.

W ocenie Sądu pierwszej instancji na uwzględnienie zasługiwał zarzut skargi polegający na wyjściu przez Dyrektora KIS oraz Szefa KAS wydającego opinię „poza ramy postępowania wyznaczone treścią wniosku i w istocie przeprowadzenie quasi postępowania dowodowego co do okoliczności nieprzedstawionych we wniosku, co stanowi działanie bez podstawy prawnej”. Z tego też względu Dyrektor KIS został zobowiązany do tego, by ponownie rozpoznając sprawę przyjmując, że podstawę analizy i w konsekwencji ewentualnego wydania postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej zgodnie z art. 14b § 5b pkt 1 o.p. – wobec braku możliwości prowadzenia przez organy w ramach postępowania interpretacyjnego postępowania dowodowego – jest ocena wniosku o interpretację inicjującego dane postępowanie (i opisanego w nim stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego). To z kolei obowiązuje Dyrektora KIS do przyjęcia, że nie jest on uprawniony do dokonania analizy wniosku o interpretację pod kątem istnienia uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w art. 14b § 5b pkt 1 o.p., w oparciu o elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego wynikające z innych źródeł niż treść złożonego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w szczególności w związku z faktami znanymi temu organowi z urzędu lub informacji publicznie dostępnymi. Dyrektor KIS został zobowiązany również do tego, by na uwadze mieć to, że w sytuacji, gdy wniosek o interpretację indywidualną nie zawiera wszystkich informacji niezbędnych z punktu widzenia jego oceny (w szczególności pod kątem wystąpienia uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p.), powinien rozważyć zasadność wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia wniosku na podstawie art. 169 o.p. w związku z art. 14h o.p. W następstwie powyższego Dyrektor KIS został zobowiązany do ponownego zwrócenia się do Szefa KAS o opinię w trybie art. 14b § 5c o.p. bez wskazywania na „dodatkowe okoliczności sprawy” nieobjęte wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Szef KAS, wydając opinię, został zobowiązany z kolei do przyjęcia, podstawę wydania opinii stanowi wyłącznie ocena wniosku o interpretację inicjującego dane postępowanie (i opisanego w nim stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego), odpowiednio uzupełnionego w następstwie wezwania przez Dyrektora KIS.

Od powyższego wyroku Dyrektor KIS wywiódł skargę kasacyjną, zaskarżając go w całości. Wniósł o jego uchylenie w całości i rozpoznanie skargi gminy przez jej oddalenie, ewentualnie w razie uznania, że istota sprawy nie została dostatecznie wyjaśniona – uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Sformułował także wniosek o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania i rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.) zaskarżonemu wyrokowi organ zarzucił naruszenie następujących przepisów postępowania:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 135 w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 5b i art. 14b § 5c w zw. z art. 14b § 2 i 3 w zw. z art. 120 w zw. z art. 14h o.p. w zw. z art. 7 Konstytucji RP polegające na błędnym przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że przy wydaniu zaskarżonych postanowień doszło do naruszenia przez organ interpretacyjny przepisów art. 14b § 5b i art. 14b § 5d w zw. z art. 14b § 2 i 3 w zw. z art. 120 w zw. z art. 14h o.p. w zw. z art. 7 Konstytucji RP, co skutkowało nieprawidłowym rozstrzygnięciem sprawy przez odmowę wydania interpretacji indywidualnej z powodu zaistnienia przeszkody, o której mowa w art. 14b § 5b pkt 3 o.p., podczas gdy w istocie organ interpretacyjny nie naruszył przepisów proceduralnych ani też zasad postępowania interpretacyjnego, wydając rozstrzygnięcie odmawiające wydania interpretacji, które jest zgodne z prawem i w świetle okoliczności faktycznych tej sprawy uzasadnione;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 135 w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 5b pkt 3 i art. 14b § 5c w zw. z art. 14b § 2 i 3 w zw. z art. 120 w zw. z art. 14h o.p. w zw. z art. 7 Konstytucji RP, polegające na błędnym przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że zarówno organ interpretacyjny wydający zaskarżone postanowienia, jak i Szef KAS wydający opinię, wyszli poza ramy postępowania interpretacyjnego wyznaczone treścią wniosku i w istocie przeprowadzili *quasi* postępowanie dowodowe co do okoliczności nieprzedstawionych we wniosku, pomimo braku możliwości prowadzenia w ramach postępowania Interpretacyjnego postępowania dowodowego, bowiem organ interpretacyjny dokonał analizy wniosku o interpretację pod kątem istnienia uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p. w oparciu o elementy stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego niewynikające wprost z treści wniosku o interpretację, a wynikające z innych źródeł, jak fakty znane organowi z urzędu lub publicznie dostępne informacje, wykraczając poza opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego i wskazując na dodatkowe okoliczności sprawy, nieobjęte wnioskiem o wydanie interpretacji i jego uzupełnieniem, a tym samym również Szef KAS wydał opinię w oparciu o przesłanki wynikające z analizy faktów lub zdarzeń, które nie były przedstawione we wniosku o interpretację, co zdaniem Sądu pierwszej instancji stanowi działanie bez podstawy prawnej, wpływając bezpośrednio na sposób rozstrzygnięcia sprawy, tj. bezpodstawną odmowę wydania interpretacji,

prowadzące w konsekwencji do uwzględnienia przez Sąd pierwszej instancji skargi i uchylenia postanowień organu w przedmiocie odmowy wydania interpretacji indywidualnej jako naruszających prawo w stopniu uzasadniającym wyeliminowanie ich z obrotu prawnego, zamiast oddalenia skargi jako bezzasadnej, w sytuacji gdy według organu, organ, nie naruszając określonych przepisami prawa zasad prowadzenia postępowania interpretacyjnego, wydał rozstrzygnięcie w oparciu o przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego, dokonując szczegółowej analizy okoliczności sprawy i uwzględniając aktualne dane, na podstawie opinii Szefa KAS potwierdzającej, że w zakresie elementów zawartych we wniosku o wydanie interpretacji istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą one stanowić nadużycie prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 u.p.t.u. mające na celu osiągnięcie korzyści podatkowej, kierując się również wiążącymi go przy ponownym rozpoznaniu sprawy wskazaniem Sądu wyrażonymi w pierwotnie wydanym wyroku z 20 września 2018 r., I SA/Kr 705/18, co skutkowało zasadną w tej sprawie odmową wydania interpretacji;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 135 w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 5b i art. 14b § 5c w zw. z art. 14b § 2 i 3 w zw. z art. 120 w zw. z art. 14h o.p. w zw. z art. 7 Konstytucji RP polegające na nieprawidłowym uznaniu przez Sąd pierwszej instancji, że stanowisko organu interpretacyjnego w tej sprawie wyrażone w zaskarżonych postanowieniach opiera się na uzyskanej w wyniku procedury określonej w art. 14b § 5c o.p. opinii Szefa KAS z 19 maja 2023 r., z której wynika przypuszczenie nadużycia prawa w odniesieniu do elementów opisanego we wniosku stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p., a której podstawą wydania nie jest wyłącznie opisany we wniosku stan faktyczny/zdarzenie przyszłe, lecz również wskazane przez organ dodatkowe okoliczności sprawy nieobjęte wnioskiem o interpretację – co według Sądu – miało uzasadniać uchylenie postanowień organu, pomimo tego że – zdaniem organu – opinia Szefa KAS została wydana w tej sprawie na gruncie okoliczności faktycznych wynikających z wniosku i jest dla organu interpretacyjnego wiążąca, natomiast do odmowy wydania interpretacji, która w tej sprawie była zasadna, wystarczy uzasadnione przypuszczenie, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p., które z tej opinii wprost wynika.

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 135 w zw. z art. 151 w zw. z art. 134 § 1 w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 5b pkt 1 i art. 14b § 5d o.p. polegające na wykroczeniu przez Sąd pierwszej instancji przy rozstrzygnięciu niniejszej sprawy poza jej granice poprzez stwierdzenie naruszenia przez organ interpretacyjny przepisu art. 14b § 5d o.p., który nie miał zastosowania w tej sprawie, gdyż odnosi badanie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p. do kilku wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej,

nawet gdy zostały złożone przez różnych wnioskodawców i wiąże się z dokonaniem oceny łącznej, w sytuacji gdy w niniejszej sprawie istnienie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p. podlegało ocenie na podstawie jednego wniosku złożonego przez jednego wnioskodawcę – gminę oraz poprzez nakazanie organowi przy ponownym rozpoznaniu sprawy analizy wniosku o wydanie interpretacji przy uwzględnieniu wskazań Sądu i dokonania oceny zasadności wydania postanowienia o odmowie wydania interpretacji, zgodnie z art. 14b § 5b pkt 1 o.p., tj. pod kątem istnienia uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w art. 14b § 5b pkt 1 o.p., zamiast art. 14b § 5b pkt 3 o.p., w świetle którego elementy stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku podlegały analizie i ocenie, prowadzące w konsekwencji do wyrażenia w uzasadnieniu wyroku niejasnej oceny prawnej oraz niezrozumiałych wskazań prawnych.

Odpowiedź wnioskodawcy na skargę kasacyjną Dyrektora KIS nie została złożona mimo skutecznego doręczenia wnioskodawcy wniesionej przez skargi kasacyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną organu w granicach wyznaczonych jej zarzutami i wnioskami (art. 183 § 1 w związku z art. 174 pkt 1 i 2 oraz art. 176 p.p.s.a.), stwierdził, że zasługuje ona na uwzględnienie.

Sprawa zainicjowana przedmiotowym wnioskiem gminy z 31 stycznia 2018 r. (data wpływu do organu) stanowiła już, jak to zostało wyżej wskazane, przedmiot oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonej w wyroku z 18 października 2022 r., I FSK 378/19, którego ocena wiązała Sąd pierwszej instancji, do którego sprawa ta trafiła celem ponownego jej rozpoznania. Zgodnie bowiem z art. 190 p.p.s.a. Sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny, przy czym nie można oprzeć skargi kasacyjnej od orzeczenia wydanego po ponownym rozpoznaniu sprawy na podstawach sprzecznych z wykładnią prawa ustaloną w tej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny.

W uzasadnieniu wskazanego wyroku kasatoryjnego za trafne uznano ówczesne stanowisko Sądu pierwszej instancji, że odmawiając wnioskodawcy wydania interpretacji indywidualnej, Dyrektor KIS posłużył się opinią Szefa KAS z 17 sierpnia 2017 r., dotyczącą innego podmiotu, bez uwzględnienia różnic, jakie zachodziły pomiędzy stanem faktycznym niniejszej sprawy a stanem faktycznym sprawy, której opinia ta dotyczyła.

Do oceny tej zastosował się Sąd pierwszej instancji, ponownie rozpoznając sprawę. Nie oparł więc kolejnego swojego orzeczenia na przywołanej opinii

Szefa KAS, lecz na zasadzie art. 14b § 5c o.p. zwrócił się do Szefa KAS o opinię w zakresie, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p., a więc czy przedmiotowy wniosek może stanowić nadużycie prawa, o którym mowa art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

Otóż zgodnie z art. 14b § 5c o.p. organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

Jak stanowi bowiem art. 14b § 5b o.p., odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą: (pkt 1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub (pkt 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub (pkt 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

Przepis art. 5 ust. 5 u.p.t.u. stanowi mianowicie, że przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności opodatkowanych VAT 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.

Niewątpliwie zatem organ interpretacyjny miał nie tyle co prawo, ile obowiązek – z uwagi na imperatywny charakter dyspozycji art. 14b § 5c o.p., wyrażający się w tym zakresie w formule „zwraca się do” (nie zaś „może zwrócić się do”) – zwrócenia się do Szefa KAS o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności odmowy wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, wskazanych w przedmiotowym wniosku, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

Innymi słowy powziąwszy przedmiotowe wątpliwości organ interpretacyjny miał obowiązek zwrócić się do Szefa KAS o opinię, czy złożony przez gminę wniosek implikuje uzasadnione przypuszczenie, że wskazane w nim elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

Ustawodawca nie wymaga zatem od organu interpretacyjnego, by na jakimkolwiek etapie (czy to przed wystąpieniem do Szefa KAS, czy to wydając

postanowienie o odmowie wydania interpretacji indywidualnej) wykazał on istnienie po stronie podmiotu wnoszącego o wydanie interpretacji zamiaru nadużycia prawa. Wymaga jedynie uzasadnienia wątpliwości co do możliwości powstania takiego nadużycia w wyniku uwzględnienia stanowiska wyrażonego w tym wniosku.

Imperatywny charakter normy z art. 14b § 5c o.p. nakazuje organowi uprawnionemu do wydania interpretacji indywidualnej zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyrażenie opinii, o której mowa w tym przepisie, w przypadku wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, co do którego istnieje uzasadnione przypuszczenie, że wniosek ten prowadzić może do ziszczenia się przesłanek wymienionych w art. 14b § 5b tej ustawy. Wydanie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5b pkt 3, wymaga więc uprawdopodobnienia przez organ interpretacyjny, że uwzględnienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prowadzić może nie do ochrony praw podatnika, lecz do nadużycia przez niego prawa podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

Dopiero więc po zapoznaniu się z treścią opinii Szefa KAS, wydanej na zasadzie art. 14b § 5c w zw. z § 5b pkt 3 u.p.t.u., organ interpretacyjny: albo wydaje interpretację (jeśli uprzednio podniesione przez niego wątpliwości okazały się niewystarczające dla wykazania nadużycia prawa), albo wydaje postanowienie o odmowie wydania interpretacji (jeśli wzięwszy pod uwagę opinię Szefa KAS, utwierdzony zostanie w przekonaniu o uzasadnionym przypuszczeniu, że złożony wniosek strony może stanowić takie nadużycie).

Wydanie postanowienia, o którym mowa art. 14b ust. 5b o.p., zasadne staje się więc dopiero w wyniku uprawdopodobnienia istnienia po stronie wnioskodawcy złej wiary zakładającej, że wnioskodawca ten w istocie nie kierował się zamiarem ochrony swojego prawa podmiotowego lecz jego nadużycia. Z uwagi na zasady przekonywania i pogłębiania zaufania podatników do organów podatkowych oraz zasady legalizmu i praworządności (art. 120, art. 121 § 1, art. 124 o.p.), wywodzone przez ustawodawcę podatkowego z właściwych w tym względzie norm konstytucyjnoprawnych na czele z art. 2, art. 7, art. 30 oraz art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, ciężar przedmiotowego uprawdopodobnienia spoczywa na organie interpretacyjnym.

Istotą nadużycia prawa, do której odwołuje się pkt 3 art. 14b § 5b o.p., jest bowiem dokonanie czynności opodatkowanej VAT, która mimo pozorów legalności (przejawiającej się przede wszystkim spełnieniem warunków formalnych, a niekiedy także wystąpieniem zdarzeń wywołujących przekonanie o gospodarczym i zgodnym z prawem charakterze transakcji), za swój przedmiot ma wywołanie skutku sprzecznego z celem przepisu ustawy podatkowej (nadużycie prawa podatkowego).

Uprawdopodobnienie istnienia po stronie wnioskodawcy zamiaru nadużycia prawa, wymaga od organu interpretacyjnego, wyposażonego w istotną w tym względzie opinię Szefa KAS, dokonania analizy przedmiotu wniosku w całości kształcie wynikających z jego treści skutków prawnych, jakie wiązałyby się z uwzględnieniem wyrażonego w tym wniosku stanowiska strony. Dopiero bowiem całościowa, kompleksowa i złożona analiza wszystkich przedmiotowo istotnych elementów faktycznych i prawnych, determinowanych treścią danego wniosku, stanowić może dla organu interpretacyjnego, a wcześniej dla Szefa KAS, podstawę do wyrażenia oceny o uzasadnionej możliwości nadużyciu prawa, do którego prowadzi forsowana przez Wnioskodawcę interpretacja spornych przepisów.

Dokonanie przez organ analizy w tym względzie niepełnej, abstrahującej od skutków prawnych, w tym podatkowych przyjęcia określonej interpretacji na gruncie ściśle określonej sprawy, stanowić może podstawę dla uchylenia, wydanego w ten sposób postanowienia o odmowie wydania interpretacji.

Z tego względu okoliczność dokonania przez organ całościowej oceny skutków prawnych złożonego przez gminę wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z perspektywy konstrukcji prawnej nadużycia prawa podatkowego, wyrażonej po zapoznaniu się przez organ z opinią Szefa KAS, nie stanowi o bezprzedmiotowości postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p., lecz przeciwnie, stanowić powinno o metodycznej poprawności i zasadności takiego postanowienia.

W tym względzie sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty organu interpretacyjnego zasługiwały na uwzględnienie. Sąd pierwszej instancji uchylił bowiem postanowienie Dyrektora KIS z 17 sierpnia 2023 r. oraz poprzedzające je postanowienie tego organu z 6 czerwca 2023 r., z uwagi na wyjście przez Dyrektora KIS oraz Szefa KAS „poza ramy postępowania wyznaczone treścią wniosku i w istocie przeprowadzenie *quasi*-postępowania dowodowego co do okoliczności nieprzedstawionych we wniosku, co stanowi działanie bez podstawy prawnej”. Tymczasem w żadnym miejscu uzasadnienia swojego wyroku Sąd ten nie wskazał, w jaki sposób organy te miały w istocie ów „*quasi*-postępowanie dowodowe” przeprowadzić.

We wniosku Dyrektora KIS z 14 kwietnia 2023 r. o wydanie przez Szefa KAS tzw. opinii klauzulowej, wskazano bowiem przebieg postępowania i sformułowano wobec Szefa KAS następujące pytanie: „czy w przedmiotowej sprawie zachodzą przesłanki uznania, że istnieje uzasadnione przypuszczenie, o którym mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej”.

W opinii Szefa KAS z 19 maja 2023 r. wyjaśniono z kolei, że w przedmiotowej sprawie istnieje uzasadnione przypuszczenie nadużycia prawa, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p. Powołując się na okoliczności wskazane w złożonym

przez gminę wniosku oraz obowiązujące w tym względzie akty prawne, w tym akty prawa miejscowego, Szef KAS wyjaśnił, że gmina wprawdzie wskazuje, że przedmiotowa inwestycja nie jest realizowana w celu uzyskania przez nią dodatkowych dochodów, lecz ograniczenia kosztów jej funkcjonowania, to jednak tak niska kwota czynszu potwierdza, że gmina nie zamierzała uzyskać znaczących dochodów, czy uzyskać w znacznej części zwrotu nakładów na inwestycję. Gmina nie wykazała także, jakie koszty miały tym samym zostać ograniczone oraz w jakiej wysokości. W związku z tym za uzasadnione Szef KAS przyjął twierdzenie, że świadczenie z tytułu dzierżawy przez operatora żłobka nieruchomości będącej przedmiotem tej inwestycji, nie jest świadczeniem wzajemnym, sama zaś transakcja wydaje się stanowić czysto sztuczną strukturę, oderwaną od przyczyn ekonomicznych i stworzoną wyłącznie (bądź głównie) w celu uzyskania korzyści podatkowej z tytułu prawa do odliczenia podatku VAT od faktur poniesionych przy realizacji inwestycji. Szef KAS zauważył również, że gmina wskazała, że wysokość czynszu nie umożliwia zwrotu nakładów inwestycyjnych, ponadto, jak stwierdziła gmina, przedmiotowa inwestycja nie jest realizowana w celu uzyskania przez nią dodatkowych dochodów przez, lecz w celu ograniczenia kosztów jej funkcjonowania. Zdaniem Szefa KAS w przedmiotowej sprawie należy zauważyć, że przychody gminy z tytułu użytkowania nieruchomości przez operatora żłobka są niewspółmierne do poniesionych nakładów i wydatków na inwestycję. Szef KAS podkreślił, że wysokość opłaty rocznej za użytkowanie nieruchomości na wskazanym poziomie pozwoli na zwrot poniesionych kosztów na przedmiotową inwestycję w bardzo odległej perspektywie czasowej, tj. po upływie prawie 126 lat. Przypomniał również o wyrażonym w tym względzie stanowisku samej gminy przekonującej, że wysokość czynszu (37 742,16 zł netto rocznie) nie umożliwi zwrotu wydatków poniesionych na realizację projektu. Z tego względu Szef KAS wskazał na brak istnienia jakiegokolwiek przedmiotowo istotnej relacji pomiędzy planowaną wysokością pobieranej opłaty od operatora żłobka za korzystanie z nieruchomości a nakładami inwestycyjnymi, jakie były poniesione w związku z inwestycją. Szef KAS nawiązał również do znanego na gruncie podatków dochodowych pojęcia amortyzacji, w ramach której standardową stawką amortyzacji (zgodnie z załącznikiem nr 1 „Wykaz Rocznych Stawek Amortyzacyjnych” do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) dla budynków, nieruchomości i infrastruktury stale z nimi związanej, których szacowana długość użytkowania (podobnie jak w przypadku nieruchomości oddanej w dzierżawę operatorowi żłobka przez gminę) liczona byłaby najprawdopodobniej w dziesiątkach lat, waha się (w zależności od rodzaju przedmiotu amortyzacji) od 2,5% do 10% (a nawet powyżej tych wartości – por. pozycje 01, 02 ww. wykazu). Przyjmując więc nawet najbardziej korzystną, tj. najniższą

spośród tych stawek amortyzacyjnych, organ ten wskazał, że nadal pozostawałaby ona ponad trzykrotnie wyższa niż stosunek kwoty rocznego czynszu z tytułu dzierżawy nieruchomości w odniesieniu do wartości nakładów na inwestycję w przedmiotowej sprawie (0,79%). W kontekście powyższych rozważań Szef KAS stwierdził, że wskazana w złożonym przez gminę wniosku, opłata z tytułu czynszu za dzierżawę nieruchomości nie jest kalkulowana w sposób uwzględniający poniesione wydatki inwestycyjne. Powyższe potwierdza, że opłata za wydzierżawienie nieruchomości na opisanych warunkach nie wydaje się mieć zatem żadnego uzasadnienia ekonomicznego.

Oceny powyższe zostały uwzględnione również przez Dyrektora KIS, który postanowieniem z 6 czerwca 2023 r. odmówił gminie wydania interpretacji indywidualnej, uznając, że wskazany w złożonym przez gminę wniosku opis stanu faktycznego budzi uzasadnione przypuszczenie, że może stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy. Postanowienie to zostało utrzymane w mocy postanowieniem Dyrektora KIS z 17 sierpnia 2023 r., w uzasadnieniu którego wskazano, że uzasadnione jest przypuszczenie, że faktycznym celem planowanej transakcji jest uzyskanie (zachowanie) prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego związanego z realizacją wysokonakładowej inwestycji, przy jednoczesnym wykazaniu podatku należnego od odpłatnego udostępnienia przedmiotowej inwestycji, której cena została ustalona na niskim, nieznajdującym ekonomicznego uzasadnienia poziomie. Gdyby bowiem nie umowa dzierżawy nieruchomości, która to czynność podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to realizując zadania własne w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o samorządzie gminnym, gminie nie przysługiwałoby prawo do odliczenia podatku naliczonego. Prawo do odliczenia kosztów budowy żłobka gmina ta nabyła, zdaniem Dyrektora KIS, jedynie z tego powodu, że przedmiot inwestycji był oddany w dzierżawę. Całokształt zaś okoliczności, przedstawionych we wniosku nie wskazuje natomiast, by oddanie w dzierżawę nieruchomości za tak niską cenę, miało jakiegokolwiek uzasadnienie ekonomiczne. Jednoznacznie wskazują natomiast, że celem przedmiotowej transakcji dzierżawy, może być osiągnięcie korzyści podatkowych.

Wobec tego zatem, że na żadnym etapie rozważań Sąd pierwszej instancji nie wskazał, na czym konkretnie polegać miało wyjście przez Dyrektora KIS poza ramy złożonego przez gminę wniosku interpretacyjnego, a przeprowadzona przez organ ten kompleksowa analiza przedmiotowego zagadnienia, uznana została przez Sąd pierwszej instancji za nazbyt rozbudowaną i drobiazgową, na uwzględnienie zasługiwał tym samym sformułowany przez Dyrektora KIS zarzut skargi kasacyjnej, wskazany powyżej. Organ nie naruszył bowiem określonych przepisami prawa zasad prowadzenia postępowania interpretacyjnego.

Wydał rozstrzygnięcie w oparciu o przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego, dokonując szczegółowej analizy okoliczności sprawy i uwzględniając aktualne dane, na podstawie opinii Szefa KAS potwierdzającej, że w zakresie elementów zawartych we wniosku o wydanie interpretacji istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą one stanowić nadużycie prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 u.p.t.u. mające na celu osiągnięcie korzyści podatkowej (...). Organ interpretacyjny nie ma też, jak to zostało wyżej wyjaśnione, obowiązku wykazania nadużycia prawa, lecz uprawdopodobnienia, że wniosek o wydanie interpretacji podatkowej zmierza w swej istocie do takiego nadużycia (...).

Na uwzględnienie zasługiwał również (...) zarzut polegający na wykroczeniu przez Sąd pierwszej instancji poza granice niniejszej sprawy przez stwierdzenie naruszenia przez organ interpretacyjny art. 14b § 5d o.p. Odczytywana z tego przepisu norma prawna nie determinowała bowiem w żaden sposób zaskarżonego postanowienia Dyrektora KIS. Przepis ten dotyczy powzięcia uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, wynikającego również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców. Ten bowiem problem rozstrzygnięty został w wydanym w sprawie niniejszej wcześniejszym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego i nie stanowił już przedmiotu późniejszych wypowiedzi Dyrektora KIS w tym zakresie.

Ostatecznie na uwzględnienie zasługiwał również zarzut (...) polegający na nieprawidłowym rozstrzygnięciu sprawy przez odmowę wydania interpretacji indywidualnej z powodu zaistnienia przeszkody, o której mowa w art. 14b § 5b pkt 3 o.p., bowiem – jak to zostało wyżej wskazane – organ interpretacyjny nie naruszył przepisów proceduralnych w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy.

Wobec uznania, że istota niniejszej sprawy została dostatecznie wyjaśniona, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 188 w związku z art. 151 p.p.s.a., uwzględnił skargę kasacyjną oraz rozpoznał wywiedzioną przez gminę skargę na postanowienie Dyrektora KIS z 17 sierpnia 2023 r. i ją oddalił.

W treści złożonej skargi gmina wniosła o uchylenie w całości zaskarżonego postanowienia z 17 sierpnia 2023 r., a także poprzedzającego go postanowienia z 6 czerwca 2023 r. Sformułowała także wniosek o zobowiązanie Dyrektora KIS do wydania interpretacji indywidualnej w zakresie sformułowanym przez skarżącą we wniosku, a także zasądzenie od strony przeciwnej na rzecz strony skarżącej zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm prawem przepisanych.

Wymagało to odniesienia się do podniesionych przez gminę zarzutów skargi.

Zaskarżonemu postanowieniu gmina zarzuciła naruszenie:

1) art. 14b § 5b pkt 3 o.p. w zw. z art. 5 ust. 5 u.p.t.u., polegające na błędnym przyjęciu, że wypełniona jest dyspozycja tego przepisu, tj. co do elementów stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z 26 stycznia 2018 r. o wydanie interpretacji indywidualnej istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą one stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u., skutkujące odmową wydania interpretacji indywidualnej, tj. niezasadnym zastosowaniem art. 14b § 5b pkt 3 o.p.;

2) art. 14b § 5b pkt 3 o.p. przez zaaprobowanie odmowy wydania interpretacji indywidualnej we wnioskowanym przez skarżącą zakresie, pomimo że przypuszczenia dotyczące możliwości nadużycia prawa przez gminę, mającego na celu osiągnięcie korzyści podatkowej, nie wynikają z żadnych racjonalnych podstaw mających oparcie w przepisach prawa i okolicznościach faktycznych, a wyłącznie ze swobodnego uznania, czy wręcz z góry założonej tezy organu;

3) art. 14b § 5b pkt 3 oraz § 5c o.p. poprzez zaaprobowanie odmowy wydania interpretacji indywidualnej na podstawie opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, podczas gdy art. 14b § 5c o.p. nie wskazuje w żaden sposób, aby opinia ta mogła mieć decydujący wpływ na rozstrzygnięcie organu interpretacyjnego, a w szczególności w żaden sposób nie zwalnia tego organu z wykazania, że przypuszczenie nadużycia prawa ma charakter uzasadniony w danym przypadku, jak też weryfikacji opinii Szefa KAS pod tym kątem (czego nie uczyniono w ramach postępowania), pomimo błędnej konkluzji Szefa KAS, który również nie poddał analizie przesłanek wystąpienia uzasadnionego przypuszczenia nadużycia prawa w kontekście realiów niniejszej sprawy;

4) art. 121 § 1 w zw. z art. 14b § 5b pkt 3 oraz w zw. z art. 14h o.p. poprzez zaaprobowanie odmowy wydania interpretacji indywidualnej w sprawie objętej wnioskiem w wyniku uznania, że w przedmiotowej sprawie zachodzi uzasadnione przypuszczenie nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 u.p.t.u., podczas gdy organ nie dokonał analizy ogółu obiektywnych czynników stanowiących podstawę podjętej przez gminę, uzasadnionej gospodarczo, decyzji o zleceniu organizacji opieki nad dziećmi w wieku do lat 3 w formie żłobka podmiotowi zewnętrznemu i ustaleniu czynszu dzierżawnego we wskazanej we wniosku wysokości. Organ pominął fakt, że sposób kalkulacji wynagrodzenia nie może opierać się wyłącznie na wysokości wydatków poniesionych na inwestycję, lecz musi uwzględniać realia gospodarcze panujące na danym obszarze oraz nie uwzględnił okoliczności posiadania uzasadnienia prawnego, organizacyjnego, praktycznego i ekonomicznego działań podjętych przez gminę, co w konsekwencji skutkowało bezzasadną odmową wydania interpretacji na rzecz gminy;

5) art. 14b § 5b pkt 3 i § 5c o.p. w zw. z art. 14b § 2 i § 3 o.p. poprzez oczywiste pominięcie informacji wprost wskazanych w opisie stanu faktycznego wniosku i odniesienie się do zawartych informacji w sposób selektywny i niepełny, pozbawiając wnioskodawcę jakiegokolwiek sposobu odniesienia się do zgromadzonych materiałów i wyciągniętych wniosków, jak też poprzez wyjście przez organ (w ślad za Szefem KAS) poza ramy postępowania wyznaczone treścią wniosku i oparcie się o wyniki „quasi-postępowania dowodowego” przeprowadzonego przez Szefa KAS co do okoliczności, których nie przedstawiono we wniosku, co stanowi działanie bez podstawy prawnej, a w konsekwencji oznacza także naruszenie art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 o.p. w zw. z art. 14h o.p.;

6) art. 217 § 2 o.p. w zw. z art. 14b § 5b pkt 3 o.p. w zw. z art. 14h o.p. poprzez brak należytego uzasadnienia zajętego przez organ stanowiska sprowadzającego się do uznania, że w przedmiotowej sprawie zachodzi uzasadnione przypuszczenie nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 u.p.t.u. Wadliwość działań organu znalazła wyraz w braku uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy oraz nieodniesieniu się do zarzutu dotyczącego wyjścia przez Szefa KAS i tym samym organu poza ramy postępowania wyznaczone treścią wniosku i oparcie się o wyniki „quasi-postępowania dowodowego” przeprowadzonego przez Szefa KAS co do okoliczności nieprzedstawionych we wniosku;

7) art. 233 § 1 pkt 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p. w zw. z art. 14h o.p. polegające na utrzymaniu w mocy postanowienia Dyrektora KIS z 6 czerwca 2023 r. w sytuacji, gdy postanowienie to wydane zostało z naruszeniem wskazanych powyżej przepisów prawa materialnego i procesowego, a tym samym powinno podlegać uchynieniu w trybie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ o.p.

Mając na uwadze powyżej zaprezentowany pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego co do istoty sporu niniejszej sprawy, do zarzutów powyższych należało się odnieść w sposób następujący.

Zarzut wskazany w pkt 1 powyżej nie zasługiwał na uwzględnienie. Polegał on bowiem na przyjęciu, że wypełniona jest dyspozycja art. 14b § 5b pkt 3 o.p. w zw. z art. 5 ust. 5 u.p.t.u. w zakresie elementów stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z 26 stycznia 2018 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, determinujących uzasadnione przypuszczenie, że mogą one stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u., skutkujące odmową wydania interpretacji indywidualnej. Jak bowiem wyjaśniono na powyższych kartach niniejszego uzasadnienia, kompleksowe zestawienie poszczególnych elementów faktycznych i prawnych wynikających z treści złożonego wniosku słusznie doprowadziło organ interpretacyjny, najpierw do wystąpienia w przedmiocie wyrażenia opinii przez Szefa KAS, o której mowa w art. 14b § 5c u.p.t.u., a po zapoznaniu się z jej treścią, do odmowy wydania gminie żądanej przez nią interpretacji indywidualnej.

Na uwzględnienie nie zasługiwał również zarzut wskazany w pkt 2 powyżej, dotyczący zaaprobowania odmowy wydania interpretacji indywidualnej we wnioskowanym przez skarżącą zakresie. Przypuszczenia organu możliwości nadużycia prawa przez wnioskodawcę wynikały bowiem z racjonalnych, ekonomicznych i jednoznacznych w tym względzie podstaw, odnoszących do proporcji wskazanego we wniosku czynszu a poczynionych w sprawie nakładów gminy na realizację inwestycji oraz z uwagi na szereg elementów drobiazgowo omawianych w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia. Ocena powyższa znajduje swoje bezpośrednie umocowanie w wyżej przywoływanych przepisach prawa oraz wskazanych przez gminę okolicznościach faktycznych.

Oddaleniu podlegał także zarzut wskazany w pkt 3 powyżej, dotyczący zaaprobowania odmowy wydania interpretacji indywidualnej na podstawie opinii Szefa KAS. Jak wyjaśniono wyżej, to nie tylko zawarta w tej opinii konkluzja, lecz całość jej uzasadnienia, uwzględniającego w całości dostrzeżone przez Dyrektora KIS wątpliwości co do możliwości nadużycia prawa, słusznie na gruncie niniejsze sprawy doprowadziły Dyrektora KIS do wydania zaskarżonego postanowienia.

Na uwzględnienie nie zasługiwał zarzut kolejny, a wskazany w pkt 4 powyżej, dotyczący zaaprobowania odmowy wydania interpretacji indywidualnej w sprawie objętej wnioskiem w wyniku uznania, że w przedmiotowej sprawie zachodzi uzasadnione przypuszczenie nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 u.p.t.u. Jak już wyżej wyjaśniono, wbrew zarzutom skargi organ dokonał analizy ogółu elementów faktycznych i prawnych złożonego przez gminę wniosku. Analiza ta została uzasadniona również pod względem gospodarczym i ekonomicznym. Organ uwzględnił także okoliczności posiadania uzasadnienia prawnego, organizacyjnego, praktycznego i ekonomicznego działań podjętych przez gminę, co ostatecznie słusznie doprowadziło do odmowy wydania interpretacji na rzecz gminy.

Z oczywistych względów na uwzględnienie zasługiwać nie mógł również zarzut wskazany w pkt 5 powyżej. Z jednej strony dotyczy on pominięcia bliżej nieokreślonych informacji dotyczących złożonego przez gminę wniosku. Z drugiej zaś obejmuje wyjście przez organ interpretacyjny poza ramy samego wniosku i oparcie się o wyniki „quasi-postępowania dowodowego” prowadzonego przez Szefa KAS co do okoliczności, których w samym wniosku nie przedstawiono. Gmina nie wskazała natomiast, jakie to konkretnie informacje zawarte we wniosku zostały przez organ interpretacyjny pominięte, a jakie z kolei bezpodstawnie pozyskane w ramach czynności podobnych do „postępowania dowodowego”. Sama okoliczność wywiedzenia obu, odmiennych w tym względzie z sobą treści w ramach tego samego zarzutu, nie może też

z oczywistych względów prowadzić do konkluzji, że chodzi o te same elementy faktyczne lub prawne – jednocześnie przez organ rzekomo pominięte, a wywiezione w toku niesprecyzowanych bliżej czynności dowodowych. Lektura rzezonego wniosku, jak i zaskarżonego postanowienia Dyrektora KIS prowadzi do zgoła odmiennych w tym względzie ocen, a mianowicie kompleksowości dokonanej analizy treści wniosku ze skutkami prawnymi i podatkowymi, do jakich jego uwzględnienie miałyby doprowadzić, implikując tym samym uzasadnione w sposób metodycznie spójny i logiczny przypuszczenie o potencjalnemu nadużyciu prawa podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 5 u.p.t.u., do którego prowadziłyby uwzględnienie wniosku gminy.

Z podobnych względów na uwzględnienie nie zasługiwał zarzut wskazany w pkt 6 powyżej, bowiem wbrew twierdzeniom wnioskodawcy, Dyrektor KIS odniósł się w (...) drobiazgowy sposób, na czym polegać w istocie miały uzasadnione wątpliwości zobowiązujące Dyrektora KIS do odmowy wydania żądanej przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnej.

Ostatecznie na uwzględnienie nie zasługiwał również ostatni zarzut skargi, bowiem zaskarżone postanowienie nie zostało wydane z naruszeniem wskazanych powyżej przepisów prawa materialnego i procesowego.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 188 w związku z art. 151 p.p.s.a., uchylił zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 w związku z art. 205 p.p.s.a.

72

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 18 grudnia 2024 r.
(III OSK 1602/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Rafał Stasikowski

Sędziowie: NSA Małgorzata Pocztarek, del. WSA Paweł Mierzejewski (sprawozdawca)

W przypadku gdy wniosek o udostępnienie informacji publicznej, składany na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 902), nadany

e-mailem, a niespełniający podstawowych elementów w zakresie identyfikacji wnioskodawcy i adresu e-mail, co uniemożliwia identyfikację nadawcy, adresat tego wniosku powinien mieć możliwość przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia danych identyfikujących wnioskodawcę.

Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 156 § 1 i 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) s p r o s t o w a ł z urzędu wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 20 kwietnia 2023 r., sygn. akt II SAB/Sz 16/23, w ten sposób, że w wierszu dwunastym wykreśla słowa „bezczywności w sprawie”, ponadto o d d a ł i ł na podstawie art. 184 powyższej ustawy skargę kasacyjną M.C. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 20 kwietnia 2023 r. w sprawie ze skargi M.C. na bezczynność Burmistrza Miasta S. w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 i art. 209 wskazanej ustawy – z a s ą d z i ł od M.C. na rzecz Gminy S. dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wyrokiem z 20 kwietnia 2023 r., II SAB/Sz 16/23, oddalił skargę M.C. (dalej: skarżący) na bezczynność Burmistrza Miasta S. (dalej: Burmistrz) w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej.

U podstaw rozstrzygnięcia wydanego przez Sąd pierwszej instancji legły następujące ustalenia oraz ocena prawna.

W dniu 11 września 2020 r. skarżący za pośrednictwem poczty elektronicznej skierował do Burmistrza wnioski o udostępnienie informacji publicznej (na adres e-mail: ...). Skarżący zwrócił się o udostępnienie informacji publicznej w postaci protokołu wspólnego posiedzenia komisji stałych Rady Miejskiej w S. z 28 sierpnia 2020 r. wraz ze wszystkimi jego załącznikami i dokumentami dotyczącymi. Przekazanie informacji miało nastąpić poprzez wysłanie odpowiedzi na adres e-mail skarżącego (...).

Pismem z 23 września 2020 r., przesłanym do skarżącego w formie załącznika do wiadomości e-mail, Burmistrz wezwał skarżącego do uzupełnienia braków formalnych wniosku. Wezwanie dotyczyło obowiązku podania przez niego imienia i nazwiska. Zdaniem Burmistrza dane te stanowią istotny element wniosku o udostępnienie informacji publicznej.

W skardze na bezczynność Burmistrza skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej skarżący podniósł zarzuty naruszenia:

1) art. 61 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) w zakresie, w jakim przepis ten stanowi podstawę prawa do uzyskiwania informacji publicznej poprzez błędne zastosowanie, polegające na nieudostępnieniu informacji publicznej na wniosek;

2) art. 10 ust. 1 w zw. z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1429 ze zm.; dalej: u.d.i.p.) w zakresie, w jakim z przepisów tych wynika, że informacja nieudostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej jest udostępniana na wnioski bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w ciągu 14 dni od dnia złożenia wniosku poprzez brak zastosowania, polegający na niezrealizowaniu wniosku o udostępnienie informacji publicznej.

Skarżący wniósł o zobowiązanie organu do udzielenia informacji publicznej zgodnie z wnioskiem z 11 września 2020 r.; stwierdzenie, że bezczynność organu zobowiązanego miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa; wymierzenie organowi zobowiązanemu grzywny lub zasądzenie kwoty na rzecz skarżącego, według uznania Sądu, zasądzenie od organu zobowiązanego na rzecz skarżącego kosztów postępowania według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę Burmistrz wniósł o jej oddalenie.

Pełnomocnik Burmistrza 16 marca 2023 r. nadesłał do Sądu pismo z informacją o udzieleniu skarżącemu żądanej przedmiotowym wnioskiem informacji publicznej. W załączeniu przesłano pismo z tej samej daty zaadresowane do skarżącego i załączone do niego uwierzytelnione kopie: protokołu nr (...) z 28 sierpnia 2020 r. ze wspólnego posiedzenia Komisji: Gospodarki i Budżetu, Spraw Publicznych, Socjalnej, Rewizyjnej oraz Skarg, Wniosków i Petycji; pisma z 21 sierpnia 2020 r. o zawiadomieniu o terminie posiedzenia Komisji; listy obecności; protokołu nr (...) z 26 czerwca 2020 r. ze wspólnego posiedzenia Komisji: Gospodarki i Budżetu, Spraw Publicznych, Socjalnej, Rewizyjnej oraz Skarg, Wniosków i Petycji; projekty uchwał (dot. różnych zagadnień) z mapkami; pisma z 27 sierpnia 2020 r. dot. przedłożenia projektu uchwały wprowadzającej zmiany w budżecie miasta na 2020 r. wraz z załącznikami do niej; pisma z 20 sierpnia 2020 r. dot. przedłożenia projektu uchwały wprowadzającej zmiany w budżecie miasta na 2020 r. wraz z załącznikami; pisma Dyrektora Szkoły nr 2 z 20 sierpnia 2020 r. z informacją o przygotowaniu Szkoły Podstawowej nr 2 do roku szkolnego 2020/2021; informacji z działalności Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej w S. za okres od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2020 r.; informacji o realizacji uchwał Rady Miejskiej w S. podjętych w II kwartale 2020 r.; informacja z 4 sierpnia 2020 r.

o pracy Burmistrza Miasta S. za II kwartał 2020 r.; wiadomości e-mail z 16 marca 2023 r. dot. przekazania informacji publicznej zgodnie z wnioskiem z 11 września 2020 r.

Sąd korespondencją z 21 marca 2023 r. przesłał skarżącemu odpis ww. pisma pełnomocnika organu zobowiązanego wraz z załącznikami (w tym płytę CD). Korespondencja została doręczona skarżącemu 5 kwietnia 2023 r.

W dniu 17 kwietnia 2023 r. wpłynęło do Sądu pierwszej instancji za pośrednictwem platformy e-PUAP pismo przewodnie skarżącego, a wraz z nim jako załącznik – replika do odpowiedzi na skargę. W piśmie powtórzone zostały argumenty dotyczące braku zasadności wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia braków formalnych obejmujących podanie imienia i nazwiska. Ponadto w piśmie znalazło się rozwinięcie argumentacji, wzbogacone o analizę przepisów oraz poglądy i stanowisko zawarte w orzeczeniach sądów administracyjnych. Skarżący końcowo podtrzymał wniosek o stwierdzenie rażącego naruszenia prawa przez organ zobowiązany oraz o wymierzenie organowi zobowiązanemu grzywny lub zasądzenie kwoty na jego rzecz. Skarżący zwrócił uwagę na nakład pracy konieczny dla finalnego uzyskania informacji publicznej i podkreślił, że w tych okolicznościach wniosek jest celowy i słuszny.

Oddalając skargę na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 239 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), Sąd pierwszej instancji wskazał, że nie budziło wątpliwości, że zarówno przedmiot żądania – protokół wspólnego posiedzenia komisji stałych Rady Miejskiej wraz z załącznikami i dokumentami dotyczącymi posiedzenia na podstawie przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej, jak i podmiot, do którego wystąpiono z wnioskiem (Burmistrz Miasta S.) mieszczą się w unormowaniach zawartych w powyższej ustawie (art. 4 ust. 1 i art. 6 ust. 1 pkt 2, 3 i 5 u.d.i.p.). Tym samym Burmistrz, do którego strona wniosłaby prawidłowo sporządzony wniosek we wskazanym wyżej przedmiocie, zobligowany byłby do udostępnienia informacji. Kwestią sporną było ustalenie, czy przedmiotowy wniosek o udostępnienie informacji publicznej był skuteczny, a więc czy mógł zainicjować postępowanie obligujące organ do udzielenia informacji publicznej. Sąd *meriti* przychylił się do stanowiska, że wskazana wyżej ustawa pozwala na szeroki dostęp do informacji publicznej, co jest niezbędne w demokratycznym państwie prawa. Jednakże mimo, że postępowanie w tych sprawach jest odformalizowane, to zdaniem Sądu *meriti*, za skuteczny nie może być uznany wniosek, który – tak jak w tej sprawie – został złożony anonimowo. Do Burmistrza w dniu 11 września 2020 r. za pośrednictwem poczty e-mailowej wpłynął wniosek dotyczący przesłania ww. dokumentów. Wniosek ten nie zawierał żadnych danych umożliwiających identyfikację wnioskodawcy, tj. wskazania osoby, od której żądanie

to pochodzi, ani jej adresu. Okoliczność ta spowodowała wezwanie skarżącego do usunięcia braku formalnego wniosku przez wskazanie osoby, od której żądanie to pochodzi i jej adresu, a wobec nieusunięcia braków w określonym terminie – organ pozostawił wniosek bez rozpoznania.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że znane jest mu stanowisko prezentowane w orzecznictwie i piśmiennictwie, na które powołuje się skarżący, niemniej użycie w art. 2 ust. 1 u.d.i.p. określenia „każdy” nie jest równoznaczne z „anonymowym każdym”. I wprawdzie nie ma żadnych przeszkód, by wniosek został złożony drogą elektroniczną, bez opatrzenia go bezpiecznym podpisem, gdyż nie musi spełniać wymogów formalnych, o których mowa w art. 63 k.p.a., to jednak powinien zawierać wskazanie imienia i nazwiska czy nazwy w przypadku podmiotów niebędących osobami fizycznymi. Tak więc mimo odformalizowania i uproszczenia postępowania w sprawach udzielenia informacji publicznej, to – w ocenie Sądu pierwszej instancji – wniosek o udzielenie tej informacji powinien zawierać wskazanie co najmniej podmiotu, który ma udzielić informacji, żądanej informacji, sposobu i formy jej udzielenia, ale także danych wnioskodawcy.

Przeciwnie stanowisko nie pozwala w ocenie Sądu pierwszej instancji na ustalenie, kto w istocie występuje z wnioskiem, czy osoba fizyczna, czy osoba prawna, czy organ administracji publicznej, czy też wniosek został wysłany z adresu mailowego stworzonego „sztucznie” przez program komputerowy, co przy aktualnej technologii nie jest wykluczone. W tej sytuacji nie można ponadto stwierdzić, czy zachodzi tożsamość między wnioskodawcą a stroną skarżącą. Reasumując, Sąd *meriti* uznał, że nieskuteczne złożenie wniosku, z jakim mamy do czynienia w sprawie niniejszej, nie może skutkować uznaniem, że organ pozostaje w bezczynności. Zatem Sąd *meriti* nie mógł uznać, że organ dopuścił się bezczynności i to z rażącym naruszeniem prawa, a tym samym zadośćuczynić żądaniu skarżącego i wymierzyć organowi grzywnę lub zasądzić określone kwoty na rzecz skarżącego. Powyższej oceny nie zmieniał fakt udostępnienia skarżącemu na etapie postępowania sądowoadministracyjnego żądanych dokumentów. Bezsparnie bowiem organ nie miał podstaw do rozpoznania wniosku na dzień jego wniesienia wobec braku danych identyfikujących wnioskodawcę, a które skarżący ujawnił dopiero na etapie przedmiotowej skargi.

Skarżący wywiódł skargę kasacyjną od powyższego wyroku, zaskarżając wyrok w całości i zarzucając naruszenie:

I. przepisów postępowania: art. 174 pkt 2 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 149 p.p.s.a., co miało istotny wpływ na wynik sprawy, poprzez błędną jego wykładnię polegającą na nieprawidłowym ustaleniu stanu faktycznego z pominięciem mającej istotny wpływ na wynik sprawy okoliczności

polegającej na tym, że skarżący powinien dopełnić nałożonego na niego przez organ obowiązku uzupełnienia braków formalnych wniosku o dostęp do informacji publicznej, a tym samym skarga na bezczynność organu jako zasadna powinna zostać przez Wojewódzki Sąd Administracyjny uwzględniona;

II. prawa materialnego: art. 174 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 1, 2, 4 i 6 u.d.i.p., co miało istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie przyjęcie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny założenia o konieczności uzupełniania i wskazania przez skarżącego jego danych personalnych, które przy tego rodzaju postępowaniach nie jest wymagane prawem.

Z uwagi na powyższe zarzuty skarżący kasacyjnie wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia temu Sądowi oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu w pierwszej i drugiej instancji według norm przepisanych. Jednocześnie pełnomocnik oświadczył, że koszty te nie zostały ani w części, ani też w całości opłacone.

Pismem z 20 grudnia 2023 r. stanowiącym odpowiedź na wezwanie Sądu pierwszej instancji, pełnomocnik skarżącego kasacyjnie oświadczył, że zrzeka się przeprowadzenia rozprawy.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Burmistrz wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie od skarżącego kasacyjnie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Stosownie do art. 183 § 1 ustawy 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.), Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. Skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach:

1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie (art. 174 pkt 1 p.p.s.a.),

2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.).

Należy wskazać, że przepis art. 174 pkt 1 p.p.s.a. przewiduje dwie postacie naruszenia prawa materialnego, a mianowicie błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przez błędną wykładnię należy rozumieć niewłaściwe zrekonstruowanie treści normy prawnej wynikającej z konkretnego przepisu, natomiast przez niewłaściwe zastosowanie, dokonanie wadliwej subsumcji przepisu do ustalonego stanu faktycznego. Również druga podstawa kasacyjna wymieniona w art. 174 pkt 2 p.p.s.a. – naruszenie przepisów postępowania – może przejawiać się w tych samych postaciach co naruszenie prawa materialnego,

przy czym w wypadku oparcia skargi kasacyjnej na tej podstawie skarżący powinien ponadto wykazać istotny wpływ wytkniętego uchybienia na wynik sprawy. Wymaga także podkreślenia, że o skuteczności zarzutów naruszenia przepisów postępowania nie decyduje każde uchybienie, lecz wyłącznie takie, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Przez „wpływ”, o którym mowa na gruncie art. 174 pkt 2 p.p.s.a., należy rozumieć istnienie związku przyczynowego pomiędzy uchybieniem procesowym stanowiącym przedmiot zarzutu skargi kasacyjnej a wydanym w sprawie zaskarżonym orzeczeniem sądu administracyjnego pierwszej instancji, który to związek przyczynowy, jakkolwiek nie musi być realny, to jednak musi uzasadniać istnienie hipotetycznej możliwości odmiennego wyniku sprawy.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie nie występują enumeratywnie wyliczone w treści art. 183 § 2 p.p.s.a. przesłanki determinujące nieważność postępowania sądownoadministracyjnego. Z tego względu Naczelny Sąd Administracyjny przy rozpoznaniu sprawy był związany granicami skargi kasacyjnej.

Wymaga podkreślenia, że skargę kasacyjną oparto na obu podstawach wskazanych w art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a., zarzucając zarówno naruszenie przepisów postępowania, jak i przepisów prawa materialnego. Zasadniczo, pomimo odmienności normatywnej podniesionych zarzutów, tak co do ich charakteru, jak i konkretnych podstaw, zmierzają one do podważenia sformułowanej przez Sąd pierwszej instancji oceny, że wniosek o udostępnienie informacji publicznej złożony w formie elektronicznej, poprzez e-mail przesłany na określony adres e-mail organu, musi zawierać dane identyfikujące nadawcę.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzuty te sformułowane zostały w sposób wadliwy.

Odnosząc się do pierwszego z zarzutów, należy wskazać, że Sąd pierwszej instancji, oddalając skargę na bezczynność w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej, stosował art. 151 p.p.s.a. W realiach rozpatrywanej sprawy nie ma więc jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że Sąd ten naruszył regulacje „art. 174 pkt 2 w zw. z 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 149 p.p.s.a.”. Wymaga w tym miejscu podkreślenia, że art. 174 p.p.s.a. w ogóle nie powinien być wskazywany jako regulacja naruszona przez Sąd pierwszej instancji, gdyż przepis ten określa w sposób ogólny naruszenia prawa, których popełnienie przez wojewódzki sąd administracyjny przy wydawaniu orzeczeń wymienionych w art. 173 p.p.s.a. daje możliwość wniesienia zasadniczego środka odwoławczego, jakim w świetle p.p.s.a. jest skarga kasacyjna. Ponadto należy zauważyć, że art. 145 § 1 p.p.s.a. w pkt 1 zawiera trzy odrębne podstawy (oznaczone odpowiednio lit. a/-c/ – których w warstwie opisowej zarzutu nie wskazano – uwaga Naczelnego Sądu Administracyjnego), stanowiące

podstawę do wydania przez sąd administracyjny wyroku uwzględniającego skargę na decyzję administracyjną albo postanowienie. Z kolei regulacja art. 149 p.p.s.a., podzielona na § 1, § 1a, § 1b i § 2, stanowi podstawę orzeczeń, które zapadają (względnie mogą zapaść) w sytuacji uwzględnienia przez sąd administracyjny skargi na beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania. Mając zatem na uwadze warstwę opisową zarzutu opisanego w pkt 1 *petitum* skargi kasacyjnej nie sposób dociec, na czym miała polegać „błędna jego wykładnia polegająca na nieprawidłowym ustaleniu stanu faktycznego z pominięciem mającej istotny wpływ na wynik sprawy okoliczności polegającej na tym, że skarżący winien dopełnić nałożonego na niego przez organ obowiązku uzupełnienia braków formalnych wniosku o dostęp do informacji publicznej”.

Odnosząc się z kolei do zarzutu z pkt 2 *petitum* skargi kasacyjnej wymaga podkreślenia, że autor skargi kasacyjnej podniósł zarzut naruszenia „[...] art. 174 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 1, 2, 4 i 6 ustawy z dnia 06.09.2001 r. o dostępie do informacji publicznej [...]”, nie wskazując w ogóle, czy – w przypadku naruszenia regulacji zawartych w ustawie o dostępie do informacji publicznej – chodzi o błędną ich wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. W tym miejscu wymaga podkreślenia ponadto okoliczność, że art. 1 i art. 2 u.d.i.p. podzielone są – każdy – na dwa odrębne ustępy, a art. 4 u.d.i.p. podzielony jest na 3 odrębne ustępy. Z kolei art. 6 u.d.i.p. podzielono na dwa odrębne ustępy, przy czym wskazania wymaga, że art. 6 ust. 1 tej ustawy dodatkowo podzielono na 5 odrębnych przedmiotowo punktów. W sytuacji gdy określona jednostka redakcyjna aktu prawnego (np. artykuł) dzieli się na kilka mniejszych jednostek (np. paragrafy, ustępy), to przez przytoczenie podstaw kasacyjnych należy rozumieć dokładne wskazanie tych przepisów prawa, które – zdaniem strony wnoszącej skargę kasacyjną – zostały naruszone przez sąd wydający zaskarżone orzeczenie. Wymóg skutecznie wniesionej skargi kasacyjnej jest bowiem spełniony, gdy wskazuje ona jako naruszony konkretny przepis, z podaniem numeru konkretnej jednostki redakcyjnej aktu prawnego. W orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalony jest w związku z tym pogląd, że tylko tak sprecyzowany zarzut pozwala bowiem ustalić granice zaskarżenia (zob. w tej materii m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 29 stycznia 2008 r., I OSK 2034/06; 10 maja 2011 r., II OSK 2520/10; z nowszego orzecznictwa zob. m.in. wyroki z: 29 września 2023 r., III OSK 5517/21 oraz 16 stycznia 2024 r., I OSK 152/21).

Niezależnie od wskazanej powyżej wadliwości konstrukcyjnej (formalnej) podniesionych zarzutów determinujących samodzielnie konieczność oddalenia skargi kasacyjnej należy podnieść, że zarzuty te nie mogły odnieść zamierzonego skutku również wobec ich niezasadności merytorycznej.

W ocenie autora skargi kasacyjnej, którą to ocenę można zrekonstruować w oparciu o uzasadnienie skargi kasacyjnej, przyjęte przez Sąd pierwszej instancji stanowisko, że wniosek o udostępnienie informacji publicznej powinien identyfikować jego autora jest *a limine* wadliwe. Z takim zapatrywaniem nie sposób się zgodzić.

Należy w tym miejscu podkreślić, że stanowisko orzecznictwa w zakresie dopuszczalności anonimowości wniosku dostępowego zostało wypracowane w orzecznictwie przed laty w zupełnie innych realiach, zarówno co do rozwoju technologii komunikacji cyfrowej, jak i co do możliwych zagrożeń dla bezpieczeństwa krajowego oraz dla poszczególnych podmiotów. Dzisiejsza, zmieniła sytuacja wymaga, by stanowisko to w racjonalny sposób zmodyfikować. Jak zasadnie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w uzasadnieniu wyroku z 7 grudnia 2023 r., III SAB/Gd 220/23, gwałtowny rozwój technologii cyfrowych, który w ostatnich latach objął każdą niemal dziedzinę życia pociągnął za sobą także eskalację nielegalnych działań (tzw. cyberprzestępczości), mających na celu między innymi przejęcie różnego rodzaju baz danych, obejmujących między innymi dane osobowe czy inne dane mogące posłużyć w celach przestępczych takich jak kradzież środków z kont bankowych, udostępnianie informacji niejawnych osobom nieupoważnionym, oszustwa i szantaże. Pojawiło się ponadto zjawisko wojny hybrydowej, której jednym z instrumentów są ataki hakerskie z zagranicy skierowane wobec systemów informatycznych instytucji publicznych, mające na celu zdezorganizowanie czy uniemożliwienie działania tych instytucji. Chodzi tu już nie tylko o działania mogące mieć wpływ na prywatność i majątek poszczególnych osób, ale także takie które mogą wpłynąć na przykład na bezpieczeństwo w komunikacji publicznej (...). Do wiedzy powszechnie dostępnej należy to, że częstym, a może nawet najczęstszym środkiem używanym jako instrument ataków hakerskich są odpowiednio spreparowane przesyłki poczty elektronicznej. W ślad za rozwojem coraz bardziej wyrafinowanej technologii stosowanej przez osoby i podmioty prowadzące nielegalną działalność w Internecie podążać muszą podmioty administrujące danymi chronionymi, a w tym w szczególności instytucje publiczne. Jak zasadnie skonstatował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w uzasadnieniu cytowanego wyroku są one nie tylko uprawnione, ale i zobowiązane, by podejmować wszelkie działania mające na celu ochronę posiadanych danych i zapewnienie im bezpiecznego, sprawnego działania.

Powyżej przedstawiony argument przemawia w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym sprawę za uznaniem, że adresat wniosku dostępowego powinien posiadać możliwość identyfikacji wnioskodawcy realizującego podmiotowe prawo dostępu do informacji publicznej.

Podkreślenia wymaga, że Naczelny Sąd Administracyjny ma świadomość, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wyrażany był pogląd, że nakaz identyfikacji autora wniosku dostępowego zawęża podmiotowo prawo dostępu do informacji. W orzecznictwie wskazywano ponadto, że art. 2 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 i ust. 2 u.d.i.p nie wprowadza wymogów formalnych wniosku dostępowego. Wniosek składany w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej nie musi zatem odpowiadać żadnym szczególnym wymogom, nie stanowi on bowiem podania w rozumieniu art. 63 k.p.a., gdyż na tym etapie postępowania nie stosuje się przepisów Kodeksu. Minimalne wymogi wniosku o udostępnienie informacji publicznej obejmują jasne sformułowanie, co jest przedmiotem żądania, w celu wykazania, że żądana informacja ma charakter informacji publicznej. W orzecznictwie akcentuje się ponadto, że argumentem przemawiającym za dopuszczalnością anonimowej formy wniosku jest wynikający z przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej brak konieczności pełnego zidentyfikowania wnioskodawcy, a to ze względu na to, że żądając dostępu do informacji publicznej nie ma obowiązku wykazywania się jakimkolwiek interesem prawnym lub faktycznym publicznej (zob. w analizowanej materii m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 czerwca 2022 r., III OSK 5102/21 oraz z 16 marca 2009 r., I OSK 1277/08).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym sprawę nietrafne jest jednak stanowisko, że w istocie każdy niepodpisany wniosek o udostępnienie informacji publicznej złożony drogą e-mail identyfikuje w sposób bezpośredni jego autora, gdyż identyfikatorem jest właśnie adres e-mail, z którego nadano wniosek. Nie można bowiem uznać, że adres e-mail, który w żaden sposób nie identyfikuje bądź nie odzwierciedla imienia i nazwiska osoby fizycznej (odpowiednio nazwy w przypadku osób prawnych oraz innych jednostek organizacyjnych) – autora wniosku, zawsze zawiera cechy w pełni identyfikujące dany podmiot (autora wniosku dostępowego), gdyż w takiej sytuacji swoistym identyfikatorem jest właśnie ten adres. W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 2 ust. 1 u.d.i.p. każdemu przysługuje, z zastrzeżeniem art. 5, prawo dostępu do informacji publicznej, zwane dalej „prawem do informacji publicznej”. W przepisie tym ustawodawca dokonał uszczegółowienia treści publicznego prawa podmiotowego zdefiniowanego w art. 61 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Z kolei w art. 2 ust. 2 u.d.i.p. ustawodawca zapisał, że od osoby wykonującej prawo do informacji publicznej nie wolno żądać wykazania interesu prawnego lub faktycznego. Z art. 10 ust. 1 u.d.i.p. wynika zaś, że informacja publiczna, która nie została udostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej lub portalu danych, jest udostępniana na wniosek. Mając na uwadze treść wyżej wskazanych regulacji, należy skonstatować, że w postępowaniu w przedmiocie udostępnienia

informacji publicznej adresat wniosku dostępowego nie prowadzi postępowania wyjaśniającego, koniecznego do podjęcia rozstrzygnięcia sprawy, lecz powinien rozpoznać wniosek, co oczywiście, w sposób przewidziany w przepisach ustawy o dostępie do informacji publicznej. Rozpoznanie wniosku o udostępnienie informacji publicznej ma nastąpić szybko i w sposób odformalizowany, dlatego też z założenia czynności podjęte w takim postępowaniu powinny być ukierunkowane na udzielenie odpowiedzi na żądanie zawarte we wniosku dostępowym. Celem postępowania w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej jest bowiem jak najszybsze udzielenie takiej informacji. Niezależnie od powyższych zapatrywań podkreślenia jednakże wymaga, że podmioty występujące z żądaniem udostępnienia informacji publicznej muszą zostać określone we wniosku w sposób, który jego adresatowi pozwalałby stwierdzić, że są podmiotami, którym takie prawo przysługuje. Oznacza to tym samym, że wniosek musi spełniać minimalne wymagania formalne, tzn. zawierać wskazanie przez wnioskodawcę danych pozwalających na jego identyfikację, jak imię i nazwisko (nazwę w przypadku osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych) oraz adres, także elektroniczny, na który należy udzielić odpowiedzi (tak zasadnie Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z 16 lutego 2021 r., III OSK 2698/21). W sytuacji zatem, gdy we wniosku dostępowym nie określono danego podmiotu z imienia i nazwiska (albo w przypadku osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych – z nazwy) adresat wniosku dostępowego powinien mieć możliwość przeprowadzenia *sui generis* postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia danych identyfikujących wnioskodawcę. Skoro w realiach rozpatrywanej sprawy wniosek o udostępnienie informacji publicznej przesłany *via* e-mail nie spełniał podstawowych elementów (w zakresie imienia i nazwiska wnoszącego o udostępnienie informacji publicznej) i z uwagi na konstrukcję adresu e-mail nie pozwalał na jakąkolwiek identyfikację nadawcy będącego osobą fizyczną organ miał obowiązek ustalić od kogo wniosek pochodzi. To na wnioskodawcy ciąży bowiem obowiązek wskazania danych, które pozwolą na jego prawidłową identyfikację.

W nawiązaniu do w pełni racjonalnej argumentacji Sądu pierwszej instancji, że w obecnej dobie adresat wniosku dostępowego musi mieć możliwość ustalenia, czy wniosek nie został wysłany z adresu mailowego stworzonego „sztucznie” przez program komputerowy, podkreślenia wymaga, że udostępnienie informacji publicznej zwrotnie na adres e-mail, z którego przesłano wniosek nie determinuje stanu pewności, że informacja ta trafiła do podmiotu, który w świetle obowiązujących przepisów jest uprawniony do realizacji podmiotowego prawa dostępu do informacji publicznej. Standardy związane z procedurą dostępu do informacji publicznej muszą bowiem gwarantować adresatowi wniosku dostępowego pewność, że informacja jest udostępniana wyłącznie temu podmiotowi,

który o nią wnioskował. Z kolei okoliczność, że ustawa o dostępie do informacji publicznej wprowadza opisane powyżej, daleko idące odformalizowanie i ułatwienia co do sposobu i formy ubiegania się o informację publiczną, nie oznacza, że wypaczeniu mogą podlegać podstawowe zasady obrotu prawnego dotyczące m.in. zidentyfikowania podmiotu uprawnionego, czyli osoby wykonującej prawo do informacji publicznej. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym sprawę użyte w art. 2 ust. 1 u.d.i.p. określenie „każdy” nie jest równoważne znaczeniowo terminowi „anonim” bądź określeniu „anonimowy” i brak jest jakichkolwiek racjonalnych podstaw do ich utożsamiania.

Jak wskazano na wstępie, przytoczone w skardze kasacyjnej przyczyny wadliwości prawnej zaskarżonego wyroku determinują zakres kontroli dokonywanej przez sąd drugiej instancji, który w odróżnieniu od sądu pierwszej instancji nie bada całokształtu sprawy, lecz tylko weryfikuje zasadność zarzutów podniesionych we wniesionym środku odwoławczym. W realiach rozpatrywanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna nie zawierała usprawiedliwionych podstaw, w związku z czym, na podstawie art. 184 p.p.s.a., orzekł o jej oddaleniu.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono jak w sentencji wyroku na podstawie art. 204 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a.

O sprostowaniu z urzędu oczywistej omyłki zawartej w sentencji zaskarżonego wyroku orzeczono na podstawie art. 156 § 1 i § 3 p.p.s.a.

Podstawą do rozpoznania skargi kasacyjnej na posiedzeniu niejawnym był art. 182 § 2 i § 3 *in fine* p.p.s.a.

73

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 17 stycznia 2025 r.
(I FSK 1291/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Niezgódka – Medek (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Danuta Oleś, del. WSA Adam Nita

Wykorzystując do interpretowania art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.) definicję towaru określoną w art. 2 pkt 6 tej ustawy,

należy odejść od cywilistycznego rozumienia rzeczy i części rzeczy, kładąc nacisk na zasady regulujące podatek od towarów i usług, w szczególności zasadę neutralności.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Samodzielnego Publicznego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej w G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 17 marca 2021 r. w sprawie ze skargi Samodzielnego Publicznego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej w G. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 października 2020 r., nr (...), w przedmiocie podatku od towarów i usług i na podstawie art. 188 oraz art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok oraz zaskarżoną interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 października 2020 r., a także – na mocy podstawe art. 203 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 i 4 oraz art. 200 w zw. z art. 205 § 2 i 4 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz Samodzielnego Publicznego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej w G. jeden tysiąc siedemnaście złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 17 marca 2021 r., I SA/Sz 34/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie oddalił skargę Samodzielnego Publicznego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej w G. (dalej: skarżący) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 października 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług (wyrok ten oraz orzeczenia powołane w uzasadnieniu dostępne są w internetowej bazie orzeczeń CBOSA).

Z uzasadnienia wyroku wynika, że skarżący wniósł o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług, wskazując, że jest podatnikiem podatku od towarów i usług czynnym, udzielającym świadczeń zdrowotnych zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; dalej: u.p.t.u.). We wniosku o wydanie interpretacji wskazał, że zawarł umowę dzierżawy nieruchomości gruntowej zabudowanej dwukondygnacyjnym budynkiem użytkowym. Przedmiot dzierżawy od tamtego czasu był w głównej mierze wykorzystywany do udzielania świadczeń zdrowotnych, zapobiegania powstawaniu chorób i urazów oraz szerzenia oświaty zdrowotnej, a więc czynności zwolnionych od podatku. W trakcie trwania umowy

dzierżawy skarżący dokonał w dzierżawionym budynku inwestycji m.in. termomodernizacji budynku, montażu dźwigu osobowego dla osób niepełnosprawnych, przebudowy ciągów komunikacyjnych wewnętrznych i zewnętrznych, remontu niektórych pomieszczeń i ich wyposażenia, montażu platformy schodowej. Skarżący podał, że stronie nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na te inwestycje, ich nabycie wiązało się wyłącznie z prowadzeniem działalności objętej zwolnieniem od podatku od towarów i usług (w zakresie opieki medycznej). W 2020 r. umowa dzierżawy została rozwiązana za porozumieniem stron, a właściciel nieruchomości zobowiązał się do zwrotu stronie oszacowanej wartości nakładów. Jednocześnie skarżący w uzupełnieniu wniosku wskazał, że zwrot nakładów obejmował wszelkie elementy wyposażenia (ruchomości), nakłady poniesione na dzierżawiony budynek oraz ruchomości były używane przez wnioskodawcę tylko na potrzeby działalności zwolnionej z podatku od towarów i usług, skarżący po raz pierwszy dokonał odsprzedaży nakładów i nie ma podstaw, do stwierdzenia, że taka sytuacja się powtórzy.

W związku z tym skarżący zadał następujące pytania: czy przeniesienie własności towarów wmontowanych w dzierżawionym budynku (nabytych na ocieplenie ścian, stropodachu, wymiany zewnętrznej stolarki okiennej i drzwiowej, przebudowę wewnętrznych i zewnętrznych instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, zamontowanych w dzierżawionym budynku) na inny podmiot i uzyskanie w zamian za to zwrotu nakładów poniesionych przez podatnika na nabycie tych towarów, stanowi odpłatną dostawę towarów, do której stosuje się zwolnienie z opodatkowania, o czym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. (pytanie ostatecznie sprecyzowane w piśmie z 9 października 2020 r.); czy we wskazanych okolicznościach przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel w zakresie towarów i usług nabytych na ocieplenie ścian, stropodachu, wymiany zewnętrznej stolarki okiennej i drzwiowej, przebudowę wewnętrznych i zewnętrznych instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej, zamontowanych w dzierżawionym budynku stanowi czynność opodatkowaną na gruncie VAT (pytanie oznaczone we wniosku nr 4).

Skarżący we własnym stanowisku wskazał, że przeniesienie własności towarów wmontowanych w dzierżawionym budynku na inny podmiot i uzyskanie w zamian zwrotu nakładów poniesionych przez podatnika na nabycie tych towarów, stanowi odpłatną dostawę towarów, do której stosuje się zwolnienie z opodatkowania, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. W ocenie skarżącego powyższa czynność może być również rozpatrywana jako nieobjęta zakresem u.p.t.u.

Organ interpretacyjny uznał stanowisko skarżącego za nieprawidłowe. Stwierdził, że z punktu widzenia prawa cywilnego nakłady poniesione

na nieruchomości stanowią część składową gruntu i własność właściciela gruntu. Nakłady nie stanowią odrębnej rzeczy, a jedynie skutkują powstaniem po stronie zainteresowanego roszczenia o zwrot poniesionych kosztów. Roszczenie to nie stanowi natomiast prawa rzeczowego, a jedynie prawo o charakterze zobowiązaniowym, uprawniające do żądania zwrotu poniesionych nakładów. Tym samym prawo to, nie stanowi również towaru w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Organ ocenił, że odpłatna czynność zbycia nakładów, jako przekazanie za wynagrodzeniem nakładów na cudzą rzecz, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u., a tym samym podlega opodatkowaniu tym podatkiem na podstawie art. 5 ust. 1 u.p.t.u. Organ poinformował też, że w zakresie pytań 1, 2 i 5 wniosek został postanowieniem pozostawiony bez rozpoznania.

W skardze skierowanej do Sądu pierwszej instancji skarżący podniósł zarzuty naruszenia art. 14c § 1 w zw. z art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.), art. 2 pkt 6, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 i art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. oraz art. 14c § 1 w zw. z art. 120 i art. 121 § 1 o.p.

Sąd pierwszej instancji podzielił ocenę organu, że wymienione przez stronę nakłady nie spełniają definicji towaru. Powołał się przy tym na art. 46 § 1 oraz art. 47 § 1 Kodeksu cywilnego. Wskazał również, że przedmiotem zbycia są poniesione przez skarżącego nakłady w obcym środku trwałym, które nie stanowią ani odrębnej rzeczy, ani jej części mogącej stanowić przedmiot samodzielnego obrotu. Nakłady te skutkują jedynie powstaniem po stronie skarżącego ewentualnego roszczenia o zwrot poniesionych na nie kosztów. Roszczenie to nie stanowi prawa rzeczowego, a jedynie prawo o charakterze zobowiązaniowym – uprawniające do ewentualnego zwrotu dokonanych nakładów. Tym samym stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u. Jednocześnie nie podzielił zarzutu naruszenia przez organ powołanych w skardze przepisów Ordynacji podatkowej.

Z orzeczeniem tym nie zgodził się skarżący, reprezentowany przez doradcę podatkowego, który wniósł skargę kasacyjną skierowaną przeciwko całości ww. orzeczenia. Na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), podniósł następujące zarzuty naruszenia przepisów postępowania, które to uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy:

1) art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137 ze zm.; dalej: p.u.s.a.) w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a.;

2) art. 141 § 4 zd. 1 oraz art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.;

3) art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a p.p.s.a. w zw. z art. 14c § 1 w zw. z art. 120 i art. 121 § 1 o.p. przez wadliwe wykonanie przez Sąd pierwszej instancji funkcji kontrolnej, z uwagi na niezakwestionowanie tego, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, wydając interpretację, naruszył zarówno przepisy prawa materialnego przez jego błędną wykładnię, jak i przepisy postępowania wykazane w skardze do Sądu pierwszej instancji, co miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż prowadziło do oddalenia skargi.

Z kolei na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. skarżący podniósł naruszenie przepisów prawa materialnego przez jego błędną wykładnię, mianowicie:

– art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. przez uznanie, że skarżący działał w tym wypadku jako podatnik od towarów i usług, prowadzący w tym zakresie działalność gospodarczą;

– art. 2 pkt 6, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 i art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. skutkującą uznaniem sytuacji, w której znajduje się skarżący jako odpłatnego świadczenia usług na gruncie podatku od towarów i usług, a nie odpłatnej dostawy.

W związku z powyższym skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Jednocześnie zrzekł się rozprawy.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o jej oddalenie, zasądzenie od skarżącego kosztów postępowania oraz rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Za pomocą wniesionej skargi kasacyjnej skarżący zmierzał do zakwestionowania stanowiska organu przedstawionego w wydanej na rzecz skarżącego interpretacji indywidualnej, podzielonego przez Sąd pierwszej instancji, że we wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji okolicznościach przekazanie za wynagrodzeniem przez skarżącego nakładów poniesionych na dzierżawiony budynek (ocieplenie ścian, stropodachu, wymiana zewnętrznej stolarki okiennej i drzwiowej, przebudowa wewnętrznych i zewnętrznych instalacji centralnego ogrzewania i ciepłej wody użytkowej) na rzecz właściciela nieruchomości nie stanowi odpłatnej dostawy towarów i nie korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. oraz że stanowi czynność opodatkowaną na gruncie tej ustawy jako świadczenie usług.

Skarżący w skardze kasacyjnej podniósł zarówno zarzuty naruszenia przepisów postępowania, jak i prawa materialnego. W ramach podstawy określonej w art. 174 pkt 2 p.p.s.a. powołał naruszenie: art. 1 § 1 i 2 p.u.s.a. w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a., art. 141 § 4 zd. 1 p.p.s.a. oraz art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a i art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a p.p.s.a. w zw. z art. 14c § 1 w zw. z art. 120, art. 121 § 1 o.p. przez

wadliwe wykonanie przez Sąd pierwszej instancji funkcji kontrolnej z uwagi na niezakwestionowanie, że organ, wydając interpretację naruszył zarówno przepisy prawa materialnego poprzez jego błędną wykładnię, jak i przepisy postępowania wykazane w skardze do Sądu pierwszej instancji, co miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż doprowadziło do oddalenia skargi skarżącego. W ramach podstawy określonej w art. 174 pkt 1 p.p.s.a. powołał zarzut naruszenia art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że skarżący działał jako podatnik od towarów i usług prowadzący w tym zakresie działalność gospodarczą oraz zarzut naruszenia art. 2 pkt 6 u.p.t.u., art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 i art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. przez błędną wykładnię, skutkującą uznaniem sytuacji, w której znajduje się skarżący, jako odpłatnego świadczenia usług na gruncie podatku od towarów i usług, a nie odpłatnej dostawy.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do zarzutów proceduralnych oraz naruszenia przepisów prawa materialnego dotyczących statusu skarżącego jako podatnika. Z uzasadnienia skargi kasacyjnej wynika, że w ocenie skarżącego Sąd pierwszej instancji nie zrealizował w sposób należyty funkcji kontrolnej, uznając za prawidłowe działanie organu polegające na braku udzielenia odpowiedzi na zadane we wniosku pytanie oznaczone numerem 4, dotyczące problemu objęcia transakcji regulacjami ustawy o podatku od towarów i usług. Skarżący argumentował, że organ nie odniósł się do tej kluczowej dla interpretacji kwestii w wydanej interpretacji, pomijając ją jako niewygodną. Należy przy tym zauważyć, że skarżący w skardze skierowanej do Sądu pierwszej instancji, za pomocą zarzutu naruszenia art. 14c § 1 w zw. z art. 120 i art. 121 § 1 o.p., poddał tę kwestię pod ocenę Sądowi pierwszej instancji, a Sąd ten odniósł się do zarzutu. Jeśli skarżący nie zgadza się ze stanowiskiem Sądu pierwszej instancji w tym zakresie, wyrażonym w uzasadnieniu wyroku, to powinien zaprezentować konkretną argumentację, a nie lakoniczne stwierdzenie, że Sąd pierwszej instancji nie zrealizował ciężących na nim funkcji kontrolnych. Takiej argumentacji brak. Nie sposób również zauważyć, że kwestia zastosowania lub wykładni art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. nie została potraktowana jako kluczowa również przez samego skarżącego, skoro we wniosku o wydanie interpretacji, we własnym stanowisku przedstawionym w zakresie pytania numer 4, nie wskazał nawet na powołany przepis. Odniósł się natomiast do przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług. Wskazał na rozumienie pojęcia dostawy towarów i świadczenia usług, konstatując w jednym zdaniu, że nie prowadzi działalności gospodarczej w zakresie obrotu tego typu towarami, dlatego też pomimo uzyskania płatności za zbycie wymienionych towarów, transakcja ta mogła być traktowana jako nieobjęta zakresem regulacji

ustawy. Jeszcze bardziej lakoniczna argumentacja została zawarta w skardze skierowanej do Sądu pierwszej instancji.

W motywach skargi kasacyjnej nie wymieniono innych przejawów naruszenia powołanych przepisów postępowania. Dlatego powołane przez skarżącego zarzuty naruszenia przepisów postępowania, w świetle wymogów wynikających z art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a., nie okazały się zasadne.

Nie można jednocześnie podzielić zarzutu, że Sąd pierwszej instancji dopuścił się błędnej wykładni art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. W ocenie skarżącego Sąd pierwszej instancji miał dokonać błędnej wykładni pośrednio, to jest: „pośrednio nie odnosząc się do jego stanowiska [skarżącego – dopisek NSA] zawartego w ramach wniosku o wydanie interpretacji przez organ i brak zakwestionowania tego działania przez Sąd pierwszej instancji, ten drugi naruszył regulacje prawa materialnego poprzez błąd wykładni”. Sąd pierwszej instancji nie mógł jednak dopuścić się błędu wykładni, której nie dokonał, z tego względu, że w skardze skierowanej do Sądu pierwszej instancji w ogóle nie podniesiono zarzutu naruszenia art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwą ocenę co do jego zastosowania, przy czym w myśl art. 57a p.p.s.a sąd administracyjny w przypadku kontroli zgodności z prawem interpretacji indywidualnych jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Traktowanie czynności zbycia nakładów jako stanowiącej element działalności gospodarczej podatnika w ogóle nie budzi więc wątpliwości, z tym że czynność należy traktować jako zwolnioną z opodatkowania, o czym mowa niżej.

Wobec powyższego niezasadne okazały się postawione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u.

Z kolei na uwzględnienie zasługiwał zarzut naruszenia art. 2 pkt 6, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 i art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. przez błędną wykładnię, skutkującą uznaniem sytuacji skarżącego jako odpłatnego świadczenia usług na gruncie podatku od towarów i usług, a nie odpłatnej dostawy towarów.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. zwalnia się od podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej skarżący wskazał, że świadczy przede wszystkim usługi zwolnione od opodatkowania na podstawie art. 43 ust.1 pkt 18 u.p.t.u., który obejmuje m.in. świadczenia medyczne, ale też usługi objęte podatkiem od towarów i usług w udziale wynoszącym ponad 2% w całkowitym obrocie.

Podał, że poniósł nakłady na dzierżawioną nieruchomość, a dokonanie wymienionych we wniosku inwestycji wiązało się wyłącznie z prowadzeniem działalności objętej zwolnieniem od podatku od towaru i usług. Jednocześnie w 2020 r. umowa dzierżawy została rozwiązana, a właściciel nieruchomości zobowiązał się do zwrotu stronie oszacowanych nakładów. Jednocześnie skarżący w dodatkowych wyjaśnieniach wskazał, że zwrot nakładów obejmował wszelkie elementy wyposażenia (ruchomości), nakłady poniesione na dzierżawiony budynek oraz ruchomości były używane przez wnioskodawcę tylko na potrzeby działalności zwolnionej z podatku od towarów i usług, skarżący po raz pierwszy dokonał odsprzedaży nakładów i nie ma podstaw, do stwierdzenia, że taka sytuacja się powtórzy.

Strona w związku z tym we wniosku o wydanie interpretacji m.in. zadała pytanie: czy przeniesienie własności wmontowanych towarów stanowi odpłatną dostawę towarów objętą zwolnieniem określonym w art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.?

Z wydanej interpretacji wynika, że zwrot nakładów nie stanowi prawa rzeczowego, a prawo o charakterze zobowiązaniowym, nie ma tu do czynienia z odrębną rzeczą, którą może stanowić towar. W związku z tym w ocenie organu stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u. oraz art. 5 ust. 1 u.p.t.u. Sąd pierwszej instancji podzielił to stanowisko. Choć w uzasadnieniu wskazał, że w orzecznictwie oraz judykaturze przyjmuje się, że ustawodawca unijny, używając pojęć z zakresu prawa cywilnego obowiązującego w poszczególnych państwach członkowskich, nie odnosi się do ich definicji na gruncie prawa krajowego, jednak w dalszym miejscu uzasadnienia kontynuował, że zasadnie organ przyjął, że ww. nakłady nie spełniają definicji towaru, wskazując na art. 46 § 1 k.c. i 47 § 2 i 3 k.c.

Kluczowe znaczenie ma przede wszystkim skutek takiej interpretacji. Wszelkie pojęcia ustawy o podatku od towarów i usług powinno się interpretować w sposób zgodny z zasadą neutralności podatku od towarów i usług, na co trafnie zwrócił uwagę skarżący w skardze kasacyjnej. Jak zasadnie wskazał, miał on nabyć towary, które stały się częścią nieruchomości, na cele czynności zwolnionych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a następnie odsprzedaż nakładów została zakwalifikowana jako świadczenie usług niekorzystające ze zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. Należy podzielić twierdzenie skarżącego, że zaakceptowano sytuację, w której podatnik nie posiada prawa do obniżenia podatku naliczonego od dokonanych zakupów dotyczących nakładów na dzierżawioną nieruchomość, będąc jednocześnie zobowiązanym do opodatkowania transakcji zbycia tych nakładów. Zostaje zatem finalnie obciążony podatkiem od towarów i usług bez uzyskania prawa do jego odliczenia przy nabyciu towarów użytych do dokonania ulepszeń.

Zastosowana przez organ i zaakceptowana przez Sąd pierwszej instancji wykładnia art. 2 pkt 6 u.p.t.u., zawierającego ustawową definicję pojęcia towaru w kontekście przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. zwolnienia od podatku dostawy towarów wykorzystywanych na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, gdy we wniosku o wydanie interpretacji wskazano, że skarżący dokonał ulepszeń dzierżawionego budynku wykorzystywanego przez niego w działalności zwolnionej od podatku, prowadzi do naruszenia zasady neutralności podatku od towarów i usług, będącej jedną z głównych zasad konstrukcyjnych tego podatku. Ta neutralność wynika zwłaszcza z art. 168 lit. a/ dyrektywy 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 ze zm.; dalej: dyrektywa 112), w którym przyjęto, że jeśli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych czynności podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą obowiązany jest zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają zostać dostarczone przez innego podatnika. Z powyższego przepisu wynika więc, że podatnik, nabywając dane towary i usługi od innego podatnika, następnie wykorzystywane na potrzeby opodatkowanej czynności, ma możliwość odliczenia podatku od towarów i usług z tytułu tych nabyć. W tym zakresie należy odwołać się do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 4 października 2024 r. w sprawie C-475/23. Wyrok ten – choć dotyczy innego problemu faktycznego – wskazuje na znaczenie zasady neutralności podatku od towarów i usług. Jak podniesiono w tym wyroku, z art. 168 dyrektywy 112 wynika, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, zainteresowany musi być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy. Po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, muszą być na późniejszym etapie wykorzystane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a na wcześniejszym etapie obrotu muszą być one dostarczane lub świadczone przez innego podatnika. Ponadto jak wskazano, co do zasady dla celów odliczenia naliczonego VAT, konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku, a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, że wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzącym prawo

do jego odliczenia. Możliwe jest jednak również przyznanie podatnikowi tego prawa w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku, a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty danych towarów i usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczonych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług.

W realiach przedmiotowej sprawy należy zauważyć, że skarżący najpierw ulepszył przedmiot dzierżawy, zakupując towary, a następnie chciał rozliczyć te ulepszenia z właścicielem nieruchomości. Twierdzenie przez organ, zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji, że sprzedaż nakładów stanowi odpłatne świadczenie usług, prowadzi do wniosku, że te same ulepszenia z jednej strony były w całości związane z czynnością opodatkowaną skarżącego, ale i jednocześnie ich dokonanie przez skarżącego związane było w całości z czynnością zwolnioną od opodatkowania, w zależności od tego, czy chodzi o ich sprzedaż, czy też nabycie towarów celem dokonania nakładów. Konsekwencją jest możliwość pobrania od skarżącego podatku należnego z tytułu sprzedaży usługi, z jednoczesnym brakiem umożliwienia mu odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia od podatników towarów wykorzystanych do tych ulepszeń. Rezultat przeprowadzonej przez organ wykładni, zaakceptowanej przez Sąd pierwszej instancji, jest nie do pogodzenia z zasadą neutralności podatku od towarów i usług, której jednym z przejawów jest właśnie wyrażone w art. 168 lit. a/ dyrektywy 112 prawo do odliczenia podatku.

Wykładnia prawa materialnego zastosowana przez organ oraz przez Sąd pierwszej instancji, która odwołuje się do rozumienia rzeczy na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, tak jak w art. 46 § 1 czy art. 47 § 1 i 2 Kodeksu cywilnego, prowadzi zatem do skutku niezgodnego z zasadami, które muszą być respektowane przy wykładni zharmonizowanych przepisów o podatku od towarów i usług i godzi w zasadę neutralności tego podatku.

Problemem wykładni zastosowanej przez organ, zaakceptowanej przez Sąd pierwszej instancji, jest również samo interpretowanie pojęć ustawy o podatku od towarów i usług przy użyciu pojęć z zakresu prawa cywilnego i z punktu widzenia prawa cywilnego. Rzecz i część rzeczy, o których mowa w definicji towaru w art. 2 pkt 6 u.p.t.u., zinterpretowano jako rzecz lub część rzeczy określone w Kodeksie cywilnym. Z kolei to, co nie odpowiada cywilistycznej definicji rzeczy – sprzedaż nakładów, potraktowano jako usługę na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jednak ponownie należy podkreślić, że podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym, w którym użyte pojęcia powinny być interpretowane nie przez pryzmat prawa cywilnego poszczególnych krajów członkowskich, a zgodnie z zasadami tego podatku. Nawet gdy

poszczególne przepisy ustawy o podatku od towarów i usług posługują się pojęciami mającymi ustalone znaczenie w prawie cywilnym, tak jak w art. 2 pkt 6 u.p.t.u. „rzecz” i „część rzeczy”, nie oznacza to, że te pojęcia w ustawie o podatku od towarów i usług i prawie cywilnym mają tożsamy zakres.

Odnosząc się z kolei *stricte* do nakładów poczynionych na nieruchomości dzierżawioną, należy zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 grudnia 2024 r., I FSK 95/21, w którym Sąd ten wskazał, w jaki sposób, na gruncie podatku od towarów i usług, należy ocenić zwrot nakładów przez wydzierżawiającego na rzecz dzierżawcy w związku z wybudowaniem na dzierżawionej nieruchomości budynku. Wskazał, że prawo do rozporządzania towarami jak właściciel nie może być utożsamiane z prawem własności. Podstawowe znaczenie ma nie tyle aspekt prawny, ile aspekt faktyczny i ekonomiczny, sprowadzający się do faktycznej możliwości dysponowania towarem, a nie rozporządzania nim w sensie prawnym. Jak wskazał ten Sąd, w aspekcie faktycznym i ekonomicznym to dzierżawca w trakcie trwania umowy dzierżawy dysponował postawionym przez siebie budynkiem. Naczelnny Sąd Administracyjny wobec tego stwierdził, że trafnie Sąd pierwszej instancji ocenił, że właściciel nieruchomości dzierżawionej, wyrażając chęć zatrzymania ulepszeń za zapłatą ich wartości, tym samym przejawia wolę uzyskania kontroli ekonomicznej nad towarem. Jednocześnie wskazał, że z dostawą towaru mamy do czynienia w przypadku, gdy wydzierżawiający decyduje się po zakończeniu dzierżawy na zatrzymanie ulepszeń w zamian za zapłatę byłemu dzierżawcy za pozostawione ulepszenia przedmiotu dzierżawy, a ulepszenia te mieszczą się w definicji towaru, w rozumieniu art. 2 pkt 6 u.p.t.u., co niewątpliwie miało miejsce w przypadku budynku.

Mając na względzie stan faktyczny przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji, który dotyczył poniesienia przez skarżącego nakładów na dzierżawioną nieruchomość, wykorzystywaną na cele zwolnione z opodatkowania, należy zwrócić uwagę, że podobne zagadnienie było już przedmiotem oceny przez Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 kwietnia 2023 r., I FSK 291/21, który to wyrok zapadł niemal w analogicznym do przedmiotowej sprawy stanie faktycznym. W wyroku tym chodziło o rozliczenie nakładów dokonanych przez wydzierżawiającego – podmiot świadczący usługi medyczne, na dzierżawioną nieruchomość w postaci wydatków na prace inwestycyjne oraz projektowe w zajmowanych pomieszczeniach, jak również ich wyposażenia. Przy czym, jak wynika z uzasadnienia tego wyroku, wątpliwości strony przedstawione w złożonym przez nią wniosku o wydanie interpretacji związane były ze sposobem rozliczenia prac adaptacyjnych w postaci wszelkich prac projektowo budowlanych wykonywanych na nieruchomości w szczególności polegających na wykonaniu lub przeniesieniu ścian działowych, malowaniu pomieszczeń, montażu stolarki, podłóg, terakoty, z wyłączeniem

wyposażenia, poza takimi, które w ocenie tego podmiotu stało się częścią składową nieruchomości (klimatyzatory, agregaty i centrale klimatyzacyjne). Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku wskazał, że na gruncie prawa podatkowego można uznać za odrębny towar również część rzeczy (stanowiącą towar w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług), przy czym brak jest jakichkolwiek przesłanek czy wytycznych wskazujących, że powinien być to odpowiednio wyodrębniony fragment większej całości, np. odrębne pomieszczenie czy funkcjonalny element jakiegoś większego obiektu. Za część rzeczy stanowiącą towar w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług można zatem uznać wszelkie elementy składowe, które w rozumieniu Kodeksu cywilnego nie mogą być przedmiotem odrębnego prawa własności.

Z powyższych orzeczeń wynikają następujące wnioski. Wykorzystując do interpretowania art. 43 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. definicję towaru określoną w art. 2 pkt 6 u.p.t.u., należy odejść od cywilistycznego rozumienia rzeczy i części rzeczy, kładąc nacisk na zasady regulujące podatek od towarów i usług, w szczególności zasadę neutralności. Wskazanie, że na gruncie prawa cywilnego dokonanie nakładów skutkuje powstaniem roszczenia o ich zwrot, nie oznacza, że na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług ma miejsce świadczenie usług. W obu orzeczeniach położono nacisk nie na kwestie tego kto do kogo ma roszczenie z prawa cywilnego i jakie ma ono skutki, ale jaki był efekt ulepszeń – czyli powstanie rzeczy (towaru) w postaci budynku jak w orzeczeniu I FSK 95/21 czy też elementów składowych budynku jak w orzeczeniu I FSK 291/20. Kolejny wniosek jest taki, że w podatku od towarów i usług istotne znaczenie dla stwierdzenia, że miała miejsce dostawa towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u. ma nie kwestia przeniesienia własności pod względem cywilnym, a prawa do rozporządzania towarem. Właściciel, wyrażając wolę zatrzymania ulepszeń, które mieszczą się w definicji towaru, zmierza do uzyskania kontroli ekonomicznej nad tym ulepszonym towarem. W przedmiotowej sprawie, w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji, doszło do ulepszenia budynku, który jest niewątpliwie towarem w rozumieniu art. 2 pkt 6 u.p.t.u., a sprzedaż tych nakładów związana była z uzyskaniem przez właściciela ulepszeń w tym towarze.

W tym stanie rzeczy, uznając, że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, Naczelny Sąd Administracyjny, kierując się dyspozycją art. 188 p.p.s.a., uchylił zaskarżony wyrok w całości i – rozpoznając skargę – uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną na podstawie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. Przy ponownym rozpoznaniu wniosku o wydanie interpretacji organ powinien uwzględnić prezentowaną w niniejszym wyroku wykładnię przepisów prawa w odniesieniu do przedstawionego w tym wniosku stanu faktycznego.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 i 4 p.p.s.a. oraz art. 200 w zw. z art. 205 § 2 i 4 p.p.s.a.

74

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 22 stycznia 2025 r.
(II GSK 1633/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Wojciech Kręcisz (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Cezary Pryca, del. WSA Marek Krawczak

Z przepisu art. 24 ustawy z dnia 18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1482 ze zm.) nie wynika, aby do instytucji zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli podmiotu wykonującego ratownictwo wodne miały zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.). Na gruncie wymienionego przepisu prawa ustawodawca nie precyzuje dopuszczalnych, czy też nakazanych form tego zawiadomienia, wskazując jedynie na konieczną jego treść.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a ł i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną N. w P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 listopada 2020 r. w sprawie ze skargi N. w P. na decyzję Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 3 marca 2020 r., nr (...) w przedmiocie cofnięcia zgody na wykonywanie ratownictwa wodnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 19 listopada 2020 r., VI SA/Wa 1241/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę N. w P. na decyzję Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z 3 marca 2020 r., nr (...), w przedmiocie cofnięcia zgody na wykonywanie ratownictwa wodnego.

Ze skargą kasacyjną od powyższego wyroku wystąpiło N. w P., zaskarżając ten wyrok w całości oraz wnosząc o jego uchylenie w całości, rozpoznanie skargi i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania organowi – Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji, ewentualnie uwzględnienie skargi,

uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, a ponadto o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Sądowi, który wydał zaskarżone orzeczenie zarzucono naruszenie:

1. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2020 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w zw. z art. 7, art. 77 § 1 i art. 107 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.) poprzez naruszenie przepisów postępowania, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na błędnym uznaniu, że organ podjął się wszelkich czynności niezbędnych do dokładnego ustalenia, czy skarżący spełnia określone w art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1482 ze zm.) wymogi dla podmiotu wykonującego ratownictwo wodne, co doprowadziło do przedwczesnego ustalenia, że organ posiada w niniejszym stanie faktycznym obowiązek cofnięcia skarżącemu zgody na wykonywanie ratownictwa wodnego;

2. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 8 § 1 k.p.a. poprzez naruszenie przepisów postępowania, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na błędnym uznaniu, że skarżący może ponosić negatywne konsekwencje nieprawidłowo przeprowadzonej kontroli, tj. w takiej sytuacji przerzucany jest na niebo obowiązek wykazania spełnienia ustawowych przesłanek wykonywania ratownictwa wodnego, podczas gdy to po stronie organu – jeśli ten chce cofnąć zgodę na wykonywania ratownictwa wodnego – leży obowiązek wykazania, że skarżący takich ustawowych przesłanek nie spełnia;

3. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a. w zw. z art. 26 ust. 1 ustawy poprzez naruszenie przepisów postępowania, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na błędnym uznaniu, że organ dokonał poprawnej oceny stanu faktycznego sprawy, podczas gdy w sposób nieuprawniony uznał, że brak obecności przedstawiciela skarżącego w dniu wyznaczonej kontroli, mimo uprzedniego wystosowania prośby o przełożenie jej terminu, świadczy o braku stałej (trwającej 7 dni w tygodniu i 24 godziny na dobę) gotowości skarżącego do wykonywania ratownictwa wodnego w rozumieniu ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych;

4. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 39¹ § 1 k.p.a. w zw. z art. 8 § 1 k.p.a. poprzez naruszenie przepisów postępowania, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na błędnym uznaniu, że organ prowadził postępowania w sposób budzący zaufanie jego uczestników

do organu władzy publicznej, podczas gdy doręczył on zawiadomienie o kontroli w sposób nieprzewidziany przepisami prawa;

5. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 8 § 1 i art. 10 k.p.a. poprzez naruszenie przepisów postępowania, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na błędnym uznaniu, że organ prowadził postępowanie w sposób budzący zaufanie do jego uczestników do organu władzy publicznej, podczas gdy odmówił on przesunięcia terminu kontroli, mimo złożonego przez skarżącego przed jej rozpoczęciem stosownego i umotywowanego wniosku, co doprowadziło do prowadzenia postępowania bez udziału skarżącego i w warunkach, w których nie miał on możliwości wykazania spełniania warunków wykonywania ratownictwa wodnego;

6. naruszenie art. 61 § 3 p.p.s.a. poprzez zaniechanie wstrzymania wykonalności zaskarżonej decyzji, mimo że wymagał tego interes społeczny;

7. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 12 ust. 5 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych poprzez naruszenie prawa materialnego, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na błędnym uznaniu, że cofnięcie przez organy zgody na wykonywanie przez skarżącego ratownictwa wodnego było uprawnione, mimo że nie wykazano w sposób prawidłowy, że skarżący nie spełnia wymogów, o których mowa w art. 12 ust. 2 ustawy;

8. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 24 ust. 1 ustawy poprzez naruszenie prawa materialnego, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na pominięciu faktu, że zawiadomienie o kontroli zostało sporządzone przez osobę, która nie legitymowała się upoważnieniem do działania w imieniu Ministra, jedyne podmiotu uprawnionego do zawiadamiania o kontroli w rozumieniu przepisów ustawy;

9. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 25 ust. 5 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych poprzez naruszenie prawa materialnego, którego skutkiem stało się oddalenie skargi, polegające na pominięciu faktu, że oględziny zostały przeprowadzone bez udziału skarżącego, co jest jawnie sprzeczne z normą płynącą z wymienionego przepisu prawa materialnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie jest zasadna i nie zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie przypomnienia wymaga, że zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania, a mianowicie sytuacje enumeratywnie wymienione w § 2 tego przepisu. Skargę kasacyjną, w granicach której operuje Naczelny Sąd Administracyjny, zgodnie

z art. 174 p.p.s.a., można oprzeć na podstawie naruszenia prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie oraz na podstawie naruszenia przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Zmiana lub rozszerzenie podstaw kasacyjnych jest ograniczone natomiast określonym w art. 177 § 1 p.p.s.a. terminem do wniesienia skargi kasacyjnej. Rozwiązaniu temu towarzyszy równolegle uprawnienie strony postępowania do przytoczenia nowego uzasadnienia podstaw kasacyjnych sformułowanych w skardze. Wywołane skargą kasacyjną postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym podlega więc zasadzie dyspozycyjności i nie polega na ponownym rozpoznaniu sprawy w jej całości, lecz ogranicza się do rozpatrzenia poszczególnych zarzutów przedstawionych w skardze kasacyjnej w ramach wskazanych podstaw kasacyjnych. Istotą tego postępowania jest bowiem weryfikacja zgodności z prawem orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego oraz postępowania, które doprowadziło do jego wydania.

Ze skargi kasacyjnej wynika, że spór prawny w rozpatrywanej sprawie dotyczy oceny prawidłowości stanowiska Sądu pierwszej instancji, który kontrolując legalność decyzji Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji w przedmiocie cofnięcia zgody na wykonywanie ratownictwa wodnego stwierdził, że decyzja ta nie jest niezgodna z prawem, co uzasadniało oddalenie skargi na podstawie art. 151 p.p.s.a. Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika – najogólniej rzecz ujmując – że przeprowadzone przez organ administracji ustalenia faktyczne uzasadniały – wobec ich prawidłowości – przyjęcie ich za podstawę wyrokowania w rozpatrywanej sprawie, a w konsekwencji zaakceptowanie dokonanej na ich podstawie oceny odnośnie do zaktualizowania się przesłanek wydania decyzji, o której jest mowa w art. 12 ust. 5 pkt 1 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych, bowiem – co znajdowało swoje potwierdzenie w protokole kontroli przeprowadzonej 8 i 9 lipca 2019 r. – skarżące stowarzyszenie przestało spełniać warunki, o których stanowi art. 12 ust. 2 tej ustawy.

Skarga kasacyjna, której zarzuty wyznaczają, w myśl zasady dyspozycyjności, granice kontroli zgodności z prawem zaskarżonego wyroku, nie uzasadnia twierdzenia, że rezultat tej kontroli powinien wyrazić się w krytycznej ocenie tego wyroku, której konsekwencją powinno być jego uchylenie.

Zwłaszcza że – co trzeba podkreślić – ocena zasadności, a co za tym idzie skuteczności zarzutów zmierzających do podważenia zgodności z prawem zaskarżonego wyroku, nie może pomijać nie dość, że znaczenia konsekwencji wynikających z art. 174 pkt 1 i pkt 2 w związku z art. 176 p.p.s.a. oraz określonych tymi przepisami prawa koniecznych wymogów, którym w relacji do celu powinny odpowiadać stawiane na ich podstawie zarzuty (por. w tej

mierze np. wyroki NSA z: 28 lipca 2022 r., I OSK 1925/21; 6 listopada 2020 r., II GSK 742/20; 13 października 2017 r., II FSK 1445/15; 14 czerwca 2017 r., II GSK 2735/15; oraz wyroki NSA z: 11 października 2022 r., II GSK 581/19; 4 sierpnia 2022 r., II FSK 187/20; 8 maja 2018 r., akt II GSK 289/18; 15 grudnia 2010 r., II FSK 1333/09), to również, że w przypadku skargi kasacyjnej będącej kwalifikowanym środkiem zaskarżenia, czytelność sformułowanego w niej komunikatu jest o tyle istotna, że ustawa wiąże powstanie określonych skutków procesowych nie tylko z samym wniesieniem tego pisma (jak w przypadku skargi czy też zażalenia), ale także, jeżeli nie przede wszystkim, z jego treścią (zob. wyrok NSA z 13 października 2017 r., II FSK 1445/17). W tym też kontekście wymaga podkreślenia i zarazem przypomnienia, że konsekwencją zasady dyspozycyjności, o której mowa była na wstępie, jest to, że Naczelny Sąd Administracyjny nie może domniemywać granic zaskarżenia wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego, bowiem te wyznaczają zarzuty skargi kasacyjnej, a nie jest dopuszczalna rozszerzająca wykładnia zakresu zaskarżenia i jego kierunków, uzupełnianie, konkretyzowanie, uściślenie lub interpretowanie niejasno sformułowanych zarzutów kasacyjnych, czy też nadawanie im innego znaczenia niż wynika to z ich treści i towarzyszącej im argumentacji, czy też stawianie jakichkolwiek hipotez i snucie domysłów w zakresie uzasadnienia podstaw kasacyjnych i domniemywanie tym samym intencji wnoszącego skargę kasacyjną (zob. np. wyroki NSA z: 14 października 2022 r., III OSK 5181/21; 6 maja 2021 r., I GSK 1542/20; 29 października 2020 r., I GSK 285/18; 16 lipca 2020 r., I GSK 611/20; 4 grudnia 2019 r., II FSK 2031/18; 17 lutego 2015 r., II OSK 1695/13).

Operując w granicach wyznaczonych podstawami kasacyjnymi, z perspektywy przedstawionych uwag wprowadzających, trzeba przede wszystkim stwierdzić, że nie ma podstaw, aby zgodność z prawem zaskarżonego wyroku podważać z pozycji argumentacji zmierzającej do wykazania wadliwości kontroli przeprowadzonej 8 i 9 lipca 2019 r., a co za tym idzie – zmierzającej do wykazania braku prawidłowości jej ustaleń odzwierciedlonych w protokole z tej kontroli, które stanowiły faktyczną podstawę wydania decyzji kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji.

Nie jest bowiem zasadny ani skuteczny zarzut z pkt 4. *petitum* skargi kasacyjnej, na gruncie którego prawidłowość wszczęcia i w konsekwencji prawidłowość przeprowadzenia kontroli strona skarżącą podważa z pozycji argumentacji zmierzającej do wykazania naruszenia art. 39¹ § 1 oraz art. 8 § 1 k.p.a.

W odpowiedzi na ten zarzut – i abstrahując już z nawet od tego, że nie został on skonstruowany ani też uzasadniony w sposób, w jaki należałoby tego oczekiwać w świetle wymogów określonych w art. 174 pkt 2 w związku z art. 176 p.p.s.a. (por. np. wyroki NSA z: 21 stycznia 2015 r., II GSK 2162/13;

27 listopada 2014 r., I FSK 1752/13; 10 października 2014 r., II OSK 793/13), a co więcej, że w istocie rzeczy stanowi on również powielenie stanowiska prezentowanego przez stronę w zastrzeżeniach do protokołu kontroli (...), a ponadto w piśmie procesowym z 7 stycznia 2020 r. (...) oraz w skardze (...) – trzeba przede wszystkim podnieść, że z przepisu art. 24 ust. 1 i ust. 2 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych – który stanowi, że minister właściwy do spraw wewnętrznych zarządza kontrolę podmiotu uprawnionego do wykonywania ratownictwa wodnego i zawiadamia o niej ten podmiot najpóźniej w dniu rozpoczęcia czynności kontrolnych (ust. 1) oraz że w zawiadomieniu, o którym mowa w ust. 1, minister właściwy do spraw wewnętrznych może wystąpić do podmiotu uprawnionego do wykonywania ratownictwa wodnego o przygotowanie wskazanych dokumentów, zestawień i wyjaśnień dotyczących jego działalności (ust. 2) – nie wynika, aby ustawodawca określił prawne formy zawiadomienia o kontroli.

Co więcej wobec tego, że na gruncie wymienionego przepisu prawa ustawodawca operuje zwrotem „zawiadomienia o kontroli najpóźniej w dniu rozpoczęcia czynności kontrolnych” oraz pojęciem „zawiadomienia”, w odniesieniu do którego nie precyzuje jego dopuszczalnych, czy też nakazanych form, wskazując jedynie na konieczną jego treść, za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że zawiadomienie o kontroli może być przesłane również drogą elektroniczną, a ponadto że warunkiem jego skuteczności jest, aby we wskazanym terminie dotarło do adresata, co w rozpatrywanej sprawie nie jest sporne. Wobec tego również, że z art. 24 przywołanej ustawy nie wynika, aby zawierał on odesłanie do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, a co za tym idzie do odpowiedniego lub też wprost ich stosowania w zakresie odnoszącym się do zawiadomienia o (zamiarze przeprowadzenia) kontroli, za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że omawiana regulacja prawna ma charakter autonomiczny, a co za tym idzie, że do instytucji zawiadomienia, o której jest w niej mowa nie mają zastosowania przepisy Kodeksu, co siłą rzeczy powoduje, że nie ma do niej zastosowania art. 39¹ § 1 k.p.a.

Nie ma więc podstaw, aby podważać prawidłowość zawiadomienia strony o kontroli, a co za tym idzie, aby podważać prawidłowość zainicjowanych tym zawiadomieniem czynności kontrolnych oraz przeprowadzonych na ich podstawie ustaleń.

Zwłaszcza, że w żadnym stopniu, ani też zakresie wniosku przeciwnego nie uzasadnia teza, że „[...] organ [...] odmówił [...] przesunięcia terminu kontroli, mimo złożonego przez Skarżącego przed jej rozpoczęciem stosownego i umotywowanego wniosku, co doprowadziło do przeprowadzenia postępowania bez udziału Skarżącego i w warunkach, w których nie miał on możliwości wykazania spełniania warunków wykonywania ratownictwa wodnego”,

co – zdaniem strony – miałyby prowadzić do naruszenia art. 8 § 1 i art. 10 k.p.a. (pkt 5. *petitum* skargi kasacyjnej).

W odpowiedzi na tak skonstruowany zarzut, w korespondencji do powyżej przedstawionych argumentów trzeba stwierdzić – podkreślając przy tym, co jest aż nadto oczywiste w świetle akt administracyjnych sprawy, że wbrew sugestiom strony postępowanie administracyjne zakończone decyzją kontrolowaną przez Sąd I instancji nie było prowadzone bez jej udziału i bez zapewnienia jej czynnego udziału w tym postępowaniu – że wobec prawidłowego zawiadomienia skarżącego stowarzyszenia o terminie kontroli – co nastąpiło w dniu 5 lipca 2019 r., a więc na trzy dni przez terminem zapowiedzianych czynności kontrolnych – stowarzyszenie, jako podmiot nadzorowany i kontrolowany było zobowiązane – zgodnie z art. 25 ust. 4 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych – zapewnić kontrolującemu: 1) warunki i środki niezbędne do przeprowadzenia kontroli, w tym dostęp do pomieszczeń wyposażonych w urządzenia biurowe i środki łączności; 2) dostęp do obiektów i dokumentów; 3) uzyskiwanie ustnych i pisemnych informacji i wyjaśnień oraz danych dotyczących spraw objętych kontrolą, w terminie wskazanym przez kontrolującego; 4) możliwość sporządzania na koszt kontrolowanego, niezbędnych do kontroli odpisów dokumentów lub wyciągów z dokumentów; 5) możliwość dokonywania oględzin obiektu lub innych składników majątkowych.

Wobec tego, że wymieniony przepis prawa ma charakter bezwzględnie obowiązujący (*ius cogens*) – co wynika z konwencji językowej, którą na jego gruncie operuje ustawodawca – za uzasadniony trzeba uznać wniosek – zwłaszcza, gdy odwołać się w tej mierze również do funkcji zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli (art. 24 ust. 1–3), a co za tym idzie do istoty oraz funkcji kontroli podmiotu uprawnionego, na podstawie decyzji, do wykonywania ratownictwa wodnego i zarazem zobowiązanego do przestrzegania warunków wykonywania tego ratownictwa (art. 12 ust. 2) – że nieuwzględnienie prośby o przesunięcie terminu kontroli nie zwalniało stowarzyszenia z obowiązku poddania się konsekwencjom wynikającym z prawidłowo doręczonego jej zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli, a co za tym idzie z obowiązków określonych w art. 25 ust. 4 przywołanej ustawy.

Zwłaszcza że – co ponownie trzeba podkreślić – wobec istoty oraz funkcji samej kontroli za nieuzasadnione należałoby uznać oczekiwanie odnośnie do swoistego rodzaju potrzeby, czy też konieczności ustalania (wręcz negocjowania) przez organ kontrolny z podmiotem kontrolowanym terminu przeprowadzania czynności kontrolnych, czy też ich zakresu, albowiem podważałoby to sens oraz cel kontroli. Jeżeli w tym też kontekście odwołać się chociażby do przepisów art. 13, art. 14, art. 15, czy też art. 22 ustawy o bezpieczeństwie

osób przebywających na obszarach wodnych oraz do art. 12 ust. 2 tej ustawy, który określa warunki wykonywania ratownictwa wodnego – poprzez, jak należałoby przyjąć, wykazanie istnienia faktycznych możliwości prowadzenia stałej i nieprzerwanej działalności polegającej wykonywania tego ratownictwa (tj. stanu gotowości poprzez utrzymywanie stałych dyżurów ratowników wodnych; dysponowania kadrą ratowników wodnych w liczbie niezbędnej do zapewnienia stanu gotowości, posiadania niezbędnego do wykonywania ratownictwa wodnego sprzęt specjalistyczny oraz środki transportu i łączności) – to w relacji do informacji oraz danych deklarowanych przez stowarzyszenie w już wcześniej składanych sprawozdaniach (za 2018 r.) oraz w relacji do informacji ujawnionych w rejestrze KRS, trzeba stwierdzić, że jakkolwiek strona nie zapewniła kontrolującemu wymaganych prawem warunków przeprowadzenia kontroli, do czego była zobowiązana (art. 25 ust. 4 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych), to jednak kontrolujący nie był pozbawiony możliwości faktycznego, zgodnego z prawem oraz efektywnego jej przeprowadzenia – to jest w umożliwiającym to zaniechaniem strony zakresie, a więc siłą rzeczy bez możliwości przeprowadzenia oględzin, co czyni niezasadnym zarzut naruszenia art. 25 ust. 5 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych (pkt 9. *petitum* skargi kasacyjnej) – a co za tym idzie, nie był pozbawiony możliwości przeprowadzenia prawidłowych ustaleń odzwierciedlonych w protokole kontroli.

Jeżeli w tym też kontekście odwołać się do znajdujących się w aktach sprawy i udzielonych przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji upoważnień, w tym zwłaszcza z 3 kwietnia 2017 r. (oraz z 21 kwietnia 2016 r. i 17 lutego 2016 r.), a ponadto do treści protokołu kontroli z 2 sierpnia 2019 r., z którego wynika, którzy imiennie wskazani w nim pracownicy organu administracji stanowili zespół kontroli oraz na podstawie jakich upoważnień – również znajdujących się w aktach sprawy – wykonywali powierzone im czynności kontrolne, to w korespondencji do powyżej przedstawionych argumentów za nieusprawiedliwiony – w tym wobec deficytów jego uzasadnienia i tym samym jego enigmatyczności – należało również uznać zarzut z pkt 8. *petitum* skargi kasacyjnej.

Nie są również usprawiedliwione zarzuty z pkt 2 i pkt 3. *petitum* skargi kasacyjnej ani też zarzuty z pkt 1. i pkt 7. jej *petitum*, na gruncie których strona skarżąca odpowiednio podważa prawidłowość ustaleń faktycznych przyjętych za podstawę wyrokowania w sprawie, a w konsekwencji – wobec, jak podnosi, deficytów tych ustaleń – prawidłowość zastosowania przepisów art. 12 ust. 2 i art. 12 ust. 5 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych jako wzorców kontroli zgodności z prawem zaskarżonej decyzji.

Odnosząc się do tych zarzutów, które wobec ich konstrukcji oraz istoty sporu prawnego w rozpatrywanej sprawie uzasadniają, aby rozpoznać je łącznie,

wymaga przypomnienia, że materialnoprawną podstawę wydania decyzji kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji stanowił przepis art. 12 ust. 5 pkt 1 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych, z którego wynika, że minister właściwy do spraw wewnętrznych, w drodze decyzji administracyjnej, cofa zgodę, o której mowa w ust. 1, jeżeli podmiot uprawniony do wykonywania ratownictwa wodnego, któremu taka zgoda została udzielona, przestał spełniać warunki, o których mowa w ust. 2, lub został wykreślony z rejestru jednostek współpracujących z systemem Państwowe Ratownictwo Medyczne, o którym mowa w art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 8 września 2006 r. o Państwowym Ratownictwie Medycznym. Z kolei z art. 12 ust. 2 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych – do którego odsyła przywołany przepis prawa – wynika, że minister właściwy do spraw wewnętrznych udziela, w drodze decyzji administracyjnej, zgody, o której mowa w ust. 1, na wniosek podmiotu ubiegającego się o jej udzielenie, o ile podmiot ten spełnia następujące warunki: 1) zapewnia stan gotowości do wykonywania ratownictwa wodnego, poprzez utrzymywanie stałych dyżurów ratowników wodnych; 2) dysponuje kadrą ratowników wodnych w liczbie niezbędnej do zapewnienia stanu gotowości, o którym mowa w pkt 1; 3) posiada siedzibę; 4) posiada niezbędny do wykonywania ratownictwa wodnego sprzęt specjalistyczny oraz środki transportu i łączności.

Podkreślając, że przedmiot postępowania (przedmiot sprawy) determinują normy prawa materialnego, które wyznaczają zakres postępowania wyjaśniającego w sprawie i koniecznych do przeprowadzenia w nim ustaleń, wyznaczając tym samym zbiór koniecznych do załatwienia sprawy prawnie relewantnych faktów – bowiem to one właśnie stanowią podstawę zwolnienia z obowiązku czy też przyznania uprawnienia, nałożenia obowiązku, cofnięcia lub uszczuplenia uprawnień – za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że zakres postępowania wyjaśniającego zakończony wydaniem zaskarżonej decyzji wyznaczały przywołane powyżej przepisy prawa.

Nie jest więc nieprawidłowe stanowisko Sądu pierwszej instancji, z którego wynika, że przeprowadzone przez organ administracji ustalenia faktyczne uzasadniały przyjęcie ich za podstawę wyrokowania w rozpatrywanej sprawie, a w konsekwencji zaakceptowanie dokonanej na ich podstawie oceny odnośnie do zaktualizowania się przesłanek wydania decyzji, o której jest mowa w art. 12 ust. 5 pkt 1 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych, bowiem – co znajdowało swoje potwierdzenie w protokole kontroli przeprowadzonej 8 i 9 lipca 2019 r. – skarżące stowarzyszenie przestało spełniać warunki, o których jest mowa w art. 12 ust. 2 tej ustawy.

Podstawę ustalenia zupełnego zbioru faktów o prawnie doniosłym znaczeniu i koniecznych do załatwienia sprawy stanowiły ustalenia kontroli

przeprowadzonej 8 i 9 lipca 2019 r., w odniesieniu do której – co nie mniej istotne w świetle argumentów przedstawionych w odpowiedzi na zarzuty z pkt 4., pkt 5. i pkt. 9 *petitum* skargi kasacyjnej – nie ma podstaw, aby podważać prawidłowość i skuteczność zawiadomienia strony o jej przeprowadzeniu, a co za tym idzie, aby podważać prawidłowość zainicjowanych tym zawiadomieniem czynności kontrolnych oraz prawidłowość jej ustaleń odzwierciedlonych w protokole z kontroli.

Zwłaszcza gdy w tym też kontekście podkreślić, że ustaleniom kontroli stanowiącym faktyczną podstawę wydania decyzji kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji – i przyjętym następnie za podstawę wyrokowania w sprawie – strona nie przeciwstawiła żadnych argumentów, w świetle których ustalenia te można byłoby podważyć jako wadliwe, w tym w szczególności niezpełne i niewystarczające z punktu widzenia przesłanek podejmowania decyzji, o której jest mowa w art. 12 ust. 5 pkt 1 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych.

Ograniczanie się w tej mierze przez stronę do wielokrotnie powielanej – w zastrzeżeniach do protokołu kontroli, w piśmie procesowym z 7 stycznia 2020 r. oraz w skardze adresowanej do Sądu pierwszej instancji, czy też nawet w skardze kasacyjnej – i z gruntu niezasadnej argumentacji zmierzającej do zakwestionowania prawidłowości i skuteczności zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli oraz prawidłowości zainicjowanych tym zawiadomieniem czynności kontrolnych i ustaleń samej kontroli, nie mogło być uznane za wystarczające, jeżeli podkreślić, że w toku postępowania prowadzonego w sprawie strona nie była pozbawiona możliwości przedstawienia – i siłą rzeczy wykazania, co jednocześnie nie oznacza, że jak twierdzi, to na niej spoczywał w tej mierze ciężar dowodzenia – argumentów i dowodów świadczących o tym, że wbrew ustaleniom przeprowadzonym przez organ administracji zapewnia jednak stan gotowości do wykonywania ratownictwa wodnego przez utrzymywanie stałych dyżurów ratowników wodnych (por. w tej mierze również np. wyrok NSA z 1 czerwca 2016 r., II GSK 148/15), że dysponuje kadrą ratowników wodnych w liczbie niezbędnej do zapewnienia stanu gotowości czy też, że posiada niezbędny do wykonywania ratownictwa wodnego sprzęt specjalistyczny oraz środki transportu i łączności, a więc innymi słowy, że spełnia warunki wykonywania ratownictwa wodnego.

Z możliwości takiej jednak nie skorzystała i tym samym nie podważyła ustaleń stanowiących faktyczną podstawę wydania decyzji kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji.

Jakkolwiek strona nie zapewniła kontrolującemu wymaganych prawem warunków przeprowadzenia kontroli, do czego była zobowiązana na podstawie art. 25 ust. 4 przywołanej ustawy oraz na podstawie jej art. 25 ust. 3 – co wobec

treści tego przepisu prawa oraz przeprowadzenia czynności kontrolnych w szczycie sezonu poddaje w uzasadnioną wątpliwość faktyczne prowadzenie stałej i nieprzerwanej działalności w zakresie ratownictwa wodnego – to jednak w relacji do informacji oraz danych deklarowanych przez nią we wcześniej już składanych sprawozdaniach (za 2018 r.) oraz informacji ujawnionych w rejestrze KRS –między innymi w zakresie odnoszącym się do obszaru wykonywania ratownictwa wodnego, a w tym kontekście bazy sezonowej (miejsce K.), całorocznej bazy ratowniczej (P., ul. W.), czy też siedziby jednostki terenowej (S., ul. S.) – przeprowadzona kontrola – wobec jej funkcji i celów – służyła sprawdzeniu i zweryfikowaniu tych danych i informacji oraz ich zgodności z rzeczywistym stanem rzeczy, co – jak wynika z protokołu kontroli – nie było niemożliwe ani też utrudnione. W jej trakcie ustalono, że wskazane przez stronę bazy oraz siedziba nie dość, że nie posiadały żadnych oznaczeń jako obiekty N., to również, że lokalizacje wskazane jako baza całoroczna oraz siedziba jednostki terenowej, nie są nimi w rzeczywistości (s. 4 protokołu kontroli), zaś w bazie sezonowej nie cumują – z wyjątkiem nieoznakowanej symbolami kontrolowanej strony motorowej łodzi rekreacyjno-turystycznej – żadne łodzie ratunkowe, co – jak wynika z informacji udzielonym kontrolującym przez osobę przedstawiającą się jako ratownik wodny stowarzyszenia, która podała również, że strona nie dedykowała odrębnego numeru alarmowego dla zgłoszeń – miałyby być uzasadnione tym, że są one slipowane (przygotowane do wodowania) w innym miejscu, którego jednak nie zostało wskazane.

Ustaleniom tym, stanowiącym podstawę wydanego w sprawie rozstrzygnięcia – w tym również zakresie stanowiącym konsekwencję niewykonania adresowanego do strony jako podmiotu kontrolowanego obowiązku, o którym stanowi art. 25 ust. 4 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych – skarżące stowarzyszenie nie przeciwstawiło, o czym była mowa powyżej, żadnych argumentów, w świetle których ustalenia te należałoby podważyć.

Powyższe – a mianowicie brak podważenia prawidłowości ustaleń faktycznych – prowadzi do wniosku o braku zasadności zarzutów naruszenia przez Sąd pierwszej instancji przepisów art. 12 ust. 2 i art. 12 ust. 5 ustawy o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych jako wzorców kontroli zgodności z prawem zaskarżonej decyzji. Zwłaszcza gdy podkreślić, że stanowiące podstawę wydania decyzji, o której jest mowa w art. 12 ust. 2 ustawy, warunki wykonywania ratownictwa wodnego mają łączny (kumulatywny) charakter, co prowadzi do wniosku, że brak następczego spełniania któregośkolwiek z nich przez podmiot, który uzyskał zgodę na prowadzenie działalności w zakresie ratownictwa wodnego aktualizuje przesłanki wydania decyzji, o której stanowi art. 12 ust. 5 pkt 1 przywołanej ustawy.

Nie jest również usprawiedliwiony – przede wszystkim zaś zrozumiały – zarzut z pkt 6. *petitum* skargi kasacyjnej, a mianowicie zarzut naruszenia art. 61 § 3 p.p.s.a.

Abstrahując już bowiem nawet od znaczenia konsekwencji wynikających z postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 września 2021 r., którym na wniosek strony udzielono jej ochrony tymczasowej, wymaga wyjaśnienia, że przepis prawa, którego naruszenie zarzuca skargą kasacyjną nie jest i nie może być uznany za przydatny dla wykazania braku zgodności z prawem zaskarżonego wyroku. Jakkolwiek bowiem wniosek o wstrzymanie wykonania aktu jest – jak wynika z treści oraz funkcji art. 61 § 3 p.p.s.a. – pochodną skargi i nie wszczyna postępowania przed sądem administracyjnym w sprawie odrębnej w stosunku do sprawy sądownoadministracyjnej w rozumieniu art. 1 p.p.s.a., to jednak wymaga wyjaśnienia, że stosowanie – odmowa zastosowania – środka prawnego w postaci wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu nie zastępuje orzeczenia zawierającego merytoryczną ocenę tego aktu ani też nie może wpływać na jego treść. Katalog przesłanek warunkujących wstrzymanie wykonania zaskarżonego orzeczenia jest zamknięty i nie są one – co trzeba podkreślić – tożsame przesłankom merytorycznej oceny zasadności skargi, a co za tym idzie przesłankom oceny prawidłowości zaskarżonego aktu.

W rekapitulacji należało więc stwierdzić, że skargi kasacyjna nie podważa zgodności z prawem zaskarżonego wyroku, bowiem stawiane w niej zarzuty nie zostały oparte na usprawiedliwionych podstawach.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji wyroku.

75

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 26 lutego 2025 r.
(I OSK 1386/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Jolanta Rudnicka

Sędziowie: NSA Monika Nowicka (sprawozdawca), del. WSA Agnieszka Miernik

Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności – w zakresie określonym w art. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych

na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Dz.U. z 2020 r. poz. 2040 ze zm.) – dotyczy sytuacji, w której przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności odnosi się do całości gruntu objętego określoną księgą wieczystą.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną (...) Spółdzielni Mieszkaniowej w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 stycznia 2023 r. w sprawie ze skargi (...) Spółdzielni Mieszkaniowej w W. na postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z dnia 15 czerwca 2022 r. nr (...) w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 12 stycznia 2023 r., I SA/Wa 2188/22,, orzekając na zasadzie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), oddalił skargę (...) Spółdzielni Mieszkaniowej w W. na postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z 15 czerwca 2022 r., nr (...), utrzymujące w mocy postanowienie Prezydenta Miasta W. z 9 maja 2022 r., nr (...), w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości o powierzchni 10 754 m kw, położonej w W. przy ul. B. nr (...), stanowiącej działki o numerach ewidencyjnych (...) z obrębu (...), dla której jest prowadzona księga wieczysta nr (...).

W skardze kasacyjnej, zaskarżając powyższy wyrok w całości, Spółdzielnia Mieszkaniowa zarzuciła Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie naruszenie:

I. przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy:

1. art. 153 p.p.s.a. przez jego błędne zastosowanie, co w konsekwencji doprowadziło do tego, że:

– Sąd prawidłowo uznał, że organy prawidłowo zastosowały ten przepis prawny, w sytuacji gdy twierdzenie, że część nieruchomości (...) została zajęta pod drogę gminną nie może stanowić oceny prawnej, a jedynie ustalenie faktyczne, bowiem w uzasadnieniu orzeczenia z 16 lipca 2020 r., I SA/Wa 1114/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie pominął okoliczności, że w sprawie nie dokonano pełnej analizy okoliczności faktycznych i przedwczesne było ustalenie, że nie zachodzą wątpliwości, że działki oznaczone

w ewidencji gruntów i budynków symbolem „dr” oraz opisane w księdze wieczystej jako „drogi” – stanowiące część nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą stanowią z pewnością drogę publiczną, a także pominięcie przez Sąd, że w uzasadnieniu orzeczenia z 16 lipca 2020 r. nie dokonano oceny prawnej i wykładni przepisów ustawy przekształceniowej oraz ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych;

– Sąd dokonał błędnej oceny prawnej dokonanej w wyroku z 16 lipca 2020 r., ponieważ w przeważającej treści uzasadnienia orzeczenia Sądu z 16 lipca 2020 r. wyrażona została ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania w zakresie dz. ew. nr (...) zabudowanej dwoma budynkami mieszkalnymi, a w zakresie dz. ew. nr (...) stwierdzono, że jest ona gruntem zajęтым pod drogę publiczną, w sytuacji gdy twierdzenie to nie pozostaje w logicznym związku z treścią uzasadnienia orzeczenia sądu administracyjnego, w którym wyrażono stanowisko, że sam fakt planistycznego zajęcia danego gruntu (jego części) pod drogę publiczną, bez ewidencyjnego i prawnego wydzielenia tego gruntu nie ma znaczenia dla oceny stanu faktycznego istniejącego na gruncie w dacie istotnej dla przekształcenia;

2. art. 153 p.p.s.a. przez jego błędne zastosowanie i przyjęcie przez Sąd, że organy prawidłowo zastosowały ten przepis i są związane oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu z 16 lipca 2020 r., I SA/Wa 1114/20, w sytuacji gdy:

– po wydaniu tego orzeczenia doszło do zmiany wykładni przepisów prawa ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Dz.U. z 2020 r. poz. 2040 ze zm.), w ten sposób, że za nieruchomość podlegającą procedurze przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności na podstawie ustawy przekształceniowej należy uważać nieruchomość zabudowaną na cele mieszkaniowe w rozumieniu funkcjonalnym. Oznacza to, że nieruchomością podlegającą przekształceniu będzie nie tylko nieruchomość zabudowana domem (domami) mieszkalnymi czy budynkami mieszkalnymi, w których co najmniej połowę liczby lokali stanowią lokale mieszkalne, ale także grunt niezabudowany mieszkaniowo, jeżeli jest on związany funkcjonalnie z gruntem zabudowanym mieszkaniowo, będącym również w użytkowaniu wieczystym (tak wyrok NSA z 19 listopada 2021 r., I OSK 608/21);

– zastosowanie przez organy art. 153 p.p.s.a i uznanie przez Sąd, że organy związane były oceną prawną Sądu co do dz. ew. nr (...) jest prawidłowe prowadzi do tego, że skarżąca reprezentująca i działająca w interesie mieszkańców i jej członków nie może zrealizować ustawowego celu ustawy przekształceniowej i prowadzi do ich dyskryminacji, bowiem ten sam organ w oparciu o tożsamy stan faktyczny wydaje zaświadczenie potwierdzające

przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych, z których część zajęta jest pod drogę, a kilka działek ewidencyjnych zabudowanych jest budynkami mieszkalnymi (dowód: zaświadczenie Prezydenta Miasta W. z 7 lutego 2023 r. wydane w związku z wyrokiem NSA z 27 maja 2022 r., I OSK 977/21);

– Sąd, rozpoznając sprawę pomiął okoliczność, że dominującą funkcją całej nieruchomości (...) jest funkcja mieszkalna oraz że cała nieruchomość została oddana w użytkowanie wieczyste i stanowi przedmiot obrotu prawnego (a więc nie może mieć przymiotu nieruchomości publicznej), a także niewłaściwe uznanie przez Sąd, że na części nieruchomości znajduje się pas drogowy zajęty pod drogi gminne, niewskazanie w oparciu o jakie dowody organy i Sąd uznały, że nieruchomość położona jest w pasie drogowym drogi gminnej, oparcie ustalenia, że część nieruchomości z danych ewidencji wskazuje na charakter drogowy nieruchomości, przy czym dane te nie wskazują na to, aby droga ta miała charakter publiczny, a jedynie zawierają opis użytków jako „dr”;

– w sprawie nie dokonano pełnej analizy okoliczności faktycznych i przedwczesne było ustalenie, że nie zachodzą wątpliwości, że działki oznaczone w ewidencji gruntów i budynków symbolem „dr” oraz opisane w księdze wieczystej jako „drogi”, stanowiące część nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą stanowią z pewnością drogę publiczną;

3. naruszenie art. 134 § 1, art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a. oraz art. 145a § 1 p.p.s.a. i ewentualnie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a. przez oddalenie skargi w sytuacji, gdy postanowienie z 15 czerwca 2022 r. Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie utrzymujące w mocy postanowienie Prezydenta Miasta W. z 9 maja 2022 r. w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia potwierdzającego przekształcenie z dniem 1 stycznia 2019 r. prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości gruntowej położonej w W. przy ul. B. nr (...) uregulowanej w księdze wieczystej (...) zostało wydane z naruszeniem przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, tj.:

a) art. 217 § 1 i 2 k.p.a. w zw. z art. 218 § 1 i 2 k.p.a. przez niewłaściwe uznanie przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Warszawie, że organ I instancji prawidłowo ustalił, że nie wystąpiła podstawa do wydania rzeczowego zaświadczenia potwierdzającego przekształcenie prawa użytkowania nieruchomości w prawo własności, zważywszy że organ I instancji niewłaściwie przeprowadził postępowanie wyjaśniające pomijając dowody z dokumentów, w których był posiadaniu, tj.:

– umowy o oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste z dnia 13 maja 1965 r., z której wynika że cała nieruchomość została oddana na cele mieszkaniowe pod zabudowę budynkami mieszkalnymi;

– wypisu z rejestru gruntów, z którego wynika że nieruchomości jako całość zorganizowana nie stanowi drogi gminnej, a zabudowana jest budynkami mieszkalnymi, co w konsekwencji doprowadziło do tego, że Sąd uznał, za prawidłowe rozstrzygnięcie organu w zakresie tego, że wydanie zaświadczenia nie jest możliwe z uwagi na to, że część nieruchomości stanowi drogę o charakterze gminnym, w sytuacji gdy część nieruchomości w znaczeniu wieczystoksięgowym nie ma charakteru publicznego, zaś w przypadku takiego twierdzenia, to na organie spoczywa obowiązek uzyskania tytułu prawnego do nieruchomości, która została zaliczona do kategorii dróg publicznych gminnych, co nie nastąpiło w niniejszej sprawie, a także to, że wydanie zaświadczenia w przedmiotowej sprawie ma charakter specyficzny od innych zaświadczeń organu, bowiem wydane zaświadczenie ma stwierdzać w sposób wiążący zaistnienie skutku prawnego w postaci przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów w prawo własności oraz stanowić podstawę ujawnienia tego prawa w księdze wieczystej, a decydujące znaczenie przy wydawaniu zaświadczenia powinna mieć przeważająca funkcja mieszkalna nieruchomości, zaś okoliczności wskazane w uzasadnieniu wyroku oraz rozstrzygnięć organów nie powinny wyłączać możliwości przekształcenia prawa, gdyż nie niweczą podstawowej funkcji mieszkalnej nieruchomości, a tym samym grunty zabudowane budynkami mieszkalnymi wpisują się w cel ustawy przekształceniowej polegający na wspieraniu zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli;

b) art. 7, art. 77 § 1, art. 78 § 1 i art. 80 k.p.a. przez błędną ocenę całości zebranego materiału dowodowego, co doprowadziło do nieprawidłowego ustalenia przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Warszawie, że nie wystąpiła podstawa do wydania zaświadczenia, zważywszy, że organ I instancji miał dostęp do wszelkich dokumentów oraz decyzji związanych z przedmiotową nieruchomością, które świadczyłyby o tym, że nieruchomości ta zabudowana jest budynkami mieszkalnymi, nie został zrobiony podział nieruchomości z przeznaczeniem pod przejęcie części nieruchomości pod drogę gminną, czego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie zauważył, uznając rozstrzygnięcia organów za prawidłowe, w sytuacji gdy wydający organ powinien dążyć do potwierdzenia przesłanek przedmiotowych zawartych w art 1 ust. 2 ustawy przekształceniowej z uwzględnieniem wszystkich danych, jakie są w jego posiadaniu, a nie opierać się wyłącznie na danych z ewidencji gruntów oraz przeznaczeniu nieruchomości w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, w sytuacji gdy sam fakt planistycznego przeznaczenia danego gruntu pod drogę publiczną, bez ewidencyjnego i prawnego wydzielenia tego gruntu i wybudowania na nim droga nie ma znaczenia dla oceny stanu faktycznego istniejącego na gruncie w dacie istotnej dla przekształcenia;

4. art. 141 § 4 p.p.s.a. przez brak rozpoznania w całości wniesionej skargi administracyjnej i nie odniesienie się w uzasadnieniu orzeczenia do wszystkich zarzutów skargi, a w szczególności zarzutu dotyczącego naruszenia przez organ art. 107 § 3, art. 7, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 81a § 1 k.p.a. oraz przepisów prawa materialnego, co doprowadziło do tego, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie rozpoznał w pełni skargi administracyjnej, jak również nie odniósł się do przeważających zarzutów, które były istotne przy rozpoznaniu sprawy, tj.:

1) pominięciu przez Sąd tego, że nieruchomość zabudowana jest dwoma budynkami mieszkalnymi, a więc dominująca jest funkcja mieszkalna;

2) pominięciu okoliczności, że cała nieruchomość również stanowiąca działki ewidencyjne nr (...) została oddana w użytkowanie wieczyste i stanowi przedmiot obrotu prawnego, bowiem skarżąca Spółdzielnia przenosi na rzecz swoich członków (mieszkańców) prawo własności lokalu oraz związanego z nim udziału w nieruchomości gruntowej, a więc nie może mieć przymiotu nieruchomości gminnej, bowiem stanowi ona współwłasność Spółdzielni i osób fizycznych będących członkami Spółdzielni;

3) niewłaściwe uznanie przez Sąd, że na części nieruchomości (...) została zajęta pod drogę gminna, w sytuacji gdy nieruchomość ta nie została wywłaszczona, a Spółdzielnia nie została pozbawiona tytułu prawnego w taki sposób, że działki te stanowiłyby wyłączną własność publiczną;

4) niewskazanie w oparciu o jakie dowodu organy i Sąd uznały, że nieruchomość, stanowiąca dz. ew. nr (...) zajęta jest pod drogę gminną, organy nie przedstawiły dowodu wykazującego przejęcie części nieruchomości pod drogę publiczną, a nieruchomość w całości oddana była pod zabudowę osiedla mieszkaniowego;

5) oparcie ustalenia, że część nieruchomości z danych ewidencji wskazuje na charakter drogowy nieruchomości, przy czym dane te nie wskazują na to, aby droga ta miała charakter publiczny, a jedynie opis użytków jako „dr”;

2. prawa materialnego poprzez jego błędną wykładnię:

1. art. 1 ust. 1, art. 1 ust. 2 pkt 2 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie w sprawie i przyjęcie przez Sąd, że o tym, czy nieruchomość podlega przekształceniu znaczące są dane w ewidencji gruntów i budynków, a nie treść art. 1 ust. 2 ww. ustawy, który zawiera definicję legalną gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe oraz faktyczny sposób korzystania z nieruchomości;

2. art. 1 ust. 2 w zw. z art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo

własności tych gruntów przez jego błędną wykładnię i niewłaściwe przyjęcie przez Sąd, że organy administracji publicznej prawidłowo przyjęły, że nie ma podstaw do wydania zaświadczenia, w sytuacji gdy nieruchomość zabudowana jest budynkami mieszkalnymi, a także innymi obiektami budowlanymi lub urządzeniami budowlanymi umożliwiającymi prawidłowe i racjonalne korzystanie z budynków, a także mając na uwadze to, że sam fakt planistycznego przeznaczenia danego gruntu pod drogę publiczną, bez ewidencyjnego i prawnego wydzielenia tego gruntu i wybudowania na nim drogi nie ma znaczenia dla oceny stanu faktycznego istniejącego na gruncie w dacie istotnej dla przekształcenia i nie powinien mieć znaczenia przy rozpoznawaniu sprawy o wydanie zaświadczenia w świetle ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów;

3. art. 1a ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów przez jego niezastosowanie, w sytuacji gdy wprowadzenie tej regulacji ustawą z dnia 13 czerwca 2019 r. o zmianie ustawy o Krajowym Zasobie Nieruchomości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1309) rozszerzono zakres działania ustawy przekształceniowej na te części nieruchomości nie mające *stricte* funkcji mieszkaniowej i mają m.in. charakter drogowy;

4. art. 2 ust. 1 pkt 4 w z w. z art. 2a ust. 2 i art. 4 pkt 2 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych przez niewłaściwe uznanie, że organy powinny być związane oceną prawną dokonaną przez Sąd w wyroku z 16 lipca 2020 r., I SA/Wa 1114/20, w zakresie uznania, że dz. ew. (...) zajęta jest pod drogę gminną, w sytuacji gdy droga, która została oddana w użytkowanie wieczyste nie może być drogą gminną i z tego powodu nie może być zaliczona do dróg gminnych, zaś przeprowadzone postępowanie wyjaśniające powinno objąć zatem poczynienie ustaleń dotyczących treści uchwały o zaliczeniu drogi do kategorii dróg gminnych oraz uchwały o ustaleniu przebiegu istniejących dróg gminnych, w celu stwierdzenia, czy objęta wnioskiem skarżącej nieruchomość przy ul. B., składająca się z dwóch działek ewidencyjnych (...), nie jest nieruchomością, o której mowa w art.1a ustawy przekształceniowej oraz przy uwzględnieniu, że cały grunt objęty wnioskiem jest przedmiotem użytkowania wieczystego.

Wskazując na powyższe podstawy kasacyjne, skarżąca wносиła o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi poprzez uchylenie zaskarżonego postanowienia i utrzymanego przez nie postanowienia Prezydenta Miasta W. z 9 maja 2022 r. wraz zasądzeniem zwrotu kosztów postępowania.

Ponadto skarżąca wносиła o rozpoznanie skargi kasacyjnej na posiadaniu niejawnym, a także o dopuszczenie – na zasadzie art. 106 § 3 w zw. z art. 193 p.p.s.a. – dowodu z dokumentów w postaci: zaświadczenia Prezydenta Miasta W. z 7 lutego 2022 r., znak: (...) na okoliczność, że Prezydent Miasta W., wydając zaświadczenie o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, dla której prowadzona jest księga wieczysta (...), a także w oparciu o wyrok NSA z 27 maja 2022 r., I OSK 977/21, uznał, że okoliczność, iż w przypadku gdy jedna nieruchomości w znaczeniu wieczystoksięgowym składa się z kilku działek ewidencyjnych, z których nie wszystkie są zabudowane budynkami mieszkalnymi, a stanowią drogi nie wyklucza możliwości przekształcenia całej nieruchomości w prawo własności.

Odpowiedź na skargę kasacyjną nie została wniesiona.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Stosownie do art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) Naczelnny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc z urzędu pod uwagę tylko okoliczności uzasadniające nieważność postępowania, które to okoliczności w tym przypadku nie zachodziły. Tak więc postępowanie kasacyjne w niniejszej sprawie sprowadzało się wyłącznie do badania zasadności zarzutów kasacyjnych, przytoczonych w wyżej wymienionej skardze, a które to zarzuty okazały się nieuzasadnione.

Przedmiotowa sprawa dotyczyła wniosku (...) Spółdzielni Mieszkaniowej z 13 grudnia 2019 r. o wydanie zaświadczenia o przekształceniu – z mocy prawa – użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości o powierzchni 10 754 m kw, położonej w W. przy ul. B. nr (...), stanowiącej działki o numerach ewidencyjnych (...) z obrębu (...), dla której była prowadzona jedna księga wieczysta nr (...). Podstawę wniosku stanowiły przepisy ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Dz.U. poz. 1716 ze zm.; dalej: ustawa przekształceniowa).

W ocenie organów obu instancji powyższy wniosek nie zasługiwał jednak na uwzględnienie (*vide*: postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z 15 czerwca 2022 r., nr ... oraz utrzymane przez nie w mocy postanowienie Prezydenta Miasta W. z 9 maja 2022 r., nr ...), a stanowisko to podzielił następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, oddalając skargę (...) Spółdzielni Mieszkaniowej na powyższe postanowienie Kolegium.

Z tym stanowiskiem nie zgadzała się skarżąca, która w skardze kasacyjnej sformułowała szereg zarzutów kasacyjnych, mających oparcie w obu

podstawach kasacyjnych, wymienionych w art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a., to jest polegających na obrazie prawa materialnego i istotnym naruszeniu przepisów postępowania. Z uwagi zaś, że zarzuty te oraz ich argumentacja pozostawały ze sobą w ścisłym związku, zdaniem składu orzekającego, celowym było ich łączne rozpoznanie.

Przed wszystkim więc trzeba wskazać, że niezasadne okazały się zarzuty procesowe, oparte na art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a. oraz art. 145a § 1 p.p.s.a., a także art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a., gdyż przepisy te mają jedynie charakter wynikowy, a zatem ich zastosowanie jest tylko uwarunkowane konkretną, przyjętą w danej sprawie przez sąd oceną prawną odnoszącą się do zaskarżonego aktu.

Nie były także usprawiedliwione zarzuty dotyczące przepisów art. 7, art. 77 § 1, art. 78 § 1 i art. 80 k.p.a., gdyż – jak wyżej to wskazano – przedmiotowa sprawa nie była prowadzona w oparciu o przepisy regulujące postępowanie administracyjne rozpoznawcze. Niniejsze postępowanie – jako że dotyczyło wydawania zaświadczenia – było prowadzone na podstawie art. 217-220 k.p.a.

Nie można też było zgodzić się, że zaskarżony wyrok naruszał art. 134 § 1 p.p.s.a. Sąd bowiem nie przekroczył granic niniejszej sprawy ani też nie pominął istotnych dla jej rozstrzygnięcia kwestii.

Zgodnie zaś z treścią art. 141 § 4 p.p.s.a. uzasadnienie wyroku (oddalającego skargę) powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Zaskarżony wyrok spełniał wszystkie wymagania przewidziane wskazanym przepisem. Okoliczność natomiast, że wyrok ten nie był dla skarżącej satysfakcjonujący nie mogła jeszcze dowodzić, że wyrok ten naruszał (i to w sposób istotny) omawiany przepis.

W rozpoznawanej sprawie niewątpliwie znaczenie miał fakt, że wspomniany wyżej wniosek skarżącej z 2019 r. był już przedmiotem odmownych postanowień organów obu instancji (*vide*: postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z 28 lutego 2020 r., nr oraz utrzymane przez nie w mocy postanowienie Prezydenta Miasta W. z 21 stycznia 2020 r., nr ...). Skarga zaś wniesiona na te postanowienia została rozpoznana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w postępowaniu oznaczonym sygnaturą akt I SA/Wa 1114/20, a które to postępowanie zakończył wyrok tego Sądu z 16 lipca 2020 r. Wyrok nie został zaskarżony i stał się prawomocny. Zgodnie zaś z treścią art. 153 p.p.s.a. – jak słusznie podkreślił to obecnie orzekający Sąd pierwszej instancji – ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

W rozpatrywanym przypadku nie doszło jednak do zmiany przepisów prawa, które mogły by mieć w niniejszej sprawie znaczenie natomiast kwestia wykładni prawa – wbrew stanowisku skarżącej – nie miała w tym wypadku żadnej doniosłości prawnej. Jednocześnie trzeba dodać, że w powoływanym przez skarżącą (w ramach wniosku dowodowego) wyroku NSA z 27 maja 2022 r., I OSK 977/21, nie została sformułowana wprost wykładnia określonych przepisów prawa materialnego, gdyż w wyroku tym Sąd stwierdził jedynie, że: „W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie nie dokonano pełnej analizy okoliczności faktycznych i przedwczesne było ustalenie, że nie zachodzą wątpliwości, że działki oznaczone w ewidencji gruntów i budynków symbolem «dr» oraz opisane w księdze wieczystej jako «drogi» – stanowią część nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą stanowią z pewnością drogę publiczną”.

Ponadto w tym miejscu podkreślenia wymaga, że jeśli skarżąca nie zgadzała się z treścią uzasadnienia wyroku WSA z 16 lipca 2020 r., I SA/Wa 1114/20, którym Sąd uchylił poprzednio wydane postanowienia, to mogła ten wyrok w całości zaskarżyć. W obecnej zaś sytuacji, gdy wyrok ten stał się prawomocny, zawarta w nim ocena prawna miała w pełni wiążącą moc.

W związku z powyższym trzeba wskazać, że w wyroku z 16 lipca 2020 r. WSA stwierdził: „W niniejszej sprawie Prezydent Miasta W. odmówił wydania zaświadczenia, uznając, że sporna nieruchomość obejmująca działki nr (...) nie podlega przepisom ustawy. W zakresie działki nr (...) podstawą takiej oceny było ustalenie, na podstawie informacji z ewidencji gruntów oraz działu I księgi wieczystej nr (...), że na spornej działce znajduje się pas drogowy zajęty pod drogę gminną ul. B. W ocenie Sądu, stanowisko organów odnoszące się do spornej działki nr (...) jest prawidłowe. W tym zakresie zarzuty skargi okazały się niezasadne”.

Jak z przytoczonej wyżej wypowiedzi WSA wynika, Sąd ten w sposób ewidentny przesądził o statusie działki nr (...). Z tego więc powodu domaganie się przez skarżącą, by w postępowaniu prowadzonym po wydaniu wspomnianego wyroku, organy, a także Sąd, ponownie analizowały kwestie dotyczące działki nr (...) było nieuprawnione. Stąd ta część zarzutów kasacyjnych, która zmierzała do podważenia stanowiska WSA, związanego z działką nr (...), nie była oczywiście trafna.

Sąd pierwszej instancji, uchylając wyrokiem z 16 lipca 2020 r. poprzednio wydane postanowienia, polecił wyjaśnić kwestię związaną z działką nr (...), a dokładnie, zbadać, czy istotnie (jak wskazano to w uzasadnieniach poprzednio wydanych postanowień) część tej działki była zajęta także pod inną drogę publiczną. Z punktu widzenia treści art. 153 p.p.s.a. istotne jest więc zatem to, że biorąc pod uwagę dalszą treść wywodów orzekającego Sądu,

można wprawdzie przypuszczać, że Sąd ten nie widział przeszkód, by w jednej księdze wieczystej, a więc prowadzonej dla jednej nieruchomości, mogły być wpisane – jako jej właściciele co do wydzielonych fizycznie (a nie ułamkowo) części – dwa odrębne podmioty, niemniej taka ocena prawna wprost z uzasadnienia wyroku tego nie wynika. Powyższe pozwalało zatem składowi orzekającemu na podzielenie stanowiska, wyrażonego przez Kolegium, że skoro działki nr (...) stanowiły jedną nieruchomość objętą jedną księgą wieczystą, to w sytuacji, w której zostało przesądzone, że w części nieruchomości ta była zajęta pod drogę publiczną (dz. nr ...), to nie było możliwości wydania wnioskowanego zaświadczenia.

Jednocześnie trafnie Sąd wywodził, że w sytuacji, w której w jednej księdze wieczystej ujawnione były dwie działki ewidencyjne, z których jedna stanowiła grunt zabudowany budynkami mieszkalnymi, a druga stanowiła tereny drogowe, nie było możliwości prawnych, aby dla poszczególnych działek ewidencyjnych przyjąć inny ich charakter prawny (dla drogi – użytkowanie wieczyste, a dla gruntu zabudowanego – własność). Jedna nieruchomość ujawniona w danej (jednej) księdze wieczystej nie może mieć bowiem różnych tytułów właścicielskich (użytkowania wieczystego i własności).

Zasadnie też w tym zakresie Sąd wskazał, że definicję pojęcia nieruchomości zawiera art. 46 § 1 Kodeksu cywilnego, który określa nieruchomość jako część powierzchni ziemskiej stanowiącą odrębny przedmiot własności (grunt), jak również budynek trwale z gruntem związany lub część takiego budynku, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią one odrębny od gruntu przedmiot własności. W konsekwencji zatem skoro księga wieczysta prowadzona jest dla nieruchomości, to bez względu na ilość działek ewidencyjnych wchodzących w skład takiej nieruchomości, konieczne jest, aby tytuł prawny do tych wszystkich działek geodezyjnych był jeden i ten sam: użytkowanie wieczyste lub własność.

Ponadto w ocenie składu orzekającego, trzeba też podkreślić, że wprawdzie przepisy prawa cywilnego przewidują możliwość pozostawiania danej nieruchomości we współwłasności, ale polega ona tylko albo na współwłasności łącznej, albo na współwłasności w częściach ułamkowych (art. 195 i art. 196 § 1 i 2 k.c.). Nie istnieje natomiast współwłasność, która polegała by na tym, że część fizyczna danej nieruchomości stanowiłaby własność jednego podmiotu, a pozostała jej fizyczna część – innego, odrębnego podmiotu. Taki podział nieruchomości jest tylko bowiem możliwy, ale jedynie w ramach podziału *quoad usum* (do użytkowania). Znamienne jest więc przy tym, że przepisy ustawy przekształceniowej posługują się pojęciem „nieruchomości”, a nie także „części nieruchomości”.

Poza tym składowi orzekającemu jest również wiadome, że orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest w pełni jednolite w wykładaniu

pojęcia nieruchomości na tle przepisów ustawy przekształceniowej. W jednych bowiem orzeczeniach pojęcie to było wykładane w sposób tożsamy z rozumieniem go przez prawo cywilne i przepisy ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2022 r. poz. 1728). W orzeczeniach tych składy orzekające odwoływały się więc najczęściej do treści uchwały Sądu Najwyższego z 21 marca 2013 r. (III CZP 8/13), a która – jako koncepcję dominującą w orzecznictwie Sądu Najwyższego – przyjmowała zasadę o pierwszeństwie wieczystoksięgowego modelu nieruchomości, czyli w myśl której nieruchomością jest część powierzchni ziemskiej, dla której urządzono księgę wieczystą, natomiast w braku księgi wieczystej sąsiadujące ze sobą grunty należące do tego samego podmiotu stanowiły jedną nieruchomość.

W innych natomiast orzeczeniach (wydawanych zresztą coraz częściej) przyjmowano – na tle przepisów omawianej ustawy – tzw. funkcjonalne rozumienie pojęcia nieruchomości. Powyższa rozbieżność orzecznictwa nie ma jednak w niniejszym przypadku żadnego znaczenia. Nawet bowiem gdyby przyjąć, że (z uwagi na cel ustawy przekształceniowej) pojęcie „nieruchomości zabudowanej na cele mieszkaniowe” należy rozumieć funkcjonalnie, a nie w sposób wieczystoksięgowy, to okoliczność ta nie ma żadnego wpływu na wymóg, by przedmiotowe przekształcenie praw musiało zawsze dotyczyć nie poszczególnych działek ewidencyjnych (wchodzących w skład różnych nieruchomości w ujęciu wieczystoksięgowym), a jednej lub więcej nieruchomości (w ujęciu wieczystoksięgowym). Koncepcja nieruchomości w ujęciu funkcjonalnym obejmuje bowiem zawsze grunt zabudowany budynkami mieszkalnymi i wyodrębniony przez założenie księgi wieczystej oraz grunt pozostający w użytkowaniu wieczystym, który nie był zabudowany budynkami mieszkalnymi, jeżeli był związany funkcjonalnie z gruntem zabudowanym, ale jednocześnie posiadał urządzoną własną księgę wieczystą. Zawsze przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności – na podstawie przepisów ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów – musi dotyczyć tylko sytuacji, w której przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności odnosi się do całości gruntu objętego określoną księgą wieczystą. Z uwagi bowiem na – z jednej strony, wspomniane wyżej, zawarte w Kodeksie cywilnym, regulacje prawne dotyczące pojęcia współwłasności, a z drugiej strony, na treść art. 1 pkt 2 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, w myśl którego, księgę prowadzi się dla nieruchomości, sąd wieczystoksięgowy nie mógłby dokonać w dziale drugiej księgi wieczystej wpisu prawa własności na rzecz różnych podmiotów, jeśliby te podmioty nie były współwłaścicielami danej nieruchomości w częściach ułamkowych. Taka sytuacja w tym przypadku nie miała zaś miejsca.

Jednocześnie (niejako na marginesie sprawy) skład orzekający pragnie wyjaśnić, że wprawdzie w omawianej ustawie przekształceniowej początkowo przyjęto założenie, że warunkiem przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów jest zabudowanie nieruchomości wyłącznie budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi lub mieszkalnymi wielorodzinnymi, w których co najmniej połowę liczby lokali stanowią lokale mieszkalne, lub tymi budynkami wraz z budynkami gospodarczymi, garażami, innymi obiektami budowlanymi lub urządzeniami budowlanymi, umożliwiającymi prawidłowe i racjonalne korzystanie z budynków mieszkalnych (art. 1 ust. 2 cytowanej ustawy), dalsze możliwości przekształcenia zostały też zawarte w art. 2 tej ustawy, ale – z punktu widzenia stanu faktycznego, który wystąpił w przedmiotowej sprawie – istotne jest to, że ustawa przekształceniowa została znowelizowana ustawą z dnia 13 czerwca 2019 r. o zmianie ustawy o Krajowym Zasobie Nieruchomości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1309). Nowelą tą została zmodyfikowana dotychczasowa treść art. 2 omawianej ustawy, a ponadto dodano do ustawy przekształceniowej regulację zawartą w art. 1a. Aktualnie więc przepisy omawianej ustawy stosuje się również, jeżeli na gruncie zabudowanym budynkami, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy, położone są także inne budynki, obiekty budowlane lub urządzenia budowlane, o ile łączna powierzchnia użytkowa budynków innych niż określone w art. 1 ust. 2 nie przekracza 30% powierzchni użytkowej wszystkich budynków położonych na tym gruncie. W tym miejscu trzeba też dodać, że z uwagi na treść art. 2 ust. 1a ustawy przekształceniowej Sąd Najwyższy wydał w dniu 28 września 2021 r. postanowienie w sprawie I CSKP 3443/21, w którego uzasadnieniu wyjaśnił, że po wejściu w życie ustawy przekształceniowej istniała wątpliwość co do przysługiwania użytkownikowi wieczystemu uprawnienia do wystąpienia z wnioskiem o założenie księgi wieczystej lub wyłączenie działki gruntu z istniejącej księgi wieczystej. Na usunięcie tej wątpliwości pozwoliła jednak ustawa o zmianie ustawy o Krajowym Zasobie Nieruchomości oraz niektórych innych ustaw. Znowelizowała ona bowiem ustawę o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów w ten sposób, że z mocą wsteczną, od 1 stycznia 2019 r., przyznano użytkownikowi wieczystemu oraz m.in. zarządowi spółdzielni mieszkaniowej (art. 2 ust. 1b) legitymację do złożenia wniosku o założenie księgi wieczystej lub wyłączenie działki gruntu z istniejącej księgi wieczystej. Wniosek o założenie księgi wieczystej lub wyłączenie działki gruntu z istniejącej księgi wieczystej może też złożyć zarząd wspólnoty mieszkaniowej lub zarządca, któremu powierzono zarząd nieruchomością wspólną (art. 2 ust. 1b cytowanej ustawy).

W rezultacie więc obecnie nie tylko właściciel przedmiotowej nieruchomości, ale – w granicach określonych w ustawie przekształceniowej – także skarżąca Spółdzielnia – jako użytkownik wieczysty nieruchomości, po wejściu w życie wspomnianej noweli, stała się uprawniona do podjęcia stosownych działań mających na celu wyłączenie z księgi wieczystej nr (...) jednej z działek gruntu obecnie ujętych w tej księdze. Skoro jednak – na dzień wydawania zaskarżonych postanowień – treść księgi wieczystej nr (...) wykazywała nieruchomość składającą się z działek nr (...), to przedstawione wyżej zarzuty obraży prawa materialnego nie mogły odnieść zamierzonego skutku. W tym stanie faktycznym bowiem ustawa przekształceniowa nie miała zastosowania. Tym samym wydanie przez organ postanowienia na podstawie art. 219 w zw. z art. 217 § 1 i 2 k.p.a. było prawidłowe, co zasadnie ocenił Sąd pierwszej instancji.

W tych warunkach Naczelny Sąd Administracyjny uznał skargę kasacyjną za nieusprawiedliwioną i – z mocy art. 184 w zw. z art. 182 § 2 p.p.s.a. – orzekł jak w sentencji.

76

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

**z dnia 17 marca 2025 r.
(II OSK 1257/22)**

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Miron (sprawozdawca)

Sędziowie: NSA Arkadiusz Despot – Mładanowicz, WSA Anna Szymańska

Treść przepisu art. 25 ustawy z dnia 13 lutego 2020 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 471) prowadzi do wniosku, że art. 37b ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.) ma zastosowanie również do spraw wszczętych a niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargi kasacyjne Głównego Inspektora

Nadzoru Budowlanego, Prokuratora Okręgowego w Poznaniu i Regionalnego Dyrektora Ochrony Środowiska w Poznaniu od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 stycznia 2022 r. w sprawie ze skargi A. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. na decyzję Głównego Inspektora Nadzoru Budowlanego z dnia 16 sierpnia 2021 r., znak (...) w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 powyższej ustawy – z a s ą d i ł od Głównego Inspektora Nadzoru Budowlanego na rzecz A. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. trzysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 12 stycznia 2022 r., VII SA/Wa 2074/22, po rozpoznaniu skargi A. sp. z o.o. z siedzibą w P. na decyzję Głównego Inspektora Nadzoru Budowlanego z 16 sierpnia 2021 r., znak: (...) w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji oraz zasądził od Głównego Inspektora Nadzoru Budowlanego na rzecz skarżącej 734 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Wyrok ten został wydany w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy.

Starosta O. (dalej: Starosta) decyzją z 20 maja 2015 r., nr (...) zatwierdził projekt budowlany i udzielił A. sp. z o.o. z siedzibą w P. (dalej: spółka) pozwolenia na budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego, budynku gospodarczego wraz z infrastrukturą techniczną na działkach nr ew. (...), (...), (...), (...), (...), położonych w (...). Decyzja stała się ostateczna 5 czerwca 2015 r.

Wojewoda Wielkopolski, w związku ze sprzeciwem Prokuratora Okręgowego w Poznaniu z 16 lipca 2020 r. i wnioskiem Regionalnego Dyrektora Ochrony Środowiska w Poznaniu (dalej: RDOŚ) z 23 lipca 2020 r., wszczął z urzędu postępowanie administracyjne w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Starosty.

Po przeprowadzeniu postępowania w sprawie Wojewoda decyzją z 30 listopada 2020 r., znak: (...), odmówił stwierdzenia nieważności ww. ostatecznej decyzji Starosty oraz stwierdził, że decyzja ta została wydana z naruszeniem prawa. Decyzję tę wydano w oparciu o art. 104 § 1 i 2, art. 156 § 1 pkt 2, art. 156 § 2, art. 157 § 1 i 2 oraz art. 158 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.).

Oceniając merytorycznie decyzję Starosty, Wojewoda wskazał na art. 35 ust. 1 pkt 1-4 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2013 r.

poz. 1409 – wg stanu na dzień wydania kontrolowanej decyzji; dalej: Prawo budowlane).

Wyjaśnił, że inwestycja została zaprojektowana na obszarze objętym uchwałą Rady Miejskiej w (...) z (...) nr (...) w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla terenu działek o numerach ewidencyjnych (...) (Dz. Urz. Woj. Włkp. ...; dalej: plan miejscowy). Zdaniem Wojewody inwestycja nie narusza rażąco ustaleń planu miejscowego w zakresie przeznaczenia terenu. Nie stwierdzono również rażącego naruszenia innych przepisów tego planu dotyczących szczegółowych parametrów zabudowy, w tym wysokości budynków oraz obsługi komunikacyjnej.

Organ ocenił projekt budowlany pod kątem wymagań ochrony środowiska, w szczególności określonych w decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, o której mowa w art. 71 ust. 1 ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. z 2013 r. poz. 1235 ze zm. – wg stanu na dzień wydania kontrolowanej decyzji; dalej: ustawa środowiskowa). Zaznaczył, że uzyskanie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach jest wymagane dla planowanych przedsięwzięć mogących potencjalnie znacząco oddziaływać na środowisko, a katalog wskazanych przedsięwzięć został określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko (Dz.U. z 2010 r. Nr 213, poz. 1397 ze zm. – wg stanu na dzień wydania kontrolowanej decyzji; dalej: rozporządzenie z 2010 r.).

Z analizy akt sprawy wynika, że zamierzenie budowlane zaprojektowano na obszarze Natura 2000 Obszaru (...). Oceniając przedmiotowe przedsięwzięcie pod kątem jego zgodności z § 3 ust. 1 pkt 53 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. organ wyjaśnił, że powierzchnia zabudowy przedmiotowego budynku wielorodzinnego oraz towarzyszącego budynku gospodarczego wynosi łącznie 10.570,9 m² (budynek mieszkalny wielorodzinny – 10.378,9 m², zaś budynek gospodarczy – 192 m²). Nie zostały więc przekroczone limity określone dla tego rodzaju przedsięwzięć w rozporządzeniu.

Wojewoda w ramach oceny projektu budowlanego podkreślił, że dla inwestycji zaprojektowano również miejsca postojowe naziemne i w podziemnych halach garażowych. W sumie zaprojektowano 98 miejsc parkingowych (w tym 6 miejsc dla osób niepełnosprawnych) – 74 w halach garażowych (3 hale) i 24 miejsca na terenie przyległym do budynku (...). Łączna powierzchnia zaprojektowanych hal garażowych wskazana w projekcie budowlanym wynosi 2.911,92 m² (hala garażowa nr 1, poziom -1, powierzchnia 1.169,04 m²; hala nr 2, poziom 0, powierzchnia 592,52 m²; hala nr 3, poziom 0, powierzchnia 1.150,36 m²). Zgodnie z danymi zawartymi w projekcie budowlanym

zaprojektowano również zewnętrzne miejsca postojowe w liczbie 24 na dziedzińcu (w tym 2 dla osób niepełnosprawnych) – z rzutów kondygnacji wynika jednak, że zaprojektowano 22 miejsca na zewnątrz budynku (...). W projekcie budowlanym nie określono jednoznacznie ich łącznej powierzchni, jednak w dacie wydania decyzji Starosty minimalne wielkości miejsc postojowych wynosiły dla samochodów osobowych 2,3 m x 5 m i 3,6 m x 5 m w przypadku miejsc parkingowych dla osób niepełnosprawnych, co daje: 18 miejsc o wymiarach 2,3 x 5 = 207 m² (lub zgodnie z rzutem kondygnacji 16 miejsc parkingowych o łącznej powierzchni 184 m²) i 2 miejsca o wymiarach 3,6 x 5 m = 36 m², łącznie 243 m² (bądź zgodnie z rzutem kondygnacji 220 m²). Zatem hale garażowe i miejsca postojowe naziemne zajmują w sumie powierzchnię wynoszącą 3.154,92 m² (lub 3.131,92 m²). Wojewoda wyjaśnił, że przytoczone wartości, nawet gdy weźmie się pod uwagę tylko powierzchnię użytkową zaprojektowanych hal garażowych, bez uwzględniania układu komunikacyjnego niezbędnego dla ich obsługi, przekraczają minimalną powierzchnię wskazaną w § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. W związku z powyższym organ stwierdził, że dla przedmiotowej inwestycji inwestor powinien był uzyskać decyzję o środowiskowych uwarunkowaniach w zakresie projektowanych parkingów, a jej brak stanowi o wydaniu decyzji Starosty z rażącym naruszeniem prawa.

Dalej Wojewoda poddał analizie oświadczenie o posiadanym prawie do dysponowania nieruchomością na cele budowlane złożone przez inwestora wraz z wnioskiem o pozwolenie na budowę. Wskazał, że prawo do dysponowania działkami o nr ewid. (...), (...), (...), (...) wynika z prawa własności nieruchomości, co znajduje potwierdzenie w księdze wieczystej. Natomiast w odniesieniu do działki o nr ewid. (...) inwestor wskazał jako tytuł, z którego wynika uprawnienie „WZMiUW – Skarb Państwa – jak pozwolenie wodno-prawne”. Organ wyjaśnił, że działka ta stanowi ciek wodny (...). Inwestor wywiódł swoje prawo do dysponowania wskazaną nieruchomością z wydanego przez Starostę pozwolenia wodnoprawnego, jednak uzyskanie tego typu pozwolenia nie jest tożsame z uzyskaniem zgody właściciela danej działki na dysponowanie nią na cele budowlane. Inwestor nie załączył takiej zgody do wniosku o pozwolenie na budowę, a powołana przez niego decyzja nie rodzi prawa do dysponowania nieruchomością na cele budowlane. Powyższe stanowi o wydaniu decyzji Starosty z naruszeniem prawa.

Odnosząc się do zarzutu dotyczącego braku sporządzenia projektu mostów przez osoby posiadające wymagane uprawnienia budowlane w specjalności inżynierskiej mostowej, Wojewoda wskazał, że projektanci sporządzający część drogową projektu zagospodarowania terenu, zarówno główny, jak i sprawdzający, posiadają uprawnienia do projektowania bez ograniczeń w specjalności

drogowej. Jak wynika z projektu budowlanego, zaprojektowane dojazdy w formie mostów mają długość większą niż 10 m, jednak stanowią one całość pod względem konstrukcyjnym z projektowanym budynkiem. Zdaniem Wojewody nie można przyjąć, by stanowiły one niezależne drogowe obiekty inżynierijne wymagające dodatkowych uprawnień projektowych. Powyższe nie może zatem stanowić o rażącym naruszeniu obowiązujących przepisów.

Dalej Wojewoda, odwołując się do orzecznictwa sądowego, podniósł, że stwierdzenie nieważności rozstrzygnięcia po upływie ponad 5 lat jego funkcjonowania w obrocie prawnym, w sytuacji, gdy inwestor, działając w zaufaniu do organów państwa, realizował przedmiotową inwestycję w oparciu o ostateczną decyzję, pozostawałoby w opozycji do fundamentalnej zasady pewności obrotu. Ponadto stwierdzenie nieważności decyzji, na podstawie której realizowano przedmiotową inwestycję, będącą obecnie w końcowej fazie stanu surowego otwartego, naruszałoby elementarne poczucie sprawiedliwości. Wskazał, że w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych akcentuje się, że upływ czasu, o którym mowa w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 maja 2015 r., P 46/13, musi być brany pod uwagę przy ocenie skutków społeczno-gospodarczych, które wywołuje rozstrzygnięcie. Wojewoda wskazał, że kwestią fundamentalną dla rozstrzygnięcia jest nowelizacja Prawa budowlanego, która weszła w życie 19 września 2020 r. Zmiana ta wprowadziła przepis *lex specialis* w stosunku do art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. Zgodnie z nowowprowadzonym art. 37b Prawa budowlanego stwierdzenie nieważności decyzji wydanej nawet z rażącym naruszeniem prawa jest niemożliwe po upływie 5 lat od dnia jej doręczenia lub ogłoszenia. Nie można zatem stwierdzić nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę, jeżeli na jej podstawie zostało zrealizowane zamierzenie budowlane, a od dnia jej doręczenia lub ogłoszenia upłynęło 5 lat.

Reasumując, zdaniem Wojewody w sprawie zaszła przesłanka stwierdzenia nieważności wynikająca z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a., bowiem decyzja Starosty została wydana z rażącym naruszeniem prawa. Nie stwierdzono jednocześnie zaistnienia pozostałych przesłanek nieważnościowych wymienionych w art. 156 § 1 k.p.a. Mimo stwierdzonych naruszeń z uwagi na znaczny upływ czasu od daty wydania decyzji oraz uzyskania przez nią waloru decyzji ostatecznej, mając na względzie stopień zaawansowania robót budowlanych, a tym samym występujące w sprawie daleko idące skutki ekonomiczne, wynikające chociażby z poniesionych dotychczas kosztów realizacji inwestycji, Wojewoda zdecydował o odmowie stwierdzenia nieważności decyzji Starosty. Wskazując konkretne okoliczności, wyjaśnił, że przy wydaniu decyzji doszło do naruszenia prawa, jednak w kontekście orzecznictwa sądo-administracyjnego oraz nowelizacji Prawa budowlanego stwierdzenie nieważności na tym etapie uznał za niezasadne.

Główny Inspektor Nadzoru Budowlanego (dalej: GINB), po rozpatrzeniu odwołań Prokuratora, RDOŚ oraz spółki, decyzją z 16 sierpnia 2021 r., znak: (...), uchylił w całości zaskarżoną decyzję Wojewody i stwierdził nieważność decyzji Starosty.

W uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał, że inwestor wraz z wnioskiem o pozwolenie na budowę złożył oświadczenie o posiadanym prawie do dysponowania nieruchomością, tj. działkami nr ewid. (...), (...), (...), (...), (...) obręb (...), na cele budowlane. Zdaniem GINB bez wpływu na treść rozstrzygnięcia pozostaje treść powyższego oświadczenia w odniesieniu do działki nr ewid. (...). Podkreślił, że sam fakt złożenia takiego oświadczenia stanowi wystarczającą przesłankę do uznania, że inwestorowi przysługuje tytuł prawny uprawniający go do realizacji danej inwestycji na danej nieruchomości. Oświadczenie to nie musi być poparte stosowną dokumentacją. Dodatkowo GINB zwrócił uwagę, że „dysponent” działki o nr ewid. (...) – Wielkopolski Zarząd Melioracji i Urządzeń Wodnych w Poznaniu nie kwestionował realizacji wodociągu na ww. działce na etapie postępowania zwykłego.

GINB zauważył także, że projekt zagospodarowania działki zakłada usytuowanie na działce nr ewid. (...) obręb (...) fragmentu mostu o konstrukcji stalowo-żelbetowej stanowiącego drogę łączącą projektowany budynek mieszkalny wielorodzinny z istniejącą drogą wewnętrzną. Analiza akt nie wykazała, by inwestor wnioskował o wydanie pozwolenia na budowę na ww. działce, jak również nie złożył oświadczenia o posiadanym prawie do dysponowania nieruchomością nr ewid. (...) obręb (...) na cele budowlane. Powyższe oznacza, że decyzja Starosty w części dotyczącej udzielenia pozwolenia na budowę na działce nr ewid. (...) obręb (...) została wydana z naruszeniem art. 32 ust. 4 pkt 2 w zw. z art. 33 ust. 2 pkt 2 Prawa budowlanego. W ocenie organu skutki tego uchybienia nie mogą być jednak uznane za niemożliwe do zaakceptowania. Jak wynika z treści księgi wieczystej nr (...) inwestor był uprawniony w dacie wydania kontrolowanej decyzji organu stopnia podstawowego i nadal jest uprawniony do dysponowania nieruchomością nr ewid. (...) obręb (...). W tej sytuacji, mimo że decyzja Starosty narusza art. 32 ust. 4 pkt 2 w zw. z art. 33 ust. 2 pkt 2 Prawa budowlanego w brzmieniu obowiązującym w dacie jej wydania, to jednak stwierdzone uchybienia nie noszą znamion rażącego naruszenia prawa w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.

Zdaniem GINB decyzja Starosty nie narusza rażąco ustaleń planu miejscowego w zakresie przeznaczenia terenu wykorzystanego pod inwestycję. Nie stwierdzono również rażącego naruszenia innych przepisów tego planu, w szczególności w zakresie: linii zabudowy, powierzchni zabudowy, powierzchni terenu biologicznie czynnego, wysokości budynków, zapewnienia miejsc postojowych dla samochodów osobowych czy obsługi komunikacyjnej.

Dalej organ zbadał kwestię, czy planowane przedsięwzięcie wymagało wcześniejszego uzyskania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach. Wskazał, że w przedmiotowym budynku mieszkalnym wielorodzinnym łączna powierzchnia użytkowa hal garażowych wraz z towarzyszącą infrastrukturą wyniesie 3.095,44 m². Dodatkowo uwzględnienie powierzchni przeznaczonej pod 24 miejsca postojowe zaprojektowane na terenie przyległym do budynku wielorodzinnego (na dziedzińcu) zwiększa wskazaną wyżej powierzchnię użytkową. Ponieważ parametry te przekraczają wartości wskazane w § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r., to inwestycja zalicza się do przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko. Okoliczność przekroczenia wartości granicznych kwalifikujących inwestycję do przedsięwzięć potencjalnie znacząco oddziałujących na środowisko nie budziła wątpliwości organu. Podzielił on argumentację Wojewody, że sposób liczenia powierzchni garaży, parkingów lub zespołów parkingów wynika wprost z § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. Prezentowane przez spółkę wyliczenie według sposobu „zliczania powierzchni użytkowej hali garażowej i miejsc postojowych” ocenił za niemające oparcia w zgromadzonym materiale dowodowym oraz sprzeczne z przepisami prawa. Tym samym, stosownie do art. 71 ust. 2 pkt 2 ustawy środowiskowej, inwestor wraz z wnioskiem o pozwolenie na budowę był zobowiązany przedłożyć decyzję o środowiskowych uwarunkowaniach przedsięwzięcia. Takiego dokumentu brak w aktach sprawy.

Reasumując, w ocenie GINB decyzja Starosty została wydana z rażącym naruszeniem art. 32 ust. 1 pkt 2 i art. 35 ust. 1 pkt 1 Prawa budowlanego w związku z art. 71 ust. 2 pkt 2 ustawy środowiskowej oraz § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r.

Zdaniem organu skutki wskazanego wyżej naruszenia są szczególnie poważne. GINB przypomniał, że sporna inwestycja zlokalizowana została na terenach o szczególnych wartościach przyrodniczych, na obszarze specjalnej ochrony ptaków (...), obszarze Natura 2000. Wyjaśnił, że wzmożony ruch samochodowy i generowane w ten sposób zanieczyszczenia mogą ewentualnie szkodliwie oddziaływać na środowisko. Okoliczność faktyczna związana ze stanem zaawansowania robót budowlanych pozostaje zaś bez wpływu na ocenę możliwości wyeliminowania decyzji po stwierdzeniu, że jest obciążona jedną z wad, o których mowa w art. 156 § 1 k.p.a. Odwołując się do art. 76 ust. 3 ustawy środowiskowej stwierdził, że to sam ustawodawca uznał wydanie pozwolenia na budowę bez wcześniejszego pozyskania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach za kwalifikujące to pozwolenie do stwierdzenia jego nieważności.

GINB odniósł się również do art. 37b Prawa budowlanego, który został dodany na podstawie art. 1 pkt 21 ustawy z 13 lutego 2020 r. o zmianie

ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 471; dalej: ustawa zmieniająca), która weszła w życie z dniem 19 września 2020 r. Zgodnie z art. 37b Prawa budowlanego nie stwierdza się nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę, jeżeli od dnia jej doręczenia lub ogłoszenia upłynęło 5 lat (ust. 1), a w przypadku, o którym mowa w ust. 1, przepis art. 158 § 2 k.p.a. stosuje się odpowiednio (ust. 2).

GINB wskazał, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Starosty zostało wszczęte przed 19 września 2020 r. Istotne jest zatem ustalenie, czy art. 37b Prawa budowlanego obowiązujący od 19 września 2020 r. będzie miał zastosowanie do spraw wszczętych przed tą datą. Zgodnie z art. 25 ustawy zmieniającej do spraw uregulowanych ustawą zmienianą w art. 1 (tj. ustawą – Prawo budowlane), wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, przepisy ustawy zmienianej w art. 1 stosuje się w brzmieniu dotychczasowym.

W ocenie GINB skoro niniejsza sprawa została wszczęta przed dniem 19 września 2020 r. i nie została jeszcze zakończona przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej, to zgodnie z przepisami przejściowymi należy stosować przepisy Prawa budowlanego w dotychczasowym brzmieniu, co wyklucza możliwość zastosowania art. 37b Prawa budowlanego. Organ odwoławczy nie podzielił zatem poglądu Wojewody, który jakkolwiek przesądził, że pozwolenie na budowę wydane dla przedmiotowej inwestycji rażąco narusza prawo, to wobec wskazań zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 maja 2015 r., P 46/13, i treści art. 37b ust. 1 Prawa budowlanego nie może być wyeliminowana z obrotu prawnego.

Dalej GINB odniósł się do pozostałych kwestii zawartych w odwołaniach.

Wskazał, że wbrew twierdzeniom RDOŚ sporna inwestycja – budynek mieszkalny wielorodzinny, budynek gospodarczy oraz infrastruktura techniczna – nie kwalifikuje się do przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko w myśl § 3 ust. 1 pkt 53 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. Organ odwoławczy w pełni podzielił argumentację organu wojewódzkiego, że zrealizowanie przez inwestora rozległego zaplecza budowy i tym samym zwiększenie powierzchni przekształconej na etapie realizacji inwestycji nie wywołuje skutku stwierdzenia nieważności decyzji udzielającej pozwolenia na budowę. Podnoszona kwestia zaplecza budowy jako dodatkowej powierzchni przekształconej nie podlega ocenie w ramach prowadzonego postępowania nieważnościowego. Kwestia zgodności wykonanych robót budowlanych z projektem należy zaś do właściwego inspektora nadzoru budowlanego.

GINB nie stwierdził, aby rozwiązania projektowe zatwierdzone kontrolowaną decyzją rażąco uchybiały przepisom rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych,

jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U. z 2015 r. poz. 1422 ze zm. – wg stanu prawnego na dzień wydania kontrolowanej decyzji; dalej: rozporządzenie z 2002 r.). W szczególności nie uchybiono rażąco § 12 ust. 1 pkt 1 i 2 (odległości budynków od granicy z sąsiednią działką budowlaną), § 13 (przesłanianie obiektów budowlanych), § 19 (odległość wydzielonych miejsc postojowych od okien pomieszczeń przeznaczonych na stały pobyt ludzi), § 23 (odległości miejsc na pojemniki i kontenery na odpady stałe od okien i drzwi pomieszczeń przeznaczonych na pobyt ludzi i granicy działki), § 57 (nasłonecznienie pomieszczeń przeznaczonych na pobyt ludzi) oraz § 60 ust. 2 (m.in. nasłonecznienie pokoi mieszkalnych), czy też § 271 i nast. (warunki ochrony przeciwpożarowej).

GINB wskazał, że inwestor, poza brakiem decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, uzyskał niezbędne, wymagane przez prawo opinie, uzgodnienia i pozwolenia. Przedmiotowa inwestycja zlokalizowana jest w granicach obszaru Natura 2000 (...), zatem inwestor uzyskał decyzję RDOŚ z 6 maja 2015 r., znak: (...), określającą warunki prowadzenia robót budowlanych polegających na budowie budynku wielorodzinnego i budynku gospodarczego wraz z elementami infrastruktury technicznej na działkach nr ewid. (...), (...), (...), (...) i (...) położonych w (...), gm. (...). Dodatkowo postanowieniem z 10 kwietnia 2015 r., znak: (...), RDOŚ uzgodnił pozytywnie warunki realizacji tego przedsięwzięcia.

Z analizy akt sprawy wynika również, że projekt budowlany został sporządzony przez osoby posiadające wymagane uprawnienia budowlane do projektowania w odpowiednich specjalnościach i zawiera oświadczenie, o którym mowa w art. 20 ust. 4 Prawa budowlanego. Ponadto projekt zagospodarowania terenu został zaopiniowany bez uwag przez rzeczoznawcę do spraw zabezpieczeń przeciwpożarowych.

GINB nie podzielił zarzutu Prokuratora, że projekt budowlany dwóch mostów, stanowiących drogę łączącą projektowany budynek mieszkalny wielorodzinny z istniejącą drogą wewnętrzną, nie został sporządzony przez osobę posiadającą stosowne uprawnienia budowlane, tj. w specjalności inżynierskiej mostowej. Organ ocenił, że obiekty mostowe zostały zaprojektowane przez K. M., którego zakres uprawnień budowlanych obejmuje również drogi i mosty (uwzględniając uzyskanie przez niego uprawnień budowlanych bez ograniczeń przed wyodrębnieniem w 2003 r. nowych specjalności: drogowej i mostowej).

Skargę na powyższą decyzję GINB wywiodła spółka, zarzucając naruszenie:

1. art. 8 § 1 k.p.a. w zw. z art. 10 § 1 k.p.a. przez ich niezastosowanie i niepoinformowanie skarżącej o zamiarze wydania decyzji w sprawie;

2. art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. oraz art. 158 § 1 k.p.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 76 ust. 3 ustawy środowiskowej przez ich błędne

zastosowanie i w konsekwencji wydanie rozstrzygnięcia merytorycznego w postaci stwierdzenia nieważności pozwolenia na budowę w sytuacji, kiedy stwierdzone przez GINB naruszenie prawa w zakresie nieuzyskania decyzji środowiskowej przed uzyskaniem pozwolenia na budowę – o ile do takiego naruszenia w ogóle doszło – nie ma charakteru rażącego;

3. naruszenie art. 37b ust. 1 Prawa budowlanego w zw. z art. 158 § 2 k.p.a. przez stwierdzenie nieważności pozwolenia na budowę z 20 maja 2015 r. po upływie 5 lat od daty doręczenia tej decyzji;

4. naruszenie art. 77 w zw. z art. 7 k.p.a. oraz art. 80 k.p.a. przez błędne ustalenia faktyczne, co miało istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy w zakresie przewidzianej w projekcie budowlanym powierzchni garaży, parkingów samochodowych i zespołów parkingów, jaka powinna zostać wzięta pod uwagę do obliczenia powierzchni „garaży, parkingów samochodowych lub zespołów parkingów, w tym na potrzeby planowanych, realizowanych lub zrealizowanych przedsięwzięć, o których mowa w pkt 50, 52-55 i 57, wraz z towarzyszącą im infrastrukturą”;

5. z ostrożności procesowej, niezależnie od powyższego, naruszenie art. 35 ust. 1 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego w zw. z § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. i w konsekwencji błędne zastosowanie art. 158 § 2 k.p.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. przejawiające się w przyjęciu, że powierzchnia garaży, parkingów samochodowych lub zespołów parkingów naziemnych i podziemnych zaprojektowanych w budynku objętym decyzją Starosty przekracza 0,2 ha, w związku z czym jako przedsięwzięcie mogące potencjalnie znacząco oddziaływać na środowisko wymagało ono przeprowadzenia oceny oddziaływania na środowisko i uzyskania decyzji środowiskowej.

Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania organowi wraz z zobowiązaniem go do wydania decyzji w określonym terminie i wskazaniem sposobu załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcia oraz o zasądzenie kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego w wysokości 6-krotności stawki przewidzianej przepisami prawa z uwagi na złożoność sprawy i nakład pracy.

W odpowiedzi na skargę GINB wniósł o jej oddalenie.

Tożsame stanowisko co organ wyraził Prokurator.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przywołanym na wstępie wyrokiem z 12 stycznia 2022 r. uchylił zarówno zaskarżoną decyzję, jak i decyzję organu pierwszej instancji, uznając, że doszło do mającego istotny wpływ na wynik sprawy naruszenia przepisów prawa materialnego i procesowego.

Sąd podzielił stanowisko organów, że projekt budowlany, oceniany w zakresie wynikającym z art. 35 ust. 1 pkt 1-4 Prawa budowlanego, był zgodny

z planem miejscowym, przepisami technicznymi, posiadał wymagane uzgodnienia i opinie, informację BIOZ, a także został sporządzony i sprawdzony przez osoby uprawnione. Stwierdził, że brak jest także innych wad kwalifikowanych określonych w art. 156 § 1 k.p.a.

Dalej Sąd zwrócił uwagę, że organy obu instancji, choć różnią się w ocenie skutku stwierdzonego naruszenia prawa w kontekście przesłanki czasu funkcjonowania w obrocie prawnym decyzji o pozwoleniu na budowę, to zgodnie uznają, że w sprawie rozpatrzonej przez Starostę doszło do rażącego naruszenia § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. w zw. z art. 32 ust. 1 pkt 1 i 2, art. 35 ust. 1 pkt 1 Prawa budowlanego i art. 71 ust. 1 ustawy środowiskowej. Sąd stanowiska tego nie podzielił/ uznając, że w sprawie w ogóle nie ma mowy o rażącym naruszeniu prawa w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. (brak ziszczenia się przesłanek taką ocenę warunkujących).

Sąd przywołał art. 32 ust. 1 pkt 1 i 2 Prawa budowlanego (w brzmieniu z daty orzekania Starosty), art. 71 ust. 2 ustawy środowiskowej i § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. (w brzmieniu z daty orzekania Starosty) do przedsięwzięć mogących potencjalnie znacząco oddziaływać na środowisko i wskazał, że zarówno Wojewoda, jak i GINB nie dostrzegli jakichkolwiek niejasności interpretacyjnych wskazanych przepisów. Przyjęli zgodnie (choć różniąc się w zakresie prezentowanych wyliczeń powierzchni zajętej pod „parkingi”), że przedmiotowe zamierzenie narusza powołany przepis rozporządzenia w sposób rażący, bowiem z jasno i jednoznacznie sformułowanego brzmienia tej normy wynika zarówno to, jakich powierzchni dotyczy obowiązek z § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. odnoszący się do rodzaju terenu zajętego przez garaże, parkingi samochodowe lub zespoły parkingów, jak też i to, w jaki sposób teren ten należy obliczać na etapie projektowania i weryfikacji inwestycji przez organ architektoniczno-budowlany. Tymczasem w ocenie Sądu takiej pewności w sprawie nie można nawet założyć, co jest wyłącznym efektem niedbałego działania prawodawcy, a nie strony bądź organu orzekającego w postępowaniu zwykłym.

Zdaniem Sądu organy prawidłowo przyjęły, że w analizowanym przepisie w zakresie pojęcia „garaże, parkingi samochodowe lub zespoły parkingów” ujęto również hale garażowe w budynku wielorodzinnym i tym samym nie podzielił stanowiska strony skarżącej co do skutków braku definicji „hali garażowej”. O ile więc pewność co do ujęcia „hali garażowej” w ramach definicji § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. nie może być kwestionowana, o tyle pozostałe zagadnienia istotne przy wykładni tego przepisu mają znaczenie w sprawie prowadzonej w nadzwyczajnym trybie stwierdzenia nieważności.

Zastrzeżenia Sądu budzi już końcowa część przepisu o treści „przy czym przez powierzchnię użytkową rozumie się sumę powierzchni zabudowy

i powierzchni zajętej przez pozostałe kondygnacje nadziemne i podziemne mierzone po obrysie zewnętrznym rzutu pionowego obiektu budowlanego”. Organy nadzorcze bezrefleksyjnie i wbrew zastrzeżeniom Spółki przyjęły, że wskazana definicja jest tak jasna i niewątpliwie chodzi w niej o rzut hali garażowej umożliwiającą przeliczenie wszystkich powierzchni poziomych przez nią zajmowanych, a ponadto zawsze o wszystkie powierzchnie wykorzystywane do szeroko rozumianego funkcjonowania owej hali na cele związane z użytkowaniem pojazdów. Sąd takiej pewności nie podzielił. Uznał, że nie jest tak oczywiste, że w zakres definicji „garaży, parkingów i zespołów parkingów” wchodzi wszystkie te powierzchnie, które są w jakikolwiek sposób związane z funkcją parkowania. Zwrócił uwagę na użyte w analizowanym przepisie § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. określenie „wraz z towarzyszącą im infrastrukturą”. Organy przyjęły – jako oczywiste, że w pojęciu „hali garażowej” mieści się nie tylko cała jej powierzchnia *stricte* garażowa (co wskazano niewątpliwie słusznie), ale także wszelkie elementy budynku takie jak pochylne komunikujące poszczególne kondygnacje hal przeznaczonych do parkowania pojazdów, podjazdy i dojazdy do tych hal, czy również inne, związane nawet pośrednio z parkowaniem powierzchnie, bliżej jednak w przepisie tym niesprecyzowane i niewyjaśnione. Zdaniem Sądu niniejsze postępowanie prowadzone jest w trybie nadzwyczajnym, a nie zwykłym, co determinuje możliwości głębszej analizy przepisu w kontekście konkretnych okoliczności sprawy. Na etapie postępowania nieważnościowego tylko jasne i klarowne brzmienie przepisu, nienasuujące jakichkolwiek wątpliwości, pozwala na przyjęcie zaistnienia wyraźnego przekroczenia normy prawnej. W niniejszej sprawie takiej pewności mieć nie można. Chodzi zwłaszcza o pojęcie „towarzyszącej im infrastruktury”, którą może być w szerokim znaczeniu zarówno wskazana platforma dojazdowa, ale również i infrastruktura odnosząca się np. do ochrony obiektu garażowego (budka strażnicza, automatyczne kolczatki ze szlabanami, itp.), a co nie wynika wprost z przepisu prawa i nie pozwala na uznanie tej normy za jasną i oczywistą. Sąd zwrócił uwagę, że owa oczywistość rozumienia definicji, na którą organy powołują się w tym postępowaniu w trybie nieważnościowym, wywodzona jest z konkretnych orzeczeń sądowych dokonujących wykładni prawa w kontekście analizy rozpatrywanego przypadku. Reasumując, w ocenie Sądu powyższa kwestia istotnie wpływa na ocenę braku zaistnienia przesłanki nieważności decyzji Starosty w postaci oczywistego naruszenia jasnego w swoim rozumieniu przepisu prawa.

Sąd podkreślił, że ewentualne dalej istniejące wątpliwości w tym zakresie ostatecznie rozwiewa analiza końcowej części § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a rozporządzenia z 2010 r., definiująca sposób zliczania powierzchni użytkowej. Zgodnie z tym przepisem przez powierzchnię taką należy rozumieć sumę powierzchni

zabudowy i powierzchni zajętej przez pozostałe kondygnacje nadziemne i podziemne mierzone po obrysie zewnętrznym rzutu pionowego obiektu budowlanego. W sprawie istnieje zatem rozbieżność co do sposobu liczenia powierzchni użytkowej garaży. Nie tylko istnieje więcej niż jedna metodologia liczenia powierzchni garaży, parkingów i zespołów parkingów, to dodatkowo w przepisie rozporządzenia wadliwie określono sposób prowadzenia tych wyliczeń.

Definicja z § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. jako sposób liczenia nakazuje przyjąć sumę powierzchni zabudowy i powierzchni zajętej przez pozostałe kondygnacje nadziemne i podziemne mierzone po obrysie zewnętrznym rzutu pionowego obiektu budowlanego. Sąd przyznał rację skarżącej, że organy tej kwestii nie rozważyły w wystarczający sposób, powołując się na jasność i precyzyjność przepisu. Zdaniem Sądu definicja ta, mająca przesądzać o istotnej kwestii ewentualnej konieczności uzyskania decyzji środowiskowej, jest z gruntu rzeczy wadliwa i wprowadza w błąd. Na podstawie powołanej definicji, trzymając się jej literalnego brzmienia, a nie takiego, które odwołuje się do szerszej wykładni, nie można w ogóle wyliczyć powierzchni garaży, parkingów samochodowych lub ich zespołów, ponieważ w projektowaniu prawodawca nakazuje, wbrew logice i wiedzy technicznej, uwzględnienie rzutu pionowego, co oznacza przekrój pionowy przez bryłę budynku, a nie widok płaszczyzny poziomej, obrazującej widziany z góry układ poszczególnych kondygnacji budynku i ich pomieszczeń. Okoliczność ta, zdaniem Sądu, istotnie wpływa na wynik sprawy, nie pozwalając na przyjęcie zaistnienia wady kwalifikowanej. W konsekwencji nie ma podstaw, aby nie uwzględnić stanowiska strony, wskazującego na istnienie ww. istotnych wątpliwości interpretacyjnych tak na etapie projektowania inwestycji, jak i wydawania pozwolenia na budowę, które nie mogą jej obciążać.

Spółka słusznie przy tym zwraca uwagę w skardze, że zmiana prawa w powyższym zakresie jednoznacznie potwierdziła istniejącą wcześniej rozbieżność. Sąd odwołał się w tej kwestii do oceny skutków regulacji sporządzonej do projektu rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko, które następnie weszło w życie jako rozporządzenie z 10 września 2019 r. o tej samej nazwie. Jasność projektowania miejsc parkingowych i ich obliczania na potrzeby oceny kwalifikacji przedsięwzięcia jako mogącego znacząco oddziaływać na środowisko została wyjaśniona dopiero w rozporządzeniu z 2019 r., które zastąpiło rozporządzenie z 2010 r.

W ocenie Sądu nie jest więc w tej sprawie możliwe stwierdzenie, że przepis którego naruszenie organy nadzorcze zarzucają skarżącej i Staroście, mógł w ogóle zostać naruszony – zwłaszcza w sposób kwalifikowany.

Sąd zwrócił ponadto uwagę, że za jasnością i klarownością przepisu (o konieczności sumowania powierzchni miejsc postojowych i całego układu

komunikacyjnego, w tym dróg dojazdowych i ramp) nie mogą przemawiać „ogólnodostępne materiały” informacyjne Generalnej Dyrekcji Ochrony Środowiska, bowiem nie stanowią one źródła powszechnie obowiązującego prawa. Kwestionowanie sposobu rozumienia normy prawnej wywodzonej z § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. mogło mieć miejsce w postępowaniu zwykłym, a nie nadzwyczajnym – nieważnościowym.

Zdaniem Sądu w sprawie nie zachodzi również inna, konieczna przesłanka, wymagana dla stwierdzenia nieważności decyzji Starosty, tj. przesłanka skutków społeczno-gospodarczych niemożliwych do zaakceptowania w państwie prawa. GINB, uznając, że doszło do rażących skutków społeczno-gospodarczych, połączył je przede wszystkim z położeniem inwestycji w granicach obszaru Natura 2000 (...). Sąd stanowiska organu nie podzielił.

Po pierwsze, z powołanego przez GINB przepisu art. 76 ust. 3 ustawy środowiskowej wynika kompetencja do zainicjowania postępowania nieważnościowego, a nie постаć wady kwalifikowanej, nakazującej stwierdzenie nieważności decyzji z mocy prawa. Nie ma żadnego automatyzmu pomiędzy uprawnieniem z art. 76 ust. 3 ww. ustawy a istnieniem wady kwalifikowanej decyzji administracyjnej, o której mowa w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.

Po drugie, Sąd nie podzielił sugestii organu, jakoby niemożliwe do zaakceptowania skutki społeczno-gospodarcze decyzji budowlanej wynikały z tego, że organ powiatowy oraz inwestor w sposób świadomy naruszyli przepisy obowiązującego prawa, nie uzyskując wcześniej decyzji środowiskowej dla tak dużego zamierzenia. Stawianie tego rodzaju zarzutu wymaga, aby okoliczności sprawy wprost wskazywały nie tylko na obejście prawa, ale i wolę takiego działania, a więc świadome zignorowanie obowiązku prawnego. Tymczasem inwestycja realizowana jest na terenie objętym planem miejscowym, dopuszczającym dokładnie taką zabudowę jak zaplanowana, zaś rozmiary obiektów budowlanych (nieco ponad 1 ha powierzchni zabudowy) nie przekraczają połowy wymiarów maksymalnych, określonych przez prawodawcę w § 3 ust. 1 pkt 53 lit. a/ tiret pierwsze rozporządzenia z 2010 r. określającego warunki uznania inwestycji za znacząco lub potencjalnie znacząco oddziałującą na środowisko.

Wbrew GINB należy stwierdzić, że istotny wpływ na brak skutków społeczno-gospodarczych uzasadniających stwierdzenie nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę ma również fakt wydania jej po uzyskaniu wymaganych opinii i uzgodnień, w tym dokonanych przez RDOŚ w Poznaniu decyzją z 6 maja 2015 r., znak: (...), i postanowieniem z 10 kwietnia 2015 r., znak: (...). Akty te nie zastępują decyzji środowiskowej, jednak ich wydanie wskazuje, że inwestycja była analizowana przez organy środowiskowe, w tym w zakresie jej planowanego skomunikowania i oddziaływania na chronioną obszar Natura 2000 awifaunę (ornitofaunę), co wprost zostało uwzględnione

w tych rozstrzygnięciach. Na tamtym etapie sprawy żadne krytyczne uwagi, zwłaszcza do podnoszonej obecnie kwestii skomunikowania inwestycji, nie zostały zgłoszone. Próba marginalizacji tych aktów na obecnym etapie sprawy, zwłaszcza z powołaniem się na procedurę wznowienia postępowania w przedmiocie decyzji RDOŚ z 6 maja 2015 r. (zakwestionowaną nieprawomocnie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie), jest nieuzasadniona.

Po trzecie, w dacie orzekania przez Starostę nie istniała żadna uzasadniona przesłanka nieważności określona w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. Sąd zwrócił uwagę, że wprawdzie stopień zaawansowania robót budowlanych sam w sobie nie jest negatywną przesłanką stwierdzenia nieważności decyzji wydanej z rażącem naruszeniem prawa, to jednak kwestia ta ma istotny wpływ na ocenę skutków społeczno-gospodarczych decyzji. Niezależnie od oceny prawnej co do braku pierwszych dwóch przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji, w sprawie występują bardzo dotkliwe skutki ekonomiczne, warunkowane zarówno poniesionymi dotychczas przez inwestora w zaufaniu do organu administracji architektoniczno-budowlanej nakładami na realizację inwestycji, jak również niewspółmiernością wskazywanego przez organy uchybienia przepisom prawa środowiskowego, w odniesieniu do charakteru inwestycji (nie jest to jakakolwiek zabudowa produkcyjna, czy przemysłowa). Sąd uznał zatem, że w sprawie nie ma takich skutków społeczno-gospodarczych, które wobec należytego wagi interesu inwestora i interesu publicznego i nawet w sytuacji istnienia uchybienia w postaci nieuzyskania decyzji środowiskowej w celu budowy hal garażowych wewnątrz budynku głównego, nakazywałyby obecnie stwierdzenie nieważności decyzji Starosty. Podkreślił przy tym, że nie chodzi tu wyłącznie o skutki indywidualne (ekonomiczne), jakie unieważnienie decyzji pociągałoby za sobą dla inwestora, ale o szersze skutki społeczne, wynikające z zasady pewności obrotu i jego bezpieczeństwa.

Sąd uwypuklił, że ocena skutków społecznych danej decyzji nie może być analizowana przez pryzmat społecznych kontrowersji związanych z daną inwestycją, doniesień prasowych czy odbioru i nastawienia opinii publicznej do osoby inwestora i podejmowanych przez niego działań. Skutki te należy oceniać przez pryzmat poziomu naruszenia prawa stanowionego, którego tworzenie jest kompetencją prawodawcy generalnego, jak i lokalnego. Ten ostatni natomiast przewidział w akcie prawa miejscowego możliwość zlokalizowania na omawianym terenie dokładnie takiej inwestycji jak zatwierdzona decyzją Starosty. Tym samym żadnego prawnego znaczenia dla oceny wystąpienia skutku społeczno-gospodarczego uzasadniającego unieważnienie decyzji nie ma podniesiona przez GINB kwestia społecznych kontrowersji związanych z funkcjonowaniem inwestycji, uzasadniająca surową reglamentację niektórych przedsięwzięć i takie samo podejście do nich.

W ocenie Sądu jakkolwiek w sprawie brak jest w ogóle kwalifikowanej wady nieważności w postaci rażącego naruszenia prawa, to doszło w niej również do przedawnienia możliwości stwierdzenia nieważności decyzji Starosty, co słusznie dostrzegł Wojewoda, zaś wadliwie ocenił GINB.

Sąd przywołał przepisy art. 37b ust. 1 i 2 Prawa budowlanego, który został wprowadzony do systemu prawnego od 19 września 2020 r., oraz art. 25 ustawy zmieniającej. Stwierdził, że niewątpliwie postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Starosty z 20 maja 2015 r. zostało wszczęte przed 19 września 2020 r. Uzasadnia to, zdaniem GINB, tezę, że nie stosuje się do tej sprawy art. 37b Prawa budowlanego obowiązującego dopiero od 19 września 2020 r., gdyż sprawa w szerszym aspekcie ma charakter budowlany i przepis przejściowy nakazuje nie stosować jej do spraw już wszczętych. W ocenie Sądu art. 37b Prawa budowlanego ma niewątpliwie zastosowanie do decyzji budowlanych wydanych po 19 września 2020 r. Ma jednak również zastosowanie do decyzji tego rodzaju wydanych przed wejściem w życie ustawy zmieniającej i to zarówno wówczas, gdy względem nich nie toczy się jeszcze nadzwyczajne postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nieważności, jak również, gdy postępowanie takie zostało już wszczęte przed 19 września 2020 r. Błędne jest zatem stanowisko GINB o braku możliwości zastosowania art. 37b Prawa budowlanego w niniejszej sprawie.

W ocenie Sądu art. 25 ustawy zmieniającej wprost i jednoznacznie odnosi się wyłącznie do spraw regulowanych Prawem budowlanym, a więc m.in. spraw o zatwierdzenie projektu budowlanego i wydanie pozwolenia na budowę, ale już nie o stwierdzenie nieważności decyzji w takiej sprawie wydanej. Postępowanie nieważnościowe, jakkolwiek związane z meritem sprawy dotyczącej pozwolenia na budowę, jest jednak uregulowane w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego, a nie w Prawie budowlanym. Przepis przejściowy nie może być zatem rozumiany jako odnoszący się również do postępowań o stwierdzenie nieważności. Podkreślił, że przy wykładni tego przepisu należy uwzględnić również gwarancyjną rolę przepisów przejściowych formułowanych w ustawach budowlanych w celu ustabilizowania sytuacji prawnej uczestników obrotu budowlanego.

Sąd podkreślił także, że przed 19 września 2020 r. Prawo budowlane nie regulowało jakichkolwiek procedur odnoszących się do stwierdzenia nieważności pozwolenia na budowę. Dopiero wprowadzony art. 37b ust. 1 i 2 tej ustawy doprowadził do częściowego uregulowania tej kwestii w ustawie budowlanej, pozostawiając nadal samo postępowanie nieważnościowe ramom procedur przewidzianych Kodeksem postępowania administracyjnego.

Dodatковым argumentem przemawiającym za takim właśnie rozumieniem art. 37b Prawa budowlanego w relacji do art. 25 ustawy zmieniającej i postępowania nieważnościowe jest także treść art. 28 ustawy zmieniającej.

Reasumując, za – co do zasady – prawidłowe Sąd uznał te zarzuty skargi, w których skarżąca generalnie zasadnie zwraca uwagę na nieziszczenie się przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji, a ponadto na zaistniały stan przedawnienia możliwości jej unieważnienia.

Za niezasadny natomiast Sąd uznał zarzut nr 1 skargi. Zdaniem Sądu wprawdzie wysłanie przez GINB zawiadomienia o przedłużeniu terminu do określonej daty i niemal jednoczesne wydanie decyzji kończącej postępowanie musi być widziane jako działanie co najmniej niekonsekwentne, to nie przełożyło się ono jednak na pozbawienie strony prawa do argumentowania i dowodzenia swoich racji. Wszystkie okoliczności i wyjaśnienia spółka mogła składać – i składała przed organem odwoławczym już od chwili wniesienia odwołania, a z prawa tego korzystała aktywnie. Dodatkowo okoliczności, które spółka uznaje za kluczowe dla rozstrzygnięcia i które miałyby zostać wykazane za pomocą zeznań świadków i samej skarżącej, nie są w ocenie Sądu kluczowymi w tej sprawie. Istotne prawnie w sposób decydujący dla treści wyroku jest bowiem to, że nie zostały spełnione przesłanki ustawowe z art. 156 § 1 k.p.a. dla stwierdzenia nieważności decyzji.

Z tych przyczyn Sąd orzekł na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w zw. z art. 37b ust. 1 Prawa budowlanego, art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. oraz § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. Sąd nie stwierdził podstaw uzasadniających stwierdzenie nieważności decyzji Starosty.

Skargi kasacyjne od powyższego wyroku wniosły następujące strony postępowania: Główny Inspektor Nadzoru Budowlanego, Prokurator Okręgowy w Poznaniu oraz Regionalny Dyrektor Ochrony Środowiska w Poznaniu. We wszystkich skargach kasacyjnych zaskarżono wyrok w całości oraz zrzeczono się rozprawy.

W skardze kasacyjnej GINB zarzucił Sądowi pierwszej instancji:

I. mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 32 ust. 1 pkt 2 i art. 35 ust. 1 pkt 1 Prawa budowlanego w zw. z art. 71 ust. 2 pkt 2 ustawy środowiskowej oraz § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. poprzez błędne uznanie, że organ niewłaściwie stwierdził, że doszło do rażącego naruszenia przepisów Prawa budowlanego, ustawy środowiskowej oraz wskazanego rozporządzenia, podczas gdy GINB prawidłowo ocenił przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji, wskazując na rażące naruszenie prawa oraz wyczerpująco uzasadnił stanowisko w sprawie;

II. naruszenie prawa materialnego, tj. art. 37b ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.; dalej: Prawo budowlane

znowelizowane) w zw. z art. 25 zmieniającej w zw. z art. 158 § 2 k.p.a. poprzez błędne przyjęcie, że w niniejszej sprawie zgodnie z art. 37b ust. 1 Prawa budowlanego znowelizowanego nie stwierdza się nieważności decyzji, jeżeli od jej doręczenia lub ogłoszenia minęło 5 lat, podczas gdy z przepisu intertemporalnego art. 25 ust. 1 ustawy zmieniającej wynika, że przepis art. 37b Prawa budowlanego znowelizowanego ma zastosowanie jedynie do spraw wszczętych po jego wejściu w życie, tj. po 19 września 2020 r., co prawidłowo wskazał organ w uchylonej decyzji.

Wskazując na powyższe GINB wniósł o:

1. uwzględnienie skargi kasacyjnej oraz na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i oddalenie skargi,

2. ewentualnie o uwzględnienie skargi kasacyjnej oraz na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie,

3. zasądzenie na rzecz skarżącego kasacyjnie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, wg norm przepisanych.

W swojej skardze kasacyjnej Prokurator, na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a., zarzucił Sądowi pierwszej instancji naruszenie następujących przepisów prawa materialnego:

1. art. 37b Prawa budowlanego znowelizowanego w zw. z art. 25 ustawy zmieniającej przez błędną wykładnię tych przepisów i przyjęcie, że przepis intertemporalny wyrażony w art. 25 ustawy zmieniającej, nakazujący do spraw uregulowanych ustawą – Prawo budowlane, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie przedmiotowej ustawy, stosowanie przepisów ustawy – Prawo budowlane w brzmieniu dotychczasowym, nie dotyczy postępowań o stwierdzenie nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie przepisu art. 37b Prawa budowlanego znowelizowanego, tj. przed dniem 19 września 2020 r. i błędne uznanie, że przepis art. 37b ww. ustawy, wyłączający możliwość stwierdzenia nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę, jeśli od jej doręczenia lub ogłoszenia upłynęło 5 lat, ma zastosowanie do spraw w przedmiocie stwierdzenia nieważności – wszczętych przed 19 września 2020 r.;

2. art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 35 ust. 1 pkt 1 i art. 35 ust. 3 Prawa budowlanego w zw. z art. 71 ust. 2 pkt 2 i art. 72 ust. 1 pkt 1 ustawy środowiskowej oraz w związku z § 3 pkt 56 rozporządzenia z 2010 r. poprzez niewłaściwe ich zastosowanie, polegające na uznaniu, że przepis § 3 pkt 56 ww. rozporządzenia nie jest przepisem jasnym i budzi wątpliwości interpretacyjne, co powoduje, że nie może on być naruszony w sposób rażący – w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. – i tym samym nie jest możliwe stwierdzenie nieważności decyzji o pozwoleniu

na budowę wydanej bez uzyskania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, wymaganej przepisami ustawy środowiskowej, w odniesieniu do inwestycji zawierających elementy określone w § 3 pkt 56 rozporządzenia z 2010 r., gdy tymczasem przepis ten jest jasny, jego treść nie budziła wątpliwości interpretacyjnych w orzecznictwie organów administracji publicznej i sądów administracyjnych, a jego wykładnia nie nastęrcza żadnych problemów – zatem przepis ten może zostać naruszony w sposób rażący, co w niniejszej sprawie nastąpiło;

3. art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i błędne przyjęcie, że w sprawie nie wystąpiły skutki społeczno-gospodarcze przemawiające za stwierdzeniem nieważności decyzji Starosty, podczas gdy jej skutki społeczno-gospodarcze, zwłaszcza w zakresie ingerencji w środowisko naturalne, są niemożliwe do zaakceptowania w państwie prawa i wymagają wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego;

4. art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 32 ust. 4 pkt 2, art. 33 ust. 2 pkt 2 i w zw. z art. 3 pkt 11 Prawa budowlanego poprzez niewłaściwe ich zastosowanie i błędne przyjęcie, że niezłożenie przez inwestora oświadczenia o posiadaniu prawa do dysponowania nieruchomością na cele budowlane w zakresie działki o nr ewid. (...), na której częściowo zaplanowano inwestycję, oraz niezwyfikowanie przez organ architektoniczno-budowlany faktu, że inwestor takim prawem w rzeczywistości nie dysponował, nie stanowi o tym, że decyzja Starosty została wydana z rażącym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a., gdy tymczasem wada ta powoduje konieczność stwierdzenia nieważności przedmiotowej decyzji;

5. art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 35 ust. 1 pkt 1 Prawa budowlanego poprzez niewłaściwe ich zastosowanie i błędne przyjęcie, że decyzja Starosty nie narusza postanowień miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla terenu działek o nr ewid. (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), położonych w miejscowości (...), gmina (...), uchwalonego przez Radę Miejską w (...) uchwałą z (...), nr (...), podczas gdy stwierdzone niezgodności w tym zakresie są na tyle istotne, że świadczą o rażącym naruszeniu prawa, czego skutkiem powinno być stwierdzenie nieważności decyzji, i tak niezgodność występuje w zakresie:

– § 14 pkt 1 lit. f/ tiret pierwsze planu miejscowego, bowiem planowana wysokość dominanty wynosi 75,81 m zamiast dopuszczalnych 70 m,

– § 14 pkt 3 planu miejscowego poprzez zaprojektowanie dojazdu nie przez teren już istniejących lub też projektowanych dróg wewnętrznych i ciągów pieszo-jezdnych,

– § 11 pkt 2 planu miejscowego poprzez zaprojektowanie mostu na obszarze oznaczonym w planie jako 1 KDw, na którym dopuszczono jedynie lokalizację drogi wewnętrznej;

6. art. 156 § pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 35 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 15a ust. 6 i ust. 10 Prawa budowlanego i w zw. z § 13 ust. 1 pkt 1 oraz § 13 ust. 4 pkt 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 11 września 2014 r. w sprawie samodzielnych funkcji technicznych w budownictwie (Dz.U. z 2014 r. poz. 1278 ze zm.) przez niewłaściwe ich zastosowanie i błędne uznanie, że projekt mostów został sporządzony przez osobę posiadającą stosowne uprawnienia budowlane, gdy tymczasem projektant mgr inż. A. T. nie posiadał uprawnień budowlanych w specjalności inżynierskiej mostowej, co stanowi rażące naruszenie prawa.

W oparciu o powyższe Prokurator wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i – wobec dostatecznego wyjaśnienia istoty sprawy – o rozpoznanie skargi i jej oddalenie.

W skardze kasacyjnej RDOŚ zarzucił Sądowi pierwszej instancji:

1. na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. – naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, tj. naruszenie przepisów art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a oraz art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z § 3 ust. 1 pkt 53 lit. a/ tiret pierwsze rozporządzenia z 2010 r. poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie tych przepisów wyrażające się w uznaniu, że planowana inwestycja, tj. budynek mieszkalny wielorodzinny i budynek gospodarczy wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną nie mogą zostać zakwalifikowane do przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko w rozumieniu § 3 ust. 1 pkt 53 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. oraz że realizacja inwestycji wraz z rozległym zapleczem budowy, zwiększająca czasowo powierzchnię terenu przekształconego, nie podlega ocenie w ramach postępowania nieważnościowego, a w konsekwencji uznanie, że decyzja Starosty nie została wydana z rażącym naruszeniem prawa, czym jednocześnie Sąd naruszył art. 35 ust. 1 pkt 1 i 2 Prawa budowlanego, art. 71 ust. 2 oraz art. 76 ust. 3 ustawy środowiskowej;

2. na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a – naruszenie przepisów postępowania, których uchybienie miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 37b Prawa budowlanego znowelizowanego poprzez uznanie, że nie można stwierdzić nieważności decyzji Starosty po upływie 5 lat od daty doręczenia decyzji, co miało decydujący wpływ na wynik sprawy.

W oparciu o powyższe RDOŚ wniósł o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi z korektą uzasadnienia decyzji organu drugiej instancji, że decyzja Starosty jest dotknięta wadą nieważności, o której mowa w art. 156 § 1 ust. 2 k.p.a. z związku z rażącym naruszeniem art. 71 ust. 2 oraz art. 76 ust. 3 ustawy środowiskowej oraz § 3 ust. 1 pkt 53 lit. a/ tiret pierwsze rozporządzenia z 2010 r.,

– ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie,

– zasądzenie na rzecz skarżącego kasacyjnie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, wg norm przepisanych.

Spółka, pismami z 11 kwietnia 2022 r., 19 kwietnia 2022 r. i 30 maja 2022 r. złożyła odpowiedzi na każdą z wniesionych skarg kasacyjnych, każdorazowo domagając się:

1. oddalenia skargi kasacyjnej,

2. zasądzenia od strony wnoszącej skargę kasacyjną na rzecz skarżącego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego w wysokości 6-krotności stawki minimalnej przewidzianej przepisami prawa, tj. w wysokości 1440 zł;

3. rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W pismach tych spółka w pełni podzieliła argumentację Sądu pierwszej instancji dotyczącą oceny, w jakich przypadkach mamy do czynienia z rażącym naruszeniem prawa. Podniosła, że zaskarżone orzeczenie jest korzystne dla spółki (nie tylko co do treści rozstrzygnięcia, ale także w warstwie uzasadnienia), toteż Naczelny Sąd Administracyjny przy rozpoznawaniu skarg kasacyjnych powinien mieć w szczególności na względzie gwarancje procesowe wynikające z przepisu art. 134 § 2 w zw. z art. 193 p.p.s.a. Spółka w całości podtrzymała swoje stanowisko zaprezentowane w postępowaniu co do wykładni przepisu art. 37b Prawa budowlanego znowelizowanego i jego zastosowania w niniejszej sprawie.

Dodatkowo, do odpowiedzi na skargę kasacyjną Prokuratora spółka dołączyła:

– opinię prawną z 30 września 2021 r. dotyczącą kwestii, czy § 3 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r. jest jasny i niebudzący wątpliwości (załącznik nr 1),

– opinię prawną z 26 stycznia 2022 r. dotyczącą kwestii, jak należy interpretować art. 37b ust. 1 Prawa budowlanego znowelizowanego w zw. z art. 25 ustawy zmieniającej oraz w zw. z art. 158 § 2 k.p.a. (załącznik nr 2).

W piśmie procesowym z 28 listopada 2023 r. spółka przedstawiła swoje stanowisko odnośnie do kwestii rażącego naruszenia prawa w związku z oceną konieczności stosowania w sprawie przepisu § 3 ust. 1 pkt 56 lit. a/ rozporządzenia z 2010 r.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Jak stanowi art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach

skargi kasacyjnej, biorąc z urzędu pod uwagę jedynie nieważność postępowania. Jeżeli w sprawie nie wystąpiły przesłanki nieważności postępowania wymienione w art. 183 § 2 powołanej ustawy, a taka sytuacja ma miejsce w przedmiotowej sprawie, to Sąd rozpoznający sprawę związany jest granicami kasacji.

Rozpoznając w powyższych granicach wniesione skargi kasacyjne, należało uznać, że nie zawierają one usprawiedliwionych podstaw.

Analiza zarzutów skarg kasacyjnych i ich uzasadnień prowadzi do wniosku, że koncentrują się one wokół dwóch kwestii. Pierwsza sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy kontrolowana w postępowaniu nieważnościowym decyzja Starosty O. z 20 maja 2015 r. dotknięta jest wadą nieważności określoną w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. Druga grupa zarzutów jest związana z wykładnią art. 25 ustawy zmieniającej i w konsekwencji zastosowania w niniejszej sprawie art. 37b ust. 1 i 2 znowelizowanego Prawa budowlanego.

W pierwszej kolejności wypada ocenić te zarzuty skarg kasacyjnych, które odnoszą się do nieprawidłowego – w ocenie skarżących kasacyjnie – niezastosowania art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. Dopiero bowiem po stwierdzeniu przez organ administracji, że decyzja rażąco narusza prawo, niezbędne jest rozważenie, czy upływ czasu uniemożliwił wyeliminowanie jej z obrotu prawnego przez stwierdzenie nieważności czy też właściwym jest wydanie decyzji w oparciu o art. 158 § 2 k.p.a. w zw. z art. 37b ust. 1 i 2 Prawa budowlanego.

Odniesienie się do zarzutów skarg kasacyjnych dotyczących ww. kwestii wymaga przypomnienia – za Sądem pierwszej instancji – i ze wszech miar podkreślenia, że kontrolowana w niniejszej sprawie decyzja GINB została wydana w jednym z nadzwyczajnych postępowań – postępowaniu nieważnościowym.

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest od wielu lat jednolity pogląd, że o rażącym naruszeniu prawa można mówić jedynie wówczas, gdy spełnione są kumulatywnie 3 przesłanki: po pierwsze, naruszenie prawa ma charakter oczywisty, widoczny „na pierwszy rzut oka”; po drugie, przepis, który został ewentualnie naruszony, jest jasny w swej treści, dla jego interpretacji nie jest wymagana skomplikowana wykładnia; i wreszcie po trzecie, za stwierdzeniem nieważności przemawiają racje społeczne, to jest skutki społeczno-gospodarcze naruszenia prawa są tego rodzaju, że nie można ich zaakceptować w państwie prawa.

Uwzględniając powyższe, należy wskazać, że skarżący kasacyjnie nietrafnie wskazali, że Sąd pierwszej instancji wadliwie uznał, że decyzja Starosty nie jest dotknięta wadą nieważności w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.

Skarżący kasacyjnie upatrują w wydanej przez Starostę decyzji kwalifikowanej wady prawnej w braku uprzedniego wydania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach. Ta ostatnia decyzja była niezbędna, w ich ocenie, z uwagi

na: po pierwsze – powierzchnię zajęta pod garaże, parkingi i inne formy miejsc parkingowych (powyżej 2000 m²); po drugie – powierzchnię zajęta pod inwestycję w ogólności (powyżej 2 ha – zarzut zawarty w skardze kasacyjnej RDOŚ).

Pierwsza kwestia wymagała dokonania wykładni § 3 pkt 56 rozporządzenia w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko (w brzmieniu obowiązującym w dacie wydawania decyzji Starosty), zgodnie z którym do przedsięwzięć mogących potencjalnie znacząco oddziaływać na środowisko zalicza się garaże, parkingi samochodowe lub zespoły parkingów, w tym na potrzeby planowanych, realizowanych lub zrealizowanych przedsięwzięć, o których mowa w pkt 50, 52-55 i 57, wraz z towarzyszącą im infrastrukturą, o powierzchni użytkowej nie mniejszej niż: 0,2 ha na obszarach objętych formami ochrony przyrody, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 1-5, 8 i 9 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody, lub w otulinach form ochrony przyrody, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 tej ustawy, przy czym przez powierzchnię użytkową rozumie się sumę powierzchni zabudowy i powierzchni zajętej przez pozostałe kondygnacje nadziemne i podziemne mierzone po obrysie zewnętrznym rzutu pionowego obiektu budowlanego. Słusznie Sąd pierwszej instancji wskazał, że ww. przepis nie jest jasny w swej treści, przede wszystkim w części dotyczącej definicji „powierzchni użytkowej”, zawartej w art. 56a § 3 rozporządzenia, to jest że budzi wątpliwości interpretacyjne, a to z kolei powoduje, że jego ewentualne naruszenie nie mogło mieć charakteru rażącego.

Trzeba zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że ustawodawca w tym przepisie nałożył obowiązek uzyskania decyzji środowiskowej dla przedsięwzięć polegających na budowie m.in. garaży i miejsc parkingowych, jeżeli inwestycja ta obejmowała, co najmniej 0,2 ha, z tym że do powierzchni zajętej pod budowę tych miejsc należało doliczyć jeszcze towarzyszącą tym parkingom infrastrukturę. Jednocześnie ani ww. rozporządzenie, ani ustawa środowiskowa nie definiują pojęcia „infrastruktury”, zwłaszcza infrastruktury parkingu. Słusznie zatem Sąd pierwszej instancji wskazał na mogące się nasuwać wątpliwości odnośnie do tego, jakie elementy należy do niej zaliczyć.

Dalej – definicja powierzchni użytkowej nie jest na tyle jasno brzmiąca, aby można było ponad wszelką wątpliwość stwierdzić, jaką powierzchnię (w jaki sposób obliczoną) należy uwzględnić jako tę, która obliuguje do uzyskania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach. Słusznie bowiem Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę, że zgodnie z treścią tej definicji sumę powierzchni należy mierzyć po obrysie zewnętrznym „rzutu pionowego” obiektu budowlanego. Niezależnie od wątpliwości co do możliwości technicznych dokładnego zmierzenia powierzchni użytkowej według tak ustalonego sposobu pomiaru (stopień dokładności może mieć kluczowe znaczenie w danych okolicznościach

sprawy), to należy zauważyć, że już same organy administracji wskazują na różnice w powierzchni użytkowej mierzonej – jak twierdzi organ – według podanej definicji. Nie można zgodzić się z organem, że okoliczność ta pozostaje bez znaczenia z uwagi na to, że niezależnie od sposobu pomiarów powierzchnia użytkowa parkingów i garaży przekracza 2000 m². Definicje prawne powinny być tak sformułowane, aby ich odczytanie, niezależnie od sposobu wykładni, prowadziło do tego samego rezultatu, to jest jego rozumienia i intencji ustawodawcy. Skoro dokonując pomiarów wg ww. przepisu, organy uzyskały odmienne dane i nie było to związane z błędem w pomiarach, to z pewnością nie można mówić o jasno brzmiącym przepisie prawa.

I wreszcie prawidłowo Sąd pierwszej instancji zauważył, że wątpliwości prawne co do ww. pojęcia miał również sam ustawodawca, który w uzasadnieniu projektu do rozporządzenia z dnia 10 września 2019 r., które zastąpiło rozporządzenie z dnia 9 listopada 2010 r., wskazał, że zaproponowane zmiany tego przepisu (w stosunku do rozporządzenia z 2010 r.) mają na celu doprecyzowanie m.in. pojęcia powierzchni użytkowej garaży i parkingów oraz usunięcie wątpliwości prawnych. Modyfikacja polegała m.in. na usunięciu z definicji powierzchni użytkowej sformułowania „rzut pionowy” i wprowadzeniu „rzutu poziomy”, przy czym podkreślono, że dzięki tej zmianie użyte określenia będą zbieżne z tymi, które są stosowane przez projektantów.

Konkludując, nietrafne są zarzuty zawarte w skargach kasacyjnych Prokuratora oraz GINB i RDOŚ dotyczące naruszenia art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 71 ust. 2 pkt 2 i art. 72 ust. 1 pkt 12 ustawy środowiskowej w zw. z § 3 pkt 56a rozporządzenia z 2010 r. Jedynie na marginesie należy podkreślić, że art. 156 § 1 k.p.a. ma charakter materialnoprawny, a zatem również wadliwie GINB wskazał na naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. (zamiast art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a.), wiążąc go z ostatnim z przywołanych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Ta wada konstrukcyjna skargi kasacyjnej nie miała jednak wpływu na ocenę merytoryczną omawianej kwestii.

Dalej nietrafnie także RDOŚ wskazał, że zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 35 ust. 1 pkt 1 i 2 Prawa budowlanego, art. 71 ust. 2 oraz 76 ust. 3 ustawy środowiskowej w zakresie, w jakim naruszenia tego ostatniego przepisu upatruje w błędnym przyjęciu, że realizacja inwestycji wraz z rozległym zapleczem budowy zwiększającym czasowo powierzchnię nie podlega ocenie w ramach postępowania nieważnościowego.

Ta ostatnia kwestia była przedmiotem oceny zarówno organów administracji obu instancji, jak i Sądu pierwszej instancji i należy w pełni podzielić ustalenia i argumentację zawartą w uzasadnieniach rozstrzygnięć w tym zakresie. Nie jest kwestionowane w niniejszej sprawie, że powierzchnia

zabudowy przedmiotowego budynku wielorodzinnego oraz budynku gospodarczego nie przekracza 2 ha, czyli powierzchni, która kwalifikowałaby inwestycję do przedsięwzięć mogących potencjalnie znacząco oddziaływać na środowisko. Należy jeszcze raz podkreślić, że w niniejszej sprawie weryfikacji podlega decyzja i zatwierdzona nią dokumentacja projektowa według stanu faktycznego i prawnego obowiązującego w dniu wydania decyzji przez Starostę. Bez znaczenia zatem pozostaje dla oceny legalności decyzji tego organu to, czy – i jeśli tak, to w jakim zakresie – inwestor podczas realizacji inwestycji naruszył warunki pozwolenia na budowę. Jedyne na marginesie należy wskazać, że ta kwestia była już przedmiotem oceny organów i sądów administracyjnych obu instancji w odrębnym postępowaniu (dotyczącym wznowienia postępowania w sprawie decyzji ostatecznej RDOŚ z 6 maja 2015 r. ustalającej warunki prowadzenia robót na terenach cennych przyrodniczo dla przedmiotowego przedsięwzięcia). Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 marca 2024 r., III OSK 3411/21, wskazał: „Należy odróżnić płaszczyznę wykonywania decyzji, czy też szerzej realizacji danego przedsięwzięcia w oparciu o daną decyzję od tego, co było przesłanką wydania decyzji. Niewłaściwa realizacja inwestycji przez skarżącego nie świadczy o tym, że sama decyzja była dotknięta wadą. Dopiero na skutek realizacji inwestycji organ stwierdził, że powierzchnia przekształcona jest większa niż 2 ha”. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę stanowisko to w pełni podziela.

Należy także podkreślić, że wbrew stanowisku RDOŚ, zawartym w skardze kasacyjnej, art. 35 ust. 1 Prawa budowlanego (skarga kasacyjna nie wskazuje na rażące naruszenie innego przepisu tej ustawy) nie nakazuje inwestorowi określania „terenu budowy”. Definicja tego ostatniego pojęcia została zawarta w art. 3 pkt 10 ustawy i określona jako przestrzeń, w której prowadzone są roboty budowlane wraz z przestrzenią zajmowaną przez urządzenia zaplecza budowy. Pojęcie „teren budowy” należy zatem odróżnić od pojęcia „działka” lub „teren”, którym posługuje się art. 34 ust. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, to jest teren objęty projektem zagospodarowania działki. Ani jednak art. 35, ani przepisy art. 32–34 Prawa budowlanego nie nakładają na inwestora obowiązku wskazywania także zaplecza budowy jako tej przestrzeni, na której nie będą prowadzone roboty budowlane lub będą prowadzone jedynie te, które nie wymagają pozwolenia na budowę ani zgłoszenia, a która to przestrzeń jest związana tylko z zajmowaniem terenu pod urządzenia zaplecza budowy.

W tej sytuacji również w tym zakresie zarzut RDOŚ nie zasługiwał na uwzględnienie.

Prawidłowo także Sąd pierwszej instancji wskazał, że nawet jeśliby przyjąć, że przedmiotowa inwestycja wymagała uprzednio wydanej decyzji środowiskowej na podstawie art. 71 ust. 2 pkt 2 i art. 72 ust. 1 pkt 1 ustawy

środowiskowej, to i tak brak takiej decyzji nie skutkuje automatycznie stwierdzeniem, że decyzja o pozwoleniu na budowę dotknięta jest wadą nieważności. Takiego skutku nie można także wyinterpretować z art. 76 ust. 3 ustawy środowiskowej, zgodnie z którym w przypadku stwierdzenia, że decyzja, o której mowa w art. 72 ust. 1, została wydana bez uzyskania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, jeżeli taka decyzja była wymagana, właściwy regionalny dyrektor ochrony środowiska kieruje wnioskiem o stwierdzenie nieważności tej decyzji. Ustawodawca nie wskazał bowiem, że decyzja o pozwoleniu na budowę wydana bez uzyskania decyzji środowiskowej dotknięta jest wadą nieważności (na wzór art. 11 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, który został uchylony z dniem 15 listopada 2008 r., to jest z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku), ale daje uprawnienie innemu organowi (Regionalnemu Dyrektorowi Ochrony Środowiska) do zainicjowania postępowania nadzwyczajnego. Oceniając zatem trzecią z przesłanek, która musi zaistnieć dla stwierdzenia rażącego naruszenia przepisu, czyli skutki społeczno-gospodarcze potencjalnego naruszenia prawa, należy zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że wbrew zarzutom skarg kasacyjnych takie w niniejszej sprawie nie wystąpiły w stopniu uzasadniającym wyeliminowanie ostatecznej decyzji z obrotu prawnego. W tym miejscu należy jednak podkreślić, że na taką ocenę nie ma żadnego wpływu stopień zaawansowania robót budowlanych i przekonanie, że stwierdzenie nieważności naruszy interes inwestora – zwłaszcza ekonomiczny, gdyż nie ulega najmniejszym wątpliwościom, że realizacja inwestycji związana była z dużymi nakładami finansowymi.

Oceniając zaskarżoną decyzję przez pryzmat ww. skutków społeczno-gospodarczych Naczelny Sąd Administracyjny wziął pod uwagę następujące kwestie.

Po pierwsze, decyzja Starosty była poprzedzona wydaniem przez Regionalnego Dyrektora Ochrony Środowiska postanowienia z 10 kwietnia 2010 r., który to organ, opiniując przedstawioną mu dokumentację projektową również w zakresie planowanych garaży i miejsc parkingowych, nie dostrzegł potrzeby wydania decyzji środowiskowej. Należy przy tym podkreślić, że projekt ten zawierał m.in. część opisową, w której wskazane były m.in. powierzchnie przeznaczone do parkowania pojazdów, a mimo to organ nie dostrzegł potrzeby przeprowadzania odrębnej oceny środowiskowej w rozumieniu przepisów ustawy środowiskowej. Co więcej z uzasadnienia tego postanowienia wynika, że wnioskodawca przedłożył także raport o oddziaływaniu przedsięwzięcia na obszar Natura 2000, a organ przedłożoną dokumentację uznał za kompletną.

Po drugie, ocena ww. skutków nie może odbywać się z pominięciem zmian w przepisach prawa, które miały miejsce po wydaniu decyzji przez Starostę,

a które spowodowały, że inwestycja w kształcie określonym w decyzji nawet przy przekroczeniu powierzchni 0,2 ha miejsc parkingowych nie naruszałaby przepisów rozporządzenia w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko (rozporządzenia z dnia 10 sierpnia 2019 r.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1839). Niezależnie bowiem od wskazanej wyżej zmiany definicji powierzchni użytkowej zwiększono jej wymiar z 0,2 ha do 0,5 ha na obszarach objętych formami przyrody m.in. Natura 2000. Innymi słowy w obecnym kształcie przepisów decyzja środowiskowa nie jest wymagana dla przedsięwzięć takich jak garaże i zespoły parkingów o powierzchni użytkowej mniejszej niż 0,5 ha.

Nietrafne są również pozostałe zarzuty zawarte w skardze kasacyjnej Prokuratora.

I tak, nie doszło do naruszenia art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 32 ust. 4 pkt 2, art. 33 ust. 2 pkt 2 i art. 3 pkt 11 Prawa budowlanego, którego to naruszenia skarżący kasacyjnie upatruje w niezłożeniu przez inwestora oświadczenia o posiadanym prawie do dysponowania nieruchomością na cele budowlane w zakresie działki o nr ewid. (...), na której zaplanowano część inwestycji.

Po pierwsze, Prokurator wadliwie stwierdził, że co do ww. działki inwestor nie złożył oświadczenia o prawie do dysponowania nią. Analiza złożonego oświadczenia nie budzi wątpliwości, że działka o nr ewid. (...) jest nim objęta. Natomiast odrębną kwestią pozostaje, czy oświadczenie to jest prawidłowe, a przede wszystkim, czy pozwolenie wodnoprawne z 12 maja 2015 r. mogło stanowić podstawę do przyjęcia posiadania takiego prawa przez inwestora w rozumieniu art. 3 pkt 11 Prawa budowlanego. Prawidłowo Sąd pierwszej instancji, a wcześniej organy administracji obu instancji przyjęły, że pozwolenie to nie stanowi takiego tytułu do nieruchomości, który uprawniałby do złożenia zgodnego z prawem oświadczenia o prawie do dysponowania gruntem. Niemniej nie można w okolicznościach niniejszej sprawy uznać, że wadliwość tego oświadczenia stanowi o kwalifikowanej wadliwości pozwolenia na budowę. Za powyższym przemawia po pierwsze zakres i rodzaj prac wykonywanych na tej działce. Z projektu budowlanego, jak i pozwolenia wodnoprawnego (*nota bene* wydanego przez ten sam organ – Starostę) wynika, że przez działkę tę ma przebiegać sieć wodociągowa (która będzie przecinać naturalny ciek wodny). Po drugie, nie pozostaje bez znaczenia fakt, że – jak wynika z akt sprawy Wielkopolski Zarząd Melioracji i Urządzeń Wodnych w Poznaniu (organ będący zarządcą tej nieruchomości) – mimo udziału w postępowaniu o pozwolenie na budowę nie kwestionował realizacji inwestycji na przedmiotowej nieruchomości. Powyższe oznacza, że naruszenie prawa, które niewątpliwie miało miejsce w niniejszej sprawie, nie wywołało takich skutków społeczno-gospodarczych, które byłyby nie do zaakceptowania w państwie prawa.

Jedynie na marginesie niniejszych rozważań należy przypomnieć, że – jak wynika z korespondencji znajdującej się w aktach sprawy – w stosunku do osób, które złożyły oświadczenie o prawie do dysponowania gruntem na cele budowlane, zostało wszczęte postępowanie karne. Ewentualny wyrok skazujący będzie mógł stanowić podstawę do wszczęcia odrębnego postępowania nadzwyczajnego – wznowieniowego.

Nietrafne również są wszystkie te zarzuty skargi kasacyjnej Prokuratora, które zmierzają do wykazania wadliwie dokonanej przez Sąd pierwszej instancji oceny odnośnie do zgodności inwestycji objętej wnioskiem z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego.

Niesłusznie Prokurator podnosi, że przedmiotowa inwestycja pozostaje w sprzeczności z § 14 pkt 1 lit. f/ tiret pierwsze planu miejscowego. Zgodnie z treścią tego przepisu na terenie objętym wnioskiem o realizację inwestycji ustalono wysokość budynków – nie może być wyższa niż 50 m z dopuszczeniem dominant użytkowych do 70 m na powierzchni do 40% powierzchni zabudowy budynku. Zdaniem Prokuratora przedstawiony do zatwierdzenia projekt określał wysokość dominanty na 75,81 m, a zatem z przekroczeniem ww. wartości. Z takim twierdzeniem nie można się zgodzić. Słusznie bowiem organy administracji oraz Sąd pierwszej instancji stwierdziły, że analiza projektu budowlanego jednoznacznie wskazuje, że dominantą – wieżą ma wysokość nieprzekraczającą 70 m (69,32 m) i stanowi 1,4% powierzchni zabudowy budynku. Jednocześnie należy za organami administracji przypomnieć, że zgodnie z § 6 rozporządzenia z 2002 r. (w brzmieniu obowiązującym w dacie wydawania decyzji) wysokość budynku mierzy się od poziomu terenu przy najniższym położonym wejściu do budynku (lub jego części) znajdującym się na pierwszej kondygnacji nadziemnej do górnej powierzchni najwyższego położonego stropu łącznie z grubością izolacji cieplnej i warstwy ją osłaniającej bez uwzględnienia wyniesionych ponad tę płaszczyznę maszynowni dźwigów i innych pomieszczeń technicznych bądź do najwyższego położonego punktu stropodachu lub konstrukcji przykrycia budynku znajdującego się bezpośrednio nad pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi. Tymczasem wysokość przedmiotowego budynku, a ściślej – jego wieży, stanowiącego dominantę została policzona przez biegłego sądowego, który wskazał w opinii, że obliczył sporną wysokość uwzględniając poziom najniższego wejścia do budynku na poziomie -7 m oraz najwyższego poziomu stropodachu z tarasem. Tym samym wysokość ta nie została obliczona wg stanu uwidocznionego w projekcie budowlanym, lecz w projekcie wykonawczym, który znacznie różni się od założeń przyjętych w projekcie zatwierdzonym decyzją Starosty. Przede wszystkim, jak trafnie podały organy administracji, projektant wskazał poziom najniższego wejścia do budynku określając go jako -0,96 m (a nie -7 m) i od tego poziomu określił

wysokość dominanty. Tak określona wysokość nie przekraczała dopuszczalnej wartości określonej w planie miejscowym.

Należy w tym miejscu pokreślić, że ani skarga kasacyjna Prokuratora, ani skargi kasacyjne pozostałych stron nie zawierają zarzutów naruszenia przepisów postępowania w zakresie błędnie ustalonego stanu faktycznego, a zatem należało przyjąć stan ten za niesporny. Również w tym zakresie brak jest podstaw do przyjęcia, że organy administracji błędnie ustaliły wysokość budynku wynikającą z projektu budowlanego. Natomiast skoro ustalenia te są prawidłowe, to nie można skutecznie zarzucić Staroście wydania decyzji z naruszeniem przepisów prawa – tym bardziej w sposób kwalifikowany, a Sądowi pierwszej instancji wadliwej oceny tej kwestii. Jedynie na marginesie Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że Prokurator w uzasadnieniu skargi kasacyjnej w żaden sposób nie umotywował powyższego zarzutu.

Nie można również zgodzić się z Prokuratorem co do tego, że decyzja Starosty narusza – i to w stopniu rażącym – art. 35 ust. 1 Prawa budowlanego w zw. § 11 pkt 2 planu miejscowego, którego to naruszenia skarżący kasacyjnie upatruje w zaprojektowaniu mostu na terenie oznaczonym 1KDw, to jest na terenie, który w planie miejscowym przeznaczony jest pod drogi wewnętrzne. Z niewadliwych ustaleń organów administracji (w oparciu o projekt zagospodarowania działki) wynika, że mosty stanowiące jeden z dojazdów do projektowanego budynku posadowione zostały nie na obszarze 1KDw, lecz 1UT/MW, na którym w planie miejscowym dopuszcza się lokalizację urzędzeń i sieci, architektury technicznej, obiektów małej architektury, mostów i przystani dla łodzi. Skarga kasacyjna Prokuratora w żaden sposób nie podważyła ani nawet nie podjęła próby podważenia ww. ustaleń organów administracji. Tym samym należało uznać, że również w tym zakresie decyzja nie narusza ustaleń miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, a zatem że organ architektoniczno-budowlany prawidłowo ocenił inwestycję z punktu widzenia wymogów określonych w art. 35 ust. 1 Prawa budowlanego.

Również zarzut naruszenia § 14 pkt 3 planu miejscowego (pozostający w związku ze stosownymi przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) stanowi powtórzenie zarzutu zawartego w sprzeciwie Prokuratora. Organy administracji przeanalizowały projekt zagospodarowania terenu w zakresie obsługi komunikacyjnej inwestycji i wskazały, że komunikacja ta będzie odbywała się istniejącą drogą wewnętrzną o szerokości 5-6 m, włączoną do drogi publicznej O. – O. Dojazd do budynku mieszkalnego zaplanowano z tej drogi przez projektowany fragment na odcinku sąsiadującym z budynkiem. Projekt nie przewiduje rozbudowy ani przebudowy dróg wewnętrznych, a jedynie powiązanie budynku z istniejącymi drogami. W tej sytuacji zarzut naruszenia

ww. przepisu jest co najmniej niezrozumiały, gdy weźmie się pod uwagę, że zgodnie z treścią przepisu plan zakłada dojazd do dróg przylegających do terenu oraz znajdujących się poza granicami obszaru objętego planem poprzez teren istniejących i projektowanych dróg wewnętrznych i ciągów pieszo-jezdných.

Prokurator nie podważył również w sposób skuteczny oceny Sądu pierwszej instancji co do tego, że projekt architektoniczno-budowlany, zwłaszcza w zakresie obiektów mostowych, został sporządzony przez osoby posiadające w tym zakresie uprawnienia budowlane. Z niewadliwych ustaleń wynika wszak, że obiekty mostowe zostały zaprojektowane przez K. M., który posiada stosowne uprawnienia do projektowania w odpowiednich specjalnościach. W tym zakresie GINB w uzasadnieniu zaskarżonego rozstrzygnięcia wyjaśnił, że Prawo budowlane wprowadziło specjalność konstrukcyjno-budowlaną obejmującą m.in. zagadnienia dotyczące dróg i mostów. Osoby, które otrzymały uprawnienia budowlane bez ograniczeń w zakresie projektowania lub kierowania robotami budowlanymi w specjalności konstrukcyjno-budowlanej, otrzymały tym samym uprawnienia do sprawowania samodzielnych funkcji technicznych w budownictwie również w zakresie mostów. Dopiero ustawą z dnia 27 marca 2003 r. powołano dwie odrębne specjalności: drogową i mostową, jednak zmiana ta dotyczyła uprawnień uzyskanych po wejściu w życie tej nowelizacji. K. M. uzyskał natomiast uprawnienia przed tą datą.

Konkludując, żaden z zarzutów skarg kasacyjnych, które wskazywały na błędną ocenę Sądu pierwszej instancji co do wydania przez Starostę decyzji dotkniętej wadą nieważności, nie zasługiwał na uwzględnienie. O ile bowiem kontrolowana decyzja w pewnych (wskazanych wyżej) aspektach naruszała prawo, to naruszenie to nie miało tak doniosłego charakteru, aby uznać je za rażące.

W świetle powyższego bez znaczenia pozostają zarzuty naruszenia art. 37b Prawa budowlanego w zw. z art. 25 ustawy zmieniającej. Dla porządku jednak Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że również w tym zakresie Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej wykładni art. 25 ustawy zmieniającej i w konsekwencji trafnie przyjął, że w sprawie miałyby zastosowanie art. 37b ust. 1 i 2 Prawa budowlanego (dodany do tej ostatniej ustawy z dniem 19 września 2020 r.).

Zgodnie z pierwszym z przywołanych wyżej przepisów do spraw uregulowanych ustawą zmienianą w art. 1 [Prawo budowlane], wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, przepisy ustawy zmienianej w art. 1 stosuje się w brzmieniu dotychczasowym.

Nie jest sporne w niniejszej sprawie, że postępowanie o stwierdzenie nieważności decyzji zostało wszczęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej.

Zostało ono zainicjowane sprzeciwem Prokuratora z 16 lipca 2020 r., który wpłynął do organu 17 lipca 2020 r. Również wniosek RDOŚ wpłynął do organu nadzoru – Wojewody przed wejściem w życie ustawy nowelizującej. Z akt sprawy wynika, że Wojewoda zawiadomił o wszczęciu postępowania 14 sierpnia 2020 r. Spór natomiast sprowadza się do wykładni art. 25 ustawy zmieniającej.

W ocenie Sądu pierwszej instancji przepis ten wskazuje, że art. 37b Prawa budowlanego będzie miał zastosowanie do wszystkich spraw, w których upłynął 5-letni termin od daty doręczenia (ogłoszenia) decyzji o pozwoleniu na budowę. Wykładnia tego przepisu proponowana przez skarżących kasacyjnie umożliwiałaby natomiast stwierdzenie nieważności decyzji Starosty pomimo upływu 5 lat od jej doręczenia (ogłoszenia). Skoro postępowanie o stwierdzenie nieważności decyzji zostało wszczęte przed dniem wejścia w życie omawianego przepisu, dodanego ustawą zmieniającą, to nie może on mieć zastosowania do spraw w toku (organ administracji w przypadku stwierdzenia zaistnienia przesłanek z art. 156 § 1 k.p.a. powinien stwierdzić nieważność kontrolowanej decyzji niezależnie od upływu czasu od wydania decyzji – jak się zdaje, z uwzględnieniem zasad ogólnych określonych w art. 156 § 2 i 3 k.p.a.).

Naczelny Sąd Administracyjny dostrzega, że zagadnienie to wywoływało również rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zwolennicy jednego z poglądów twierdzili, że sprawa o stwierdzenie nieważności decyzji w płaszczyźnie przepisów prawa materialnego pozostaje sprawą „uregulowaną przepisami prawa budowlanego”. W takiej sytuacji jeśli postępowanie zostało wszczęte przed 19 września 2020 r. i nie zostało zakończone do tej daty, to powinno toczyć się według przepisów ustawy – Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym przed dokonaną zmianą. Dostrzegano wprawdzie, że sprawa o stwierdzenie nieważności w sensie procesowym jest postępowaniem nowym, cechującym się odrębnością względem postępowania prowadzonego w trybie zwykłym zakończonym wydaniem badanej decyzji, jednak nie może budzić wątpliwości, że sprawa administracyjna weryfikacyjna prowadzona w trybie stwierdzenia nieważności decyzji jest oparta na konkretyzowaniu normy prawa procesowego regulującej rodzaje wadliwości decyzji administracyjnej (art. 156 § 1 k.p.a.) w celu rozpoznania i rozstrzygnięcia zgodnego z prawem sprawy administracyjnej materialnej. Weryfikacja decyzji o pozwoleniu na budowę w zakresie, w jakim obejmuje przesłankę określoną w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a., następuje przy uwzględnieniu przepisów Prawa budowlanego obowiązujących w dacie wydania kwestionowanego pozwolenia na budowę. A zatem skoro sprawa, której przedmiotem jest stwierdzenie nieważności decyzji, nie może być rozpoznawana w oderwaniu od przepisów

prawa materialnego, tj. Prawa budowlanego, to należy przyjąć, że sprawa o stwierdzenie nieważności decyzji jest sprawą „uregulowaną w ustawie – Prawo budowlane” w rozumieniu art. 25 ustawy zmieniającej. W związku z powyższym wszczętą przed dniem 19 września 2020 r. sprawę dotyczącą stwierdzenia nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę, jeżeli nie doszło do jej zakończenia w tym terminie, powinny kształtować przepisy prawa budowlanego w brzmieniu obowiązującym przed tą datą (tak m.in. wyrok NSA z 11 stycznia 2023 r., II OSK 569/22; orzeczenia dostępne w CBOSA). Taki pogląd prezentowany jest przez skarżących kasacyjnie.

Zwolennicy odmiennego poglądu podkreślają, że przedawnienie, o którym stanowi art. 37b Prawa budowlanego, jest przepisem nowym, dotychczas nieznanym tej ustawie. Artykuł 25 ustawy zmieniającej odnosi się natomiast do spraw regulowanych ustawą – Prawo budowlane, a zatem spraw dotyczących pozwolenia na budowę, a nie stwierdzenia nieważności takiej decyzji. Ta ostatnia kwestia regulowana jest natomiast przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego. Tym samym określenie „uregulowanych ustawą zmienianą w art. 1 [Prawo budowlane]” nie może odnosić się do postępowania nieważnościowego, a to oznacza, że w takim postępowaniu organ powinien brać pod uwagę brzmienie przepisu obowiązującego w dacie wydawania rozstrzygnięcia (tak m.in. wyroki NSA z: 6 lipca 2023 r., II OSK 304/21; 11 października 2023 r., II OSK 1155/22; 11 września 2024 r., II OSK 2529/21; orzeczenia dostępne w CBOSA).

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela ostatni z ww. poglądów. Prawidłowe rozumienie treści przepisu art. 25 ustawy z 13 lutego 2020 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 471) prowadzi do wniosku, że art. 37b ustawy – Prawo budowlane ma zastosowanie również do spraw wszczętych a niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Nie można bowiem przyjąć, że sprawa, której przedmiotem jest stwierdzenie nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę, jest sprawą „uregulowaną w ustawie – Prawo budowlane wszczętą i niezakończoną”, skoro w poprzednim brzmieniu ustawy żaden przepis tej ustawy nie odnosił się do procedury stwierdzenia nieważności decyzji. Brak jest zatem podstaw, by uznać, że postępowanie to dotyczyło sprawy uregulowanej w przepisach ustawy – Prawo budowlane. Gdyby zamiarem ustawodawcy było wyłączenie zastosowania przedawnienia stwierdzenia nieważności decyzji do spraw wszczętych przed dniem wejścia w życie przepisów, to formułując przepisy przejściowe wskazałby wprost, że „w sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy przepisy ustawy zmienianej stosuje się w brzmieniu dotychczasowym”, nie ograniczając tego przepisu do „spraw uregulowanych ustawą zmienianą”. Tego rodzaju unormowania o charakterze

intertemporalnym można znaleźć w innych regulacjach ustawowych. W konsekwencji wykładnia literalna przemawia za tym, aby przedawnienie stwierdzenia nieważności decyzji o pozwoleniu na budowę, o którym mowa w art. 37b ustawy – Prawo budowlane, znalazło zastosowanie również w sprawach wszczętych przed 19 września 2020 r. (tak m.in. K. Młynkiewicz, *Przedawnienie stwierdzenia nieważności pozwolenia na budowę, „Nieruchomości”* z 2022 r., nr 4, s. 27).

Za taką interpretacją tego przepisu przemawia też wykładnia celowościowa. Niewątpliwie intencją ustawodawcy nowelizującego Prawo budowlane poprzez wprowadzenie omawianego przepisu było wzmocnienie zasady trwałości decyzji administracyjnej i pewności prawa. Cel wprowadzenia przedawnienia był niewątpliwie uniwersalny i z założenia instytucja ta miała odnosić się do wszystkich decyzji o pozwoleniu na budowę niezależnie od daty ich wydania (w odniesieniu do wejścia w życie ustawy).

Dalej, podając argumenty na poparcie takiego stanowiska, należy wskazać, że co do zasady w polskim porządku prawnym obowiązuje zasada działania nowego prawa. Przepisy przejściowe mogą w odmienny sposób regulować porządek prawny w odniesieniu do spraw wszczętych i niezakończonych w dniu wejścia w życie nowej ustawy, jednak taki przepis stanowi wyjątek od przyjętej zasady, wyjątki zaś należy interpretować zawężająco. Tym samym brak jest podstaw do rozszerzania sytuacji, w których będzie miała zastosowanie ustawa w jej pierwotnym brzmieniu.

Warto też podkreślić, że już z treści art. 16 k.p.a., statuującego zasadę trwałości decyzji administracyjnej, wynika, że stwierdzenie nieważności, a zatem wzruszenie ostatecznej decyzji administracyjnej stanowi wyjątek od powyższej zasady. Tym bardziej zatem jego stosowanie i wyeliminowanie takiej decyzji z obrotu prawnego jest możliwe jedynie w sytuacjach niewątpliwych, nie budzących wątpliwości.

I wreszcie taka wykładnia jest zbieżna z ustawą z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. poz. 1491). Artykuł 2 ust. 1 tego aktu stanowi, że do postępowań administracyjnych w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji (...) wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy stosuje się przepisy ustawy zmienianej w brzmieniu nadanej ustawą zmieniającą. Jest to zatem norma zobowiązująca organy do stosowania nowego prawa również do decyzji wydanych przed nowelizacją Kodeksu postępowania administracyjnego.

Konkludując, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że art. 37b ust. 1 i 2 Prawa budowlanego mógłby mieć zastosowanie w niniejszej sprawie, mimo że postępowanie o stwierdzenie nieważności zostało wszczęte przed wejściem w życie ww. przepisu. Tym samym zawarte w skargach kasacyjnych zarzuty naruszenia tego przepisu w zw. z art. 25 ustawy zmieniającej nie zasługują na uwzględnienie.

Mając powyższe na uwadze, należało uznać, że skoro zarzuty skarg kasacyjnych nie zasługiwały na uwzględnienie, to skargi te podlegały oddaleniu.

Z tych względów, na podstawie art. 184 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji.

Rozstrzygnięcie o kosztach zostało podjęte w trybie art. 204 pkt 2 p.p.s.a. Sąd nie zasądził przy tym zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego od Prokuratora, mając na uwadze, że zgodnie z treścią uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lipca 2017 r., I OPS 1/17 (ONSAiWSA 2017, nr 6, poz. 95) Prokurator, który działając na prawach strony na podstawie art. 8 § 1 p.p.s.a. zainicjował postępowanie sędowoadministracyjne lub zgłosił w nim udział w interesie ogólnym – w celu ochrony praworządności, nie może zostać obciążony kosztami postępowania sędowoadministracyjnego.

77

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 19 marca 2025 r.
(I FSK 1340/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Niezgódka – Medek
Sędziowie NSA: Ryszard Pęk, Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)

Artykuł 15 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu (Dz.U. z 2022 r. poz. 202) jest normą ustawową, odnoszącą się do materii podatkowej stosownie do art. 217 Konstytucji RP, i ma charakter obowiązujący w zakresie w jakim stanowi, że kwoty rekompensat, o których mowa w art. 62g ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 716), nie stanowią dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej

Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2024 r. w sprawie ze skargi R. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 września 2022 r., nr (...), w przedmiocie podatku od towarów i usług.

Z u z a s a d n i e n i a

Zaskarżonym wyrokiem z 12 kwietnia 2024 r., III SA/Wa 443/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) uwzględnił skargę R. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W. (poprzednio: A. sp. z o.o. z siedzibą w W.; dalej: skarżąca, wnioskodawca) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS, organ interpretacyjny) z 1 września 2022 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług i w punkcie pierwszym uchylił zaskarżoną interpretację oraz w punkcie drugim rozstrzygnął o kosztach postępowania sądowego (opisany wyrok i powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w internetowej bazie orzeczeń CBOSA).

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz w jego uzupełnieniu, skarżąca wskazała, że jest spółką prawa handlowego prowadzącą działalność od 2004 r. i prowadzi działalność gospodarczą na podstawie koncesji nr (...), wydanej na okres od 15 czerwca 2009 r. do 31 grudnia 2025 r. Koncesja obejmuje działalność polegającą na obrocie paliwami gazowymi na potrzeby odbiorców zlokalizowanych na terytorium Polski.

Ustawą z dnia 26 stycznia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu (Dz.U. z 2022 r. poz. 202; dalej: ustawa o ochronie odbiorców gazu) została znowelizowana ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 716). Ustawodawca zamroził czasowo ceny wyrobów gazowych dostarczanych wymienionym w ustawie odbiorcom. Jednocześnie ustawa o ochronie odbiorców gazu przyznała przedsiębiorstwom energetycznym prawo do rekompensat z tytułu zamrożenia cen określonych w taryfie zatwierdzonej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (dalej: Prezes URE) i dostarczania gazu poniżej stawek wolnorynkowych. Spółka spełnia przesłanki ustawowe pozwalające na wypłatę jej rekompensaty wprowadzonej ustawą o ochronie odbiorców gazu.

W związku z tak zakreślonym opisem stanu faktycznego spółka zapytała, czy rekompensata, o której mowa w art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego w zw. z art. 1 pkt 3 oraz art. 15 ustawy o ochronie odbiorców gazu, stanowi dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa

w art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361; dalej: u.p.t.u., ustawa o VAT), które opodatkowane są podatkiem od towarów i usług.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, spółka wskazała, że ustawodawca wprost wyłączył rekompensaty, o których mowa w art. 62g Prawa energetycznego, na mocy art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu z podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Dlatego w ocenie skarżącej nie ma ona obowiązku zaliczania do podstawy opodatkowania na podstawie art. 29a ust. 1 u.p.t.u. w zw. z art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu rekompensat udzielanych na pokrycie kosztów prowadzenia działalności w związku ze świadczeniem usług bądź dostawy towarów po cenach ogólnie narzuconych przez akty prawa, a więc w sytuacji określonej we wniosku, na podstawie art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego.

Ponadto zdaniem spółki nawet w przypadku, gdyby ustawodawca nie wprowadził wyłączenia, o którym mowa powyżej, w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz stanowiskach organów podatkowych istnieje ugruntowana linia orzecznicza powstała na tle art. 29a ust. 1 u.p.t.u. odnosząca się do różnych form dotacji przyznawanych podmiotom celem równoważenia cen sztywnych narzuconych przez akty prawa krajowego bądź miejscowego, która wskazuje również, że nie ma obowiązku zaliczania do podstawy rekompensat udzielanych na pokrycie kosztów prowadzenia działalności w związku ze świadczeniem usług bądź dostawy towarów po cenach ogólnie narzuconych przez akty prawa.

W skarżonej interpretacji Dyrektor KIS uznał stanowisko zaprezentowane przez spółkę we wniosku za nieprawidłowe.

W ocenie organu interpretacyjnego wypłacona spółce rekompensata stanowi element ceny, który niewątpliwie determinuje cenę paliwa gazowego dla określonych grup odbiorców. Gdyby nie wystąpiło dofinansowanie do ceny paliwa gazowego w postaci rekompensaty, podmioty nabywające takie paliwo byłyby zmuszone zapłacić wyższą cenę za to paliwo. Wobec tego otrzymana przez spółkę rekompensata będzie stanowić dotację do ceny dostarczanego paliwa gazowego. Zatem otrzymywana rekompensata w istocie w sposób indywidualizowany i policzalny związana jest z wartością danego świadczenia, a więc jego ceną, bowiem możliwe jest zidentyfikowanie ekonomicznej i bezpośredniej zależności pomiędzy wypłaconą rekompensatą, a ostateczną wartością (ceną) sprzedanego paliwa gazowego.

W związku z powyższym zdaniem organu sporne rekompensaty są elementem podstawy opodatkowania podatkiem VAT realizowanych dostaw gazu dla określonych odbiorców.

Jednocześnie wyjaśniono, że zgodnie z art. 4 u.p.t.u. ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania

do podatku od towarów i usług. Kwestie związane z opodatkowaniem tym podatkiem uregulowane są w ustawie o VAT i przepisach wykonawczych do tej ustawy i powinny pozostać przedmiotem wyłącznie tych regulacji. Tym samym regulacja art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu nie może mieć wpływu na sposób opodatkowania przedmiotowych rekompensat. Mając zatem na względzie autonomię prawa podatkowego, jak również ścisłą harmonizację na poziomie UE przepisów dotyczących VAT w ocenie organu interpretacyjnego nie sposób przyjąć odmiennej oceny przedmiotowej sprawy.

W skardze do WSA w Warszawie skarżąca spółka zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego:

1) przez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że rekompensata, o której mowa w art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego w zw. z art. 1 pkt 3 oraz art. 15 ustawy o ochronie odbiorców gazu, stanowi dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., jest opodatkowana podatkiem VAT;

2) przez jego błędną wykładnię, tj. naruszenie art. 4 u.p.t.u. w zw. z art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu przez przyjęcie, że rekompensata jest zwolniona z opodatkowania, podczas gdy zgodnie z literalną treścią art. 15 ust. 2 rekompensata jest wyłączona z podstawy opodatkowania.

Wyrokiem z 17 lutego 2023 r., III SA/Wa 2440/22, WSA w Krakowie, działając na podstawie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Na skutek skargi kasacyjnej Dyrektora KIS Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 14 listopada 2023 r., I FSK 1337/23, uchylił powyższy wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA w Warszawie.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał za uzasadniony przede wszystkim zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. NSA podzielił stanowisko autora skargi kasacyjnej, zgodnie z którym uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie spełnia ustawowych wymogów, co uniemożliwia dokonanie instancyjnej kontroli podjętego przez Sąd pierwszej instancji rozstrzygnięcia. W uzasadnieniu tym nie wskazano bowiem, które z zarzutów skargi Sąd uznał za zasadne, a ponadto brak jest wyjaśnienia podstawy prawnej podjętego rozstrzygnięcia oraz wskazań co do dalszego postępowania.

Zdaniem NSA istotne jest, że Sąd pierwszej instancji, uchylając interpretację indywidualną, działa na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ oraz lit. c/ p.p.s.a. Sąd nie przedstawił jednak żadnego wyjaśnienia dla zastosowania podstawy wynikającej z art. 145 § 1 pkt 1

lit. c/ p.p.s.a., co ma zasadnicze znaczenie w sytuacji, gdyż zarzutów naruszenia przepisów prawa procesowego w skardze nie sformułowano. Ponieważ w skardze nie sformułowano zarzutów odnoszących się do naruszenia prawa procesowego, to wskazanie jako podstawy uchylenia zaskarżonej interpretacji indywidualnej przepisu art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. czyni zasadnym zarzut przekroczenia przez Sąd pierwszej instancji granic skargi, czemu sprzeciwia się treść art. 57a p.p.s.a.

Naczelny Sąd Administracyjny zaakceptował stanowisko autora skargi kasacyjnej co do wewnętrznej sprzeczności uzasadnienia skarżonego wyroku. Z jednej bowiem strony można wyczytać, że Sąd pierwszej instancji w zaistniałym sporze przyznaje rację stronie, która kwestionowała pogląd organu podatkowego związany z tym, że rekompensata, o której mowa w art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego w zw. z art. 1 pkt 3 oraz art. 15 ustawy o ochronie odbiorców gazu, stanowi dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u. Następnie jednak Sąd ten stwierdza, że „Mając na uwadze przedstawiony przez Sąd pogląd prawny, nie zachodziła konieczność oceny stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, przy założeniu, braku wywarcia skutków prawnych przez art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu”. Z uwagi na wskazaną sprzeczność uzasadnienia NSA nie był w stanie rozstrzygnąć, jakie w istocie jest stanowisko Sądu pierwszej instancji w zasadniczej dla sprawy kwestii związanej z interpretacją przepisów prawa materialnego będących przedmiotem wniosku skarżącej spółki.

W wyroku z 12 kwietnia 2024 r., III SA/Wa 443/24, WSA w Warszawie, ponownie rozpoznając niniejszą sprawę oraz działając w granicach związania wyrokiem NSA z 14 listopada 2023 r., I FSK 1337/23, uwzględnił skargę skarżącej spółki i w punkcie pierwszym wyroku uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną oraz w punkcie drugim rozstrzygnął o kosztach postępowania sądowego.

Ponownie rozpoznając sprawę, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że zaskarżona interpretacja narusza przepisy prawa materialnego.

Sąd pierwszej instancji doszedł do przekonania, że skarga jest uzasadniona, bowiem stanowisko organu zajęte w interpretacji odnośnie statusu rekompensaty w kontekście art. 29a ust. 1 u.p.t.u. jest nieprawidłowe i pomija regulację art. 15 ustawy o ochronie odbiorców gazu.

Istota sporu w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do oceny, czy rekompensata, o której mowa w art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego w zw. z art. 1 pkt 3 oraz art. 15 ustawy o ochronie odbiorców gazu stanowi dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., które opodatkowane są podatkiem od towarów i usług.

W ocenie Sądu nie zasługuje na uwzględnienie argumentacja Dyrektora KIS wyłączająca stosowanie w art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu z uwagi brzmienie art. 4 u.p.t.u. Przepis ten stanowi, że ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do podatku od towarów i usług.

Zdaniem Sądu organ niewłaściwie interpretuje art. 4 u.p.t.u. Prawdłowo wyłożony art. 4 u.p.t.u. dotyczy sytuacji, w której ulga bądź zwolnienie zostały uregulowane w innej ustawie i dotyczą innego niż VAT podatku. Przepis ten ma za zadanie chronić zasadę powszechności opodatkowania podatkiem VAT, jednak nie ma skutkować wyłączeniem zastosowania przepisów dotyczących samego podatku VAT, jakim niewątpliwie jest w art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu odwołujący się wprost na art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

Reasumując, w zaskarżonej interpretacji doszło do naruszenia art. 29a ust. 1 u.p.t.u. i art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu. Dyrektor KIS, stosując art. 29a ust. 1 u.p.t.u., bezpodstawnie pominął treść art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu, który wyłącza z opodatkowania VAT analizowane w tej sprawie rekompensaty.

Wobec tego Sąd stwierdził, że rekompensata z tytułu zamrożenia cen określonych w taryfie zatwierdzonej przez Prezesa URE dostarczania gazu poniżej stawek wolnorynkowych, o której mowa w art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego, nie wchodzi do podstawy opodatkowania normowanej w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., a tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Mając na uwadze przedstawiony przez Sąd pogląd prawny, nie zachodziła konieczność oceny kwestii cenotwórczego lub nie charakteru spornej rekompensaty.

Dyrektor KIS zaskarżył skargą kasacyjną wyrok Sądu pierwszej instancji w całości, zarzucając zaskarżonemu wyrokowi naruszenie w rozumieniu art. 174 pkt 1 p.p.s.a. przepisów prawa materialnego tj.:

– art. 29a ust. 1 u.p.t.u. przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że otrzymana przez spółkę rekompensata nie stanowi dopłaty mającej bezpośredni wpływ na cenę dostarczanego przez spółkę gazu, a w konsekwencji nie zwiększa podstawy opodatkowania dla realizowanych przez spółkę dostaw gazu, podczas gdy zgodnie z prawidłową wykładnią ww. przepisu otrzymana przez spółkę rekompensata ma bezpośredni wpływ na cenę dostarczanego przez spółkę gazu, w rezultacie czego będzie zwiększać podstawę opodatkowania VAT od realizowanych przez spółkę dostaw gazu;

– art. 29a ust. 1 u.p.t.u. w zw. z art. 15 ust. 2 ustawy o ochronie odbiorców gazu przez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę co do możliwości zastosowania, polegającą na uznaniu, że rekompensata, o której mowa

w art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego w zw. z art. 1 pkt 3 oraz art. 15 ustawy o ochronie odbiorców gazu nie stanowi odpowiednio dotacji, subwencji lub innej dopłaty o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., które opodatkowane są podatkiem od towarów i usług. W ocenie organu rekompensata z tytułu zamrożenia cen określonych w taryfie zatwierdzonej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki – dostarczania gazu poniżej stawek wolnorynkowych, jest dotacją bezpośrednio wpływającą na ich wartość jako wynagrodzenie od podmiotu trzeciego za dostawę towaru i stanowi podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.;

– art. 4 u.p.t.u. w zw. z art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu przez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę co do możliwości zastosowania, polegającą na uznaniu, że przepis art. 4 u.p.t.u. dotyczy sytuacji, w której ulga podatkowa zawarta w innej ustawie podatkowej, dotyczącej innego niż podatek VAT podatku, wpływałaby na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem VAT, w konsekwencji czego art. 4 u.p.t.u. nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie, bowiem przepis art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu, choć zawarty w innej ustawie niż ustawa o VAT, jest przepisem prawa podatkowego wprowadzającym ulgę w podatku VAT. W ocenie organu – zgodnie z art. 4 u.p.t.u. – ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do podatku od towarów i usług. Kwestie związane z opodatkowaniem tym podatkiem uregulowane są w ustawie o VAT i przepisach wykonawczych do tej ustawy i powinny pozostać przedmiotem wyłącznie tych regulacji;

– art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu poprzez dokonanie niewłaściwej oceny co do możliwości jego zastosowania i w rezultacie uznanie, że przepis ten determinuje sposób opodatkowania otrzymanej przez spółkę rekompensaty, podczas gdy zdaniem organu przepis ten nie znajduje zastosowania w sprawie, a w konsekwencji rekompensata powinna być traktowana jak dotacja, subwencja lub inne dopłaty o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.;

– art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) w zw. z art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że przepis art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach

służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu jest przepisem prawa podatkowego.

W świetle tak sformułowanych zarzutów, skarżący organ wniosł o uchylenie na podstawie art. 188 p.p.s.a. zaskarżonego orzeczenia, rozpoznanie skargi i jej oddalenie.

Ewentualnie, jeżeli NSA uzna, że istota sprawy nie jest dostatecznie wyjaśniona, wniesiono o uchylenie w całości na zasadzie art. 185 § 1 p.p.s.a. zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu.

W każdym z tych dwóch przypadków wniesiono o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Spółka nie złożyła odpowiedzi na skargę kasacyjną organu podatkowego.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Jak wskazał Sąd pierwszej instancji, istota sporu w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do oceny, czy rekompensata, o której mowa w art. 62g ust. 1 Prawa energetycznego, mając na uwadze art. 15 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu, stanowi dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., opodatkowaną podatkiem od towarów i usług.

W ramach skargi kasacyjnej organ podtrzymał argumenty zawarte w interpretacji z 1 września 2022 r., że rekompensata ta, z tytułu zamrożenia cen określonych w taryfie zatwierdzonej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki – dostarczania gazu poniżej stawek wolnorynkowych, jest dotacją bezpośrednio wpływającą na ich wartość jako wynagrodzenie od podmiotu trzeciego za dostawę towaru i stanowi podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Jednocześnie organ wyraził pogląd, że art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu, stanowiący, że kwoty rekompensat, o których mowa w art. 62g Prawa energetycznego, nie stanowią dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., jako wynikający z innych niż podatkowe przepisów prawa i sprzeczny z dyrektywą 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 ze zm.), nie daje możliwości powoływania się na niego przez podatnika.

Przedstawiona jednak przez organ w skardze kasacyjnej argumentacja nie przemawia za zasadnością sformułowanych w niej zarzutów.

Nie jest trafny zarzut naruszenia art. 29a ust. 1 u.p.t.u. przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że otrzymana przez spółkę rekompensata nie stanowi dopłaty mającej bezpośredni wpływ na cenę dostarczanego przez spółkę gazu, a w konsekwencji nie zwiększa podstawy opodatkowania dla realizowanych przez spółkę dostaw gazu.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z regulacji tej wynika, że w sytuacji, gdy podatnik – w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług – otrzymuje od innego podmiotu jakiegokolwiek dofinansowanie (dotację, subwencję), będące dopłatą do ceny towaru lub usługi jako np. pokrycie części ceny lub rekompensata z powodu obniżenia ceny, tego rodzaju dopłata (dofinansowanie) stanowi, obok ceny, uzupełniający ją element podstawy opodatkowania z tytułu tej dostawy lub świadczenia. Aby jednak tak było, dofinansowanie musi być bezpośrednio związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług (dotacja przedmiotowa). Problem zatem występuje w przypadku dofinansowania (dotacji), które jest przekazywane podatnikowi ogólnie na pokrycie kosztów jego działalności, gdyż aby objąć je opodatkowaniem konieczne jest stwierdzenie, że dofinansowanie to miało bezpośredni związek z konkretnymi dostawami lub świadczeniami. Jeżeli taki związek bezpośredni nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie niezdefiniowanych wprost kosztów działalności – nie podlega opodatkowaniu. Istotne zatem dla określenia, czy dane dotacje (subwencje) są czy też nie są opodatkowane, będą szczegółowe warunki ich przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania.

Jak wskazał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 (ECLI:EU:C:2001:629), każda dotacja (czy inny sposób dofinansowania) wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), lecz decydujące dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania, jest wykazanie, że dotacja jest dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług).

Regulując w art. 62g ustawy – Prawo energetyczne kwestię rekompensat, wskazano, że ich wysokość jest ustalana na zasadach określonych w art. 62h-62j tej ustawy. Jednocześnie ustawodawca jednoznacznie stwierdził, że kwoty rekompensat, o których mowa w art. 62g Prawa energetycznego, nie stanowią

dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

W zaskarżonej interpretacji organ w odniesieniu do przedstawionego zagadnienia stwierdził, że „ze sposobu wyliczenia przewidzianej w art. 62g Prawa energetycznego rekompensaty dla sprzedawców gazu ziemnego do odbiorców taryfowych określonego w art. 62h ust. 2 ww. ustawy wynika, że są one związane z konkretnym świadczeniem (dostawa gazu dla określonych odbiorców taryfowych) i mają bezpośredni wpływ na cenę realizowanych dostaw (mają na celu zniwelowanie skutków zamrożenia cen gazu dla rozszerzonego katalogu odbiorców taryfowych i dostarczania gazu poniżej stawek wolnorynkowych). Należy zatem uznać, że wypłacona Państwu rekompensata stanowi element ceny, który niewątpliwie determinuje cenę paliwa gazowego dla określonych grup odbiorców. Gdyby nie wystąpiło dofinansowanie do ceny paliwa gazowego w postaci rekompensaty, podmioty nabywające takie paliwo byłyby zmuszone zapłacić wyższą cenę za to paliwo. Wobec tego otrzymana przez Państwa rekompensata – będzie stanowić dotację do ceny dostarczanego paliwa gazowego”.

Formułując tego rodzaju autorytatywne stanowisko („ze sposobu wyliczenia przewidzianej w art. 62g Prawa energetycznego rekompensaty dla sprzedawców gazu ziemnego do odbiorców taryfowych określonego w art. 62h ust. 2 ww. ustawy wynika, że są one związane z konkretnym świadczeniem (dostawa gazu dla określonych odbiorców taryfowych) i mają bezpośredni wpływ na cenę realizowanych dostaw”), organ w żaden sposób konkretnie nie wykazał, że sporna rekompensata ustalana na zasadach określonych w art. 62h-62j ustawy – Prawo energetyczne powinna zwiększać podstawę opodatkowania jako dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług). W okolicznościach tej sprawy jest to tym bardziej konieczne, jeżeli się uwzględni treść ustawowej normy art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu, wykluczającej tą rekompensatę z art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

Nie jest przy tym zasadny zarzut naruszenia art. 3 pkt 1 o.p. w zw. z art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu przez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że ww. przepis art. 15 ust. 2 jest przepisem prawa podatkowego.

Przede wszystkim zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z treści art. 217 wynika zatem nakaz uregulowania w ustawie zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, a więc nie tylko przedmiotu podatku *expressis verbis* wymienionego w tym artykule, lecz także podstawy

opodatkowania, jego stawki podatkowej oraz pozostałych elementów tam wymienionych. Analizowany przepis wyraża zasadę wyłączności ustawowej w prawie podatkowym, zgodnie z którą wskazane w nim elementy podatkowo-prawnego stanu faktycznego mogą być tylko w niej unormowane.

Jak trafnie wskazuje się w doktrynie, przepis art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest niespójny z art. 217 Konstytucji, co wyraźnie stwierdza także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 9 listopada 1999 r., K. 28/98 (Dz.U. Nr 137, poz. 926), podkreślając, że art. 3 pkt 1 odnosi się tylko do materii normowanych w Ordynacji podatkowej, co wynika z początkowego sformułowania tego artykułu, i nie można go odczytywać ani jako uniwersalnej i powszechnie obowiązującej definicji pojęcia ustawy podatkowej, ani jako samoistnego wyznaczenia (ograniczenia) zakresu wyłączności ustawy w regulowaniu materii podatkowych. W przepisie tym bowiem nie wymieniono wszystkich elementów, które według art. 217 powinny być bezpośrednio uregulowane w ustawie (brakuje w nim zasad ustalania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków), a poza tym przyjęto w nim inne, dodatkowe elementy konstrukcyjne opodatkowania, które nie są określone w Konstytucji RP. W tym stanie rzeczy rola analizowanego przepisu Ordynacji podatkowej zostaje znacznie osłabiona. Nie ulega wątpliwości, że wobec jego niespójności z art. 217, obowiązuje norma wyprowadzona z art. 217, a nie norma zawarta w art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Należy więc przyjąć, że definicja legalna ustawy sformułowana w tym artykule traci swój dyrektywny charakter stając się zbędnym przepisem prawnym. Nie można bowiem przyjąć, że nakazuje ona twórcom prawa podatkowego zamieszczanie w ustawach określonych w niej elementów konstrukcyjnych opodatkowania, nie tylko ze względu na jej niespójność z Konstytucją RP, lecz także z tego powodu, że norma ta zawarta jest w ustawie odnoszącej się do podatków, a więc akcie prawnym tej samej rangi co inne ustawy zaliczane do prawa podatkowego. Trudno także uznać, że rozpatrywany przepis Ordynacji podatkowej jest normą zawierającą dyrektywę w stosunku do podmiotów stosujących prawo podatkowe. Przyjęcie, że dana ustawa jest „tylko ustawą” lub też „ustawą podatkową” nie ma żadnego znaczenia dla interpretacji przepisów zamieszczonych w określonej ustawie (por. R. Mastalski, w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, s. 34).

W tej sytuacji art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu jest normą ustawową, odnoszącą się do materii podatkowej stosownie do art. 217 Konstytucji, i ma charakter obowiązujący w zakresie, w jakim stanowi, że kwoty rekompensat, o których mowa w art. 62g ustawy – Prawo energetyczne, nie stanowią dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

Nie ma zatem żadnych podstaw do twierdzenia, że przepis ten nie jest przepisem prawa podatkowego i w konsekwencji brak z tego powodu możliwości powoływania się przez podatnika na ten przepis. Przepis ten unormowany został w ramach ustawy zgodnie z art. 217 Konstytucji i jako powszechnie obowiązujący nie może być pomijany w stanach faktycznych, do których się odnosi. Całkiem przy tym bezpodstawne jest stwierdzenie skargi kasacyjnej, jakoby przepis art. 217 Konstytucji ustanawia niemożność regulowania kwestii podatkowych w ustawach występujących w innych gałęziach prawa.

Nie można zgodzić się także ze stanowiskiem organu, że podatnik nie może na podstawie ww. art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych wywodzić z niego skutków podatkowych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług i nie wliczać przedmiotowej rekompensaty do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, gdyż pozostawałoby to w sprzeczności z dyrektywą 2006/112/WE.

Abstrahując od tego, że organ nie wykazał, aby przedmiotowa rekompensata w rzeczywistości powinna zwiększać podstawę opodatkowania, jako dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług), należy podnieść, że jak trafnie stwierdził NSA w wyroku siedmiu sędziów z 23 marca 2009 r., I FPS 6/08, „prowspólnotowa wykładnia prawa powinna mieć miejsce wyłącznie wówczas, gdy wykładnia językowa nie prowadzi do odpowiedzi w przedmiocie treści przepisów prawa krajowego. Wykładnia prowspólnotowa nie powinna mieć miejsca, gdy będzie prowadziła do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, mogłoby to bowiem doprowadzić do niedopuszczalnej wykładni *contra legem*; por. wyroki NSA o sygn. akt I FSK 600/07 i I FSK 743/07 oraz powołana tam literatura, a także wyrok ETS z 14 lipca 1994 r. w sprawie *Paola Faccini Dori v. Recreb Srl.* (C-91/92), zgodnie z którym sąd krajowy, wykonując obowiązek dokonywania wykładni prawa wewnętrznego w świetle brzmienia i celu dyrektywy, nie może wykraczać poza wyraźne brzmienie przepisu prawa wewnętrznego. Oznaczałoby to bowiem przyzwolenie na to, aby bez właściwej transpozycji przez państwo określonego przepisu dyrektywy do prawa krajowego, sąd krajowy mógł – poprzez stosowaną wykładnię – nakładać na obywatela obowiązek wynikający z tej dyrektywy wbrew unormowaniu krajowemu. Tymczasem organy państwa członkowskiego w żadnym wypadku nie mogą powoływać się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych i nakładać na nie – poprzez stosowanie wykładni zgodnej z celami dyrektywy – obowiązków z niej wynikających, które jednak nie zostały lub zostały niewłaściwie określone w przepisach krajowych; p. orzeczenia ETS z 19 stycznia 1982 r. w sprawie *Ursula Becker* (8/81) i z 8 października 1987 r. w sprawie *Kolpinguis Nijmegen* (80/86). Prawo do bezpośredniego stosowania dyrektywy z pominięciem przepisów krajowych nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczenia praw wynikających

z przepisów krajowych; jeżeli podatnik stosuje niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe, organy państwowe nie mogą tego kwestionować na podstawie dyrektywy – por. komentarz J. Martiniego i Ł. Karpiesiuka (*VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 26) do powołanego orzeczenia ETS w sprawie *Kolpinguis Nijmegen*. Oczywiście jest przy tym, że przepisy prawa krajowego należy wyklądać, mając na uwadze stosowne regulacje prawa wspólnotowego. Jednak zasada ta nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, w szczególności w sytuacji, gdy regulacja unijna ma charakter dyrektywy (ze swej istoty skierowanej do państw członkowskich, mających obowiązek doprowadzenia prawa krajowego do stanu, realizującego zapisy zawarte w dyrektywach); nie może być stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym”.

Całkiem bezzasadny jest zarzut naruszenia art. 4 u.p.t.u. w zw. z art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu i wywodzenie z art. 4 u.p.t.u., że „kwestie związane z opodatkowaniem tym podatkiem uregulowane są w ustawie o VAT i przepisach wykonawczych do tej ustawy, i powinny pozostać przedmiotem wyłącznie tychże regulacji”.

Po pierwsze, przepis art. 4 u.p.t.u. stanowi powtórzenie normy art. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.), z którego wynikało, że dotychczasowe ulgi i zwolnienia od podatku obrotowego lub ogólne zwolnienia podatkowe udzielane na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do podatku od towarów i usług oraz do podatku akcyzowego. W związku z powyższym w szczególności ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 ze zm.) nie miała zastosowania do podatku od towarów i usług oraz do podatku akcyzowego. Na tle obecnej ustawy o podatku od towarów i usług norma ta nie spełnia już celu, jaki jej przyświecał w momencie zastąpienia podatku obrotowego podatkiem od towarów i usług.

W tej sytuacji nie ma jakiegokolwiek podstawy, aby na podstawie art. 4 u.p.t.u. uznawać, że jego treść wyłącza z obrotu prawnego normatywną treść ustawowej regulacji art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu, jednoznacznie stanowiącego, że przedmiotowa rekompensata nie stanowi dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty nie dają podstaw do jej uwzględnienia.

Konkludując:

1) zarówno zaskarżona interpretacja podatkowa, jak również skarga kasacyjna, nie zawierają przekonującej argumentacji, że sporna rekompensata

z tytułu zamrożenia cen określonych w taryfie zatwierdzonej przez Prezesa URE stanowi dotację, subwencję czy inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.;

2) nawet w przypadku gdyby organ przedstawił przekonującą argumentację, że rekompensata ta spełnia przesłanki uznania jej za dotację, subwencję czy inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., do czasu wyeliminowania z obrotu prawnego art. 15 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców paliw gazowych w związku z sytuacją na rynku gazu norma wyrażona w ramach tego przepisu ma charakter obowiązujący w krajowym obrocie prawnym w stosunku do wszystkich uczestników tego obrotu; w szczególności nie można wbrew tej normie, powołując się na wykładnię wynikającą z dyrektywy 2006/112/WE, uznać, że przedmiotowa rekompensata stanowi podlegającą opodatkowaniu dotację, subwencję czy inną dopłatę o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., gdyż prowadziłoby to do niedopuszczalnej wykładni *contra legem* i w konsekwencji nakładania na podatników obowiązków podatkowych pozostających w sprzeczności z jednoznaczna normą ustawową.

Mając powyższe na uwadze, skargę kasacyjną organu oddalono na podstawie art. 184 p.p.s.a.

78

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 19 marca 2025 r.
(I FSK 1475/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Niezgódka – Medek
Sędziowie NSA: Ryszard Pęk, Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)

Przepis art. 28f ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się on do usług przewozu osób (transportu pasażerów) obejmujących działalność, której celem jest przemieszczanie osób (pasażerów), niestanowiących członków załogi środka transportu, z punktu wyjazdu do punktu przyjazdu.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną C. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa z siedzibą w M. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2024 r. w sprawie ze skargi C. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa z siedzibą w M. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 marca 2019 r., nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od C. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa z siedzibą w M. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej czterysta osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Zaskarżonym wyrokiem z 27 lutego 2024 r., I SA/Wr 602/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) oddalił skargę C. sp. z o. o. sp. k. z siedzibą w M. (dalej: skarżąca, wnioskodawca) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS, organ interpretacyjny) z 5 marca 2019 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług (opisany wyrok i powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w internetowej bazie orzeczeń CBOSA).

We wniosku o wydanie skarżonej interpretacji skarżąca przedstawiła następujące zdarzenie przyszłe.

Spółka wskazała, że jako podatnik VAT w rozumieniu art. 28a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; dalej: u.p.t.u.) będzie wynajmowała od O. sp. z o.o. jacht żaglowy czternastoosobowy, z dwuosobową załogą, zarejestrowany jako jacht komercyjny i będzie wykonywała rejsy jachtem wyłącznie poza granicami Unii Europejskiej. Osoby uczestniczące w rejsach będą okrętowane jako członkowie załogi i będą wykonywały obowiązki załogi (np. wachty nawigacyjne, pomoc przy żaglach, praca przy cumowaniu, czy w kuchni), a także będą podporządkowane poleceniom kapitana. Uczestnicy rejsu nie będą podatnikami podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 28a u.p.t.u. Z każdym z uczestników rejsu będzie podpisywana umowa uczestnictwa w rejsie, a każdy rejs będzie rejsiem stażowym lub szkoleniowo-stażowym w formie ekspedycji. Usługa związana z obsługą jachtu będzie polegała na tym, że spółka będzie odpowiadać za organizowanie rejsu do portu (z tym, że każdy uczestnik na własny koszt będzie musiał dotrzeć do portu zaokrętowania jachtu oraz ponieść koszt powrotu z portu wyokrętowania) i nie będzie odpowiadać

za program turystyczny (zwiedzanie miast portowych, czy też to, co uczestnicy rejsów będą robić w czasie wolnym). W skład rejsu wchodzić będzie zakwaterowanie na jachcie (uczestnicy rejsu będą mieszkać i nocować na jachcie przez kilkanaście lub kilkadziesiąt dni) i żegluga po określonej trasie oraz usługi kapitana jachtu.

Rejsy odbywać się będą wyłącznie pomiędzy portami krajów spoza Unii Europejskiej, a więc całość usług będzie wykonywana poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Spółka będzie również ponosić koszty związane z ewentualnymi naprawami jachtu, w tym zakup niezbędnych części i wyposażenia do jachtu (w zależności od warunków cenowych zakupy będą dokonywane w Polsce lub poza terytorium Unii Europejskiej, spółka nie będzie jednak w związku z tym podatnikiem na terytorium Polski w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 1 i 5 u.p.t.u., jak też nie będzie dokonywała importu usług oraz koszty związane z zakupem paliwa – zakupy dokonywane wyłącznie poza terytorium Polski, w związku z czym spółka nie będzie podatnikiem VAT w Polsce w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.). W kwestii wyżywienia spółka przewiduje, że z zakupionych poza granicami Unii Europejskiej — w miejscu cumowania jachtu — produktów wszyscy wspólnie będą sobie przygotowywali jedzenie. Spółka będzie przekazywała jedzenie załozdze jachtu celem przygotowania przez nią posiłków i zastosowania prawidłowej stawki podatku dla tej czynności.

Spółka będzie posiadała dokumenty potwierdzające świadczenie usługi związanej z obsługą jachtu komercyjnego, polegającej na organizowaniu rejsu morskiego poza terytorium Unii Europejskiej (listy załogi, wyjścia z portów, wejścia do portów, odprawy graniczne w Chile, Argentynie i innych krajach Ameryki Południowej oraz w krajach, do których jacht będzie zawijał). Jednocześnie spółka zaznaczyła, że w Polsce będzie miała swoją siedzibę, a cała jej działalność polegająca na organizowaniu rejsów będzie miała swój początek i koniec poza terytorium Unii Europejskiej.

W związku z tak opisanym zdarzeniem przyszłym spółka zadała pytanie, czy świadczone przez nią usługi związane z obsługą jachtu komercyjnego oddanego jej w najem, polegające na organizowaniu rejsu morskiego rozpoczynającego i kończącego się poza Polską i Unią Europejską, nie podlegają opodatkowaniu VAT w Polsce, bowiem ich miejsce świadczenia ma miejsce poza terytorium kraju. Spółka wniosła o ustalenie możliwości zastosowania stawki podatku w wysokości 0% oraz określenie miejsca świadczenia usługi związanej z obsługą jachtu komercyjnego.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, spółka wskazała, że świadczone przez nią usługi opisane we wniosku o wydanie interpretacji stanowią usługi transportu morskiego osób, realizowane w całości poza terytorium kraju i poza terytorium Unii Europejskiej. W związku z tym miejsce ich świadczenia należy ustalać zgodnie z art. 28f u.p.t.u., tj. uznać, że są świadczone w miejscu, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Z tego względu opisane usługi, zdaniem spółki, nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce.

W interpretacji indywidualnej z 5 marca 2019 r. Dyrektor KIS uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu wyjaśnił, że z opisanej we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej usługi wynika, że jej głównym celem nie będzie transport osób z jednego portu do drugiego. Zaprezentowana we wniosku o interpretację usługa nie jest więc tą, o której mowa w art. 28f ust. 1 u.p.t.u. Tym samym miejscem świadczenia przedmiotowej usługi na rzecz uczestników rejsu będzie zgodnie z przepisem art. 28c ust. 1 u.p.t.u. miejsce, w którym spółka posiada siedzibę działalności gospodarczej, tj. terytorium Polski, i usługa ta będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski. Ponadto organ wskazał, że dla usługi związanej z obsługą jachtu, polegającej na organizowaniu rejsu morskiego, nie została przewidziana stawka preferencyjna podatku od towarów i usług lub też zwolnienie od podatku, w związku z czym powinna być ona opodatkowana stawką podstawową 23%.

W skardze do WSA we Wrocławiu skarżąca spółka zarzuciła naruszenie art. 28f ust. 1 oraz art. 28c ust. 1 u.p.t.u. poprzez:

– niewłaściwą ocenę co do ich zastosowania (zastosowanie art. 28c ust. 1 u.p.t.u. w sytuacji, w której prawidłowo zastosowany powinien zostać art. 28f ust. 1 u.p.t.u.) i przyjęcie przez Dyrektora KIS, że miejscem świadczenia usługi polegającej na organizacji rejsów jachtem pełnomorskim pomiędzy portami leżącymi poza państwami członkowskimi Unii Europejskiej jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej (art. 28c ust. 1 u.p.t.u.), tj. terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podczas gdy przedmiotowa usługa polega w istocie na transporcie pasażerów, w związku z czym za miejsce jej świadczenia powinno być uznane miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości (art. 28f ust. 1 u.p.t.u.);

– niewłaściwą ocenę przedstawionego zdarzenia przyszłego, tj. błędną ocenę istoty opisanej przez wnioskodawcę usługi polegającej na organizacji rejsów jachtem pełnomorskim pomiędzy portami leżącymi poza państwami członkowskimi Unii Europejskiej i przyjęcie, że nie jest to usługa transportu pasażerów, co doprowadziło do niewłaściwego zastosowania przepisów prawa materialnego w sposób już opisany.

Wyrokiem z 8 stycznia 2020 r., I SA/Wr 513/19, WSA we Wrocławiu, działając na podstawie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), uwzględnił skargę i uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Na skutek skargi kasacyjnej Dyrektora KIS Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 5 maja 2023 r., I FSK 596/20, uchylił powyższy wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA we Wrocławiu.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił ocenę Dyrektora KIS, że uzasadnienie wyroku jest wzajemnie sprzeczne i zarazem w znaczący sposób utrudnia odczytanie intencji i argumentacji Sądu pierwszej instancji.

W ocenie NSA, trafny okazał się zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 134 § 1 oraz art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 1-3 oraz art. 14c § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.).

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił poglądu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, że stanowisko organu przedstawione w zaskarżonej interpretacji indywidualnej nie znajduje w pełni odzwierciedlenia w stanie faktycznym wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji. W ocenie Sądu drugiej instancji pomimo braku użycia określenia świadczenia kompleksowego w istocie przyjęto, że świadczenie wnioskodawcy składa się z kilku usług. Uznano, że „charakter opisanej przez spółkę usługi związanej z obsługą jachtu, polegającej na organizowaniu rejsu morskiego, wskazuje, że transport osób z jednego portu do drugiego nie będzie rzeczywistym i głównym celem tej usługi, gdyż takim celem będzie zorganizowanie szkolenia/stażu dla uczestników rejsu”. W istocie organ interpretacyjny uznał, że świadczeniem dominującym nie będzie usługa transportu osób, lecz usługa zorganizowania szkolenia/stażu dla uczestników rejsu.

Powyższe stanowisko, wbrew twierdzeniom Sądu pierwszej instancji, znajduje odzwierciedlenie w stanie faktycznym wniosku. Rolą Sądu, rozpoznającego skargę na interpretacje indywidualną, była ocena prawna prawidłowości takiego stanowiska, czego Sąd pierwszej instancji nie uczynił.

WSA we Wrocławiu w wyroku z 27 lutego 2024 r., III SA/Wa 602/23, ponownie rozpoznając niniejszą sprawę oraz działając w granicach związania wyrokiem NSA z 5 maja 2023 r., I FSK 596/20, uznał, że skarga nie zasługiwała na uwzględnienie i orzekł o jej oddaleniu.

Spór w niniejszej sprawie sprowadza się do oceny, czy organ interpretacyjny prawidłowo ustalił miejsce świadczenia usług związanych z obsługą jachtu komercyjnego opisanych przez skarżącą we wniosku z 12 października 2018 r. rozpoznając je na podstawie art. 28c ust. 1 u.p.t.u., czy też rację należało przyznać spółce, która świadczone przez siebie usługi kwalifikuje jako usługi transportu morskiego, a z uwagi na to, że miejsce ich świadczenia jest poza terytorium kraju twierdzi, że nie podlegają opodatkowaniu w Polsce.

W ocenie Sądu pierwszej instancji rację w tym sporze należało przyznać organowi interpretującemu.

Z punktu widzenia zaistniałego w sprawie sporu i stawianych w skardze zarzutów istotne znaczenie ma przepis art. 28f ust. 1 u.p.t.u., wedle którego miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

Skarżąca spółka, przedstawiając własne stanowisko w sprawie, zarówno we wniosku, jak i następnie w skardze, argumentowała, że świadczone przez nią usługi związane z obsługą jachtu komercyjnego stanowią w istocie usługi transportu pasażerów, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, bowiem miejsce ich świadczenia jest poza terytorium kraju.

Z takim stanowiskiem Sąd pierwszej instancji się nie zgodził i przyznał rację organowi interpretacyjnemu.

Kluczowym dla sprawy jest zatem kwalifikacja świadczonych przez spółkę usług, które w pytaniu sformułowanym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej określone zostały jako „usługi związane z obsługą jachtu komercyjnego”, a następnie szczegółowo opisane w treści wniosku. Wedle informacji zawartych we wniosku do istotnych elementów usługi należy transport uczestników rejsu, ich zakwaterowanie, żegluga po określonej trasie oraz usługi kapitana jachtu. Każdy rejs będzie rejssem o charakterze stażowym lub szkoleniowo-stażowym w formie ekspedycji, zaś osoby uczestniczące w rejsie będą tworzyły załogę jachtu i wykonywały obowiązki załogi. Spółka podkreśliła, że świadczona usługa nie obejmuje zorganizowania uczestnikom planu zwiedzania miast portowych, skarżąca nie jest odpowiedzialna za program turystyczny.

Scharakteryzowane w powyższy sposób usługi skarżąca spółka kwalifikuje jako usługę transportu.

Tymczasem przez transport zgodnie ze znaczeniem powszechnym, językowym należy rozumieć przewóz osób lub ładunków różnymi środkami lokomocji, jak i ogół działań oraz środków związanych z takim przewozem. Celem usługi transportu jest zatem przemieszczanie ludzi lub ładunków.

Biorąc pod uwagę powyższe, w ocenie Sądu transport pasażerów niewątpliwie jest częścią świadczonej przez skarżącą usługi kompleksowej związanej obsługą jachtu komercyjnego, która jednak poza samym transportem obejmuje ponadto takie świadczenia jak zakwaterowanie, zaokrętowanie w roli członków załogi i związane z tym obowiązki, opiekę kapitana jachtu oraz elementy stażu czy też szkolenia. Wszystkie wymienione elementy kształtują w ocenie Sądu charakter usługi złożonej z wielu świadczeń, które w równym albo zbliżonym stopniu są atrakcyjne dla uczestników rejsu. W ocenie Sądu bowiem celem rejsu jachtem morskim nie jest usługa transportowa sama w sobie – choć niewątpliwie jest to jej istotny element – lecz ogół doznań związanych z tą formą wypoczynku (rekreacji), począwszy od uczestnictwa w życiu załogi jachtu, a skończywszy na wrażeniach estetycznych związanych z przebywaniem na morzu. Osoba zainteresowana jedynie transportem do określonego miejsca przeznaczenia z dużym prawdopodobieństwem wybierze inną formę przemieszczania się niż osoba, która poza transportem zamierza poznać elementy obsługi jachtu oraz podstawy żeglowania.

Z tych też powodów opisana we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej usługa jest świadczeniem złożonym, której charakter jest znacznie szerszy, niż wskazywany przez spółkę transport morski, co prawidłowo dostrzegł organ interpretacyjny w zaskarżonej interpretacji.

O tym, że w sprawie występuje kilka równorzędnych usług składających się na świadczenie kompleksowe świadczy ponadto sformułowane przez spółkę pytanie, które samo w sobie wskazuje na złożony charakter usługi („usługi związane z obsługą jachtu komercyjnego”). W ocenie Sądu zaś żaden z elementów tej usługi nie ma na tyle wiodącej roli w całym świadczeniu, aby zdefiniował jego charakter.

Z uwagi na opis zdarzenia przyszłego oraz brak zarzutów w tym zakresie sporna usługa nie może być oceniana w kontekście ewentualnej usługi turystyki, o której mowa w art. 119 u.p.t.u. i tym samym w sprawie nie znajdzie zastosowania przepis art. 28n u.p.t.u. dotyczący określenia miejsca świadczenia dla usług turystyki, stąd też organ prawidłowo uznał, że jest to usługa związana z obsługą jachtu komercyjnego, a miejscem świadczenia, a tym samym opodatkowania usług przedstawionych w opisie sprawy świadczonych na rzecz podmiotów (uczestników rejsów) niebędących podatnikami, zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 28c ust. 1 u.p.t.u. będzie miejsce, w którym skarżąca posiada siedzibę działalności gospodarczej, tj. Polska.

Jednocześnie, w okolicznościach niniejszej sprawy zdeterminowanych treścią wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, usługi związane z obsługą jachtu komercyjnego nie będą stanowić usług transportu pasażerów, dla których miejsce świadczenia ustala się na podstawie art. 28f ust. 1 u.p.t.u.

Spółka skargą kasacyjną zaskarżyła wyrok Sądu pierwszej instancji w całości, zarzucając naruszenie przepisów:

1) postępowania w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 134 § 1 w zw. z art. 57a p.p.s.a. w zw. z art. 14 b § 1-3 oraz 14c § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa przez niewłaściwą ocenę przedstawionego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), tj. błędną ocenę istoty opisanej przez wnioskodawcę usługi polegającej na organizacji rejsów jachtem pełnomorskim pomiędzy portami leżącymi poza państwami członkowskimi Unii Europejskiej i przyjęcie, że nie jest to usługa transportu pasażerów, co doprowadziło do niewłaściwego zastosowania przepisów prawa materialnego w sposób opisany w punkcie poniższym, stanowisko organu przedstawione w zaskarżonej interpretacji indywidualnej nie znajduje w pełni odzwierciedlenia w stanie faktycznym wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji;

2) prawa materialnego:

a) art. 28f ust. 1 u.p.t.u. przez jego niezastosowanie w sytuacji, w której powinien być stosowany i przyjęcie, że przedstawiona przez skarżącą we wniosku

o wydanie interpretacji usługa nie stanowi usługi transportu pasażerów, o której mowa przepisie, podczas gdy za miejsce świadczenia usług należy uznać miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości;

b) art. 28c ust. 1 u.p.t.u. przez jego zastosowanie w niniejszej sprawie na skutek błędnego przyjęcia, że miejscem świadczenia usługi polegającej na organizacji rejsów jachtem pełnomorskim pomiędzy portami leżącymi poza państwami członkowskimi Unii Europejskiej jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, podczas gdy przedmiotowa usługa polega w istocie na transporcie pasażerów, w związku z czym za miejsce jej świadczenia powinno być uznane miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości (art. 28f ust. 1 u.p.t.u.).

Skarżąca wniosła ponadto o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentów załączonych do niniejszej skargi w postaci:

a) oferty wstępnej O. sp. z o.o. złożonej w odpowiedzi na ogłoszenie o udzielenie zamówienia publicznego na „Transport towarów oraz osób (Polska Wyprawa...) do/z (...) w sezonie 2019/20”;

b) załącznika nr 4, o znaku: (...), stanowiącego opis przedmiotu zamówienia, termin wykonania zamówienia i informacje ogólne zamówienia publicznego na „Transport towarów oraz osób (Polska Wyprawa...) do/z (...) w sezonie 2019/20”;

c) zawiadomienia o wyborze najkorzystniejszej oferty dokonane w dniu 16 września 2019 r., dot.: Transport towarów oraz osób (Polska Wyprawa ...) do/z (...) w sezonie 2019/20 na okoliczność ich treści oraz faktu, że świadczone za pomocą jachtu usługi są usługami transportowymi osób i rzeczy, jak również na okoliczność dotychczasowego wykorzystywania jednostki pływającej we wskazany przez skarżącą w niniejszej sprawie sposób.

Mając powyższe na uwadze, skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i uwzględnienie skargi oraz wydanie orzeczenia reformatoryjnego i uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu. Ponadto skarżąca domagała się zasądzenia kosztów postępowania według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor KIS wniosł o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Jak stwierdził Sąd pierwszej instancji, spór w niniejszej sprawie sprowadza się do oceny, czy organ interpretacyjny prawidłowo ustalił miejsce świadczenia

usług związanych z obsługą jachtu komercyjnego opisanych przez skarżącą we wniosku z 12 października 2018 r., rozpoznając je na podstawie art. 28c ust. 1 u.p.t.u., a nie jak uważa strona skarżąca na podstawie art. 28f ust. 1 u.p.t.u. jako usługi transportu morskiego świadczone poza terytorium kraju.

Nie są zasadne zarzuty naruszenia art. 134 § 1 w zw. z art. 57a p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 1-3 oraz 14c § 1 i 2 o.p. oraz art. 28f ust. 1 u.p.t.u. i art. 28c ust. 1 u.p.t.u. przez przyjęcie, że opisane przez wnioskodawcę usługi polegającej na organizacji rejsów jachtem pełnomorskim pomiędzy portami leżącymi poza państwami członkowskimi Unii Europejskiej nie jest usługą transportu pasażerów, a miejscem świadczenia tej usługi jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej (art. 28c ust. 1 u.p.t.u.), a nie miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości (art. 28f ust. 1 u.p.t.u.).

Należy przypomnieć, że we wniosku o interpretację strona podała, że rejsy będą odbywały się na jachcie żaglowym 14-osobowym, używanym do żeglugi na pełnym morzu, na którym „osoby uczestniczące w rejsach będą okrętowane jako członkowie załogi”. „Z każdym z uczestników będzie podpisywana umowa uczestnictwa w rejsie, a każdy rejs będzie rejssem stażowym lub szkoleniowo-stażowym w formie ekspedycji. Osoby uczestniczące w rejsie będą tworzyły załogę jachtu i wykonywały obowiązki załogi (np. wachty nawigacyjne, pomoc przy żaglach, praca przy cumowaniu, czy w kuchni), a także będą podporządkowane poleceniom kapitana”.

Natomiast w skardze kasacyjnej strona podnosi, że „organizacja rejsu będzie wiązała się z przeprowadzeniem szkolenia dla pasażerów jako załogi, natomiast zasadność jego przeprowadzenia podyktowana jest szczególnymi okolicznościami podróży, tj. poruszaniem się jednostką pływającą. Szkolenie ma znaczenie choćby ze względu na bezpieczeństwo załogi. Brak jest podstaw do stwierdzenia, że istotą rejsu ma być szkolenie pasażerów. Wskazać należy jednoznacznie, że «szkolenie» dotyczy wyłącznie kwestii bezpieczeństwa i podstawowej obsługi jachtu w zakresie koniecznym do zapewnienia bezpieczeństwa, w tym umiejętności koniecznych dla jego zachowania”.

Z powyższego wynika, że „osoby uczestniczące w rejsach będą okrętowane jako członkowie załogi” i tworząc załogę rejsu będącego rejssem stażowym lub szkoleniowo-stażowym w formie ekspedycji będą „wykonywały obowiązki załogi (np. wachty nawigacyjne, pomoc przy żaglach, praca przy cumowaniu, czy w kuchni)” (tak we wniosku o interpretację), przy czym jednocześnie „organizacja rejsu będzie wiązała się z przeprowadzeniem szkolenia dla pasażerów jako załogi” (tak w skardze kasacyjnej). Z tego strona wywodzi, że spółka na rzecz uczestników rejsu będzie świadczyła usługę transportu pasażerów.

Strona pomija jednak, że w przypadku bezpieczeństwa morskiego istnieje ściśle rozróżnienie pomiędzy załogą statku a pasażerami. Zgodne z ustawą z dnia

18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie morskim (Dz.U. z 2024 r. poz. 1068) pasażerem jest każda osoba „z wyjątkiem kapitana i członków załogi lub innych osób zatrudnionych na statku lub wykonujących zadania na statku dla jego potrzeb” (art. 5 pkt 10c).

Natomiast zgodnie z rozporządzeniem Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej z dnia 29 stycznia 2018 r. w sprawie kwalifikacji i przeszkolenia członków załóg jachtów komercyjnych oraz warunków ich uzyskiwania (Dz.U. z 2018 r. poz. 490) osobę odbywającą rejs stażowo-szkoleniowy w celu uzyskania lub podniesienia kwalifikacji żeglarskich, wykonującą zadania pod nadzorem członka załogi stałej, uznaje się za członka załogi szkolnej.

W tej sytuacji jeżeli przedmiotowy rejs żaglowym jachtem komercyjnym będzie rejsiem stażowym lub szkoleniowo-stażowym, a „osoby uczestniczące w rejsach będą „okrętowane jako członkowie załogi” i będą „wykonywały obowiązki załogi (np. wachty nawigacyjne, pomoc przy żaglach, praca przy cumowaniu, czy w kuchni)”, nie ma podstaw do twierdzenia, że będąc członkami załogi jachtu będą jednocześnie jego pasażerami w żegludze morskiej. Tym samym nie może w takim przypadku do żeglugi osób zaokrętowanych na jachcie jako członkowie załogi mieć zastosowania art. 28f ust. 1 u.p.t.u. normujący miejsce świadczenia „usług transportu pasażerów”.

Należy przy tym wskazać, że art. 28f ust. 1 u.p.t.u. stanowi implementację art. 48 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym „Miejscem świadczenia usług przewozu osób jest miejsce, w którym odbywa się przewóz, biorąc pod uwagę pokonywane odległości”. Przepis ten wprawdzie jest inaczej sformułowany niż art. 28f ust. 1 u.p.t.u., który odnosi się do usług transportu pasażerów, a nie usług przewozu osób, lecz niewątpliwie mimo różnego sformułowania usługa, do której odnoszą się obydwie normy obejmuje działalność, której celem jest przemieszczanie osób z punktu wyjazdu do punktu przyjazdu.

Tymczasem – jak trafnie wskazał Sąd pierwszej instancji – celem opisanego we wniosku o interpretację rejsu jachtem morskim nie jest usługa przewozu (transportu) osób sama w sobie polegająca na przemieszczeniu się z jednego miejsca do drugiego, skoro uczestnicy tego rejsu zostają w ramach stażu czy też szkolenia zaokrętowani w roli członków załogi jachtu. W konsekwencji tak opisana usługa swoim charakterem stanowczo wykracza poza ramy samej usługi przewozu osób (transportu pasażerów) w powyższym rozumieniu przemieszczenia osób (pasażerów) z punktu wyjazdu do punktu przyjazdu.

Reasumując, przepis art. 28f ust. 1 u.p.t.u. należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się on do usług przewozu osób (transportu pasażerów) obejmujących działalność, której celem jest przemieszczanie osób (pasażerów), niestanowiących członków załogi środka transportu, z punktu wyjazdu do punktu przyjazdu.

W świetle powyższego nie ma żadnych podstaw do uwzględnienia sformułowanych w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia art. 134 § 1 w zw. z art. 57a P.p.s.a., w zw. z art. 14 b § 1-3 oraz 14c § 1 i 2 o.p. oraz art. 28f ust. 1 u.p.t.u. i art. 28c ust. 1 u.p.t.u., gdyż Sąd pierwszej instancja trafnie uznał, że organ podatkowy nie naruszył przepisów prawa, uznając, że miejscem świadczenia opisanej we wniosku o interpretację usługi jest miejsce wynikające z zastosowania art. 28c ust. 1 u.p.t.u., zgodne z którym „Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 28d, art. 28e, art. 28f ust. 1, 2 i 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h-28n”.

W konsekwencji skargę kasacyjną strony na podstawie art. 184 p.p.s.a. należało oddalić.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 p.p.s.a.

79

Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku

**z dnia 19 marca 2025 r.
(I SA/Gd 392/21)**

Sędzia WSA: Irena Wesółowska.

W ramach wykładni prokonstytucyjnej należy pominąć regulację rozporządzenia z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu (Dz.U. z 2018 r. poz. 1688) w tej części, która odnosi się do ustalenia stawek wynagrodzenia doradcy podatkowego za świadczoną pomoc prawną z urzędu, i zastąpić te stawki stawkami wynagrodzenia (opłat), jakie prawodawca przewidział za takiego samego rodzaju pracę (pomoc prawną) wyświadczoną przez doradcę prawnego ustanowionego z wyboru tj. w oparciu o przepisy rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1687).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku u z n a ł wniosek doradcy podatkowego M.B. o przyznanie kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu w sprawie ze skargi M.N. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 12 stycznia 2021 r. nr (...) w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r. i na podstawie art. 250 § 1 i art. 258 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) oraz § 2 ust. 2 pkt 1 w zw. z § 2 ust. 1 pkt 1 lit. g/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1687) p r z y z n a ł doradcy podatkowemu M.B. od Skarbu Państwa – Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku osiem tysięcy sto złotych, w tym VAT, tytułem wynagrodzenia za zastępstwo prawne wykonane na zasadzie prawa pomocy, obejmujące udział w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Z u z a s a d n i e n i a

Prawomocnym postanowieniem starszego referendarza sądowego z 16 czerwca 2021 r., (...) przyznano skarżącemu M.N. prawo pomocy obejmujące zwolnienie od kosztów sądowych oraz ustanowienie doradcy podatkowego.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych wyznaczyła na pełnomocnika skarżącego z urzędu doradcę podatkowego M.B.

Wyrokiem z 19 października 2021 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił skargę strony.

Postanowieniem z 21 stycznia 2022 r. starszy referendarz sądowy przyznał M.B. wynagrodzenie za zastępstwo prawne wykonane na zasadzie prawa pomocy w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji.

Od wyroku Sądu pierwszej instancji doradca podatkowy sporządziła i wniosła skargę kasacyjną. W dniu 5 listopada 2024 r. pełnomocniczka wzięta udział w rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. W piśmie z 21 lutego 2025 r. pełnomocniczka złożyła wniosek o zwrot kosztów nieopłaconej pomocy udzielonej z urzędu w postępowaniu przed sądem drugiej instancji i oświadczyła, że koszty te nie zostały zapłacone ani w części, ani w całości.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 250 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.), wyznaczony adwokat, radca prawny, doradca podatkowy albo rzecznik patentowy otrzymuje wynagrodzenie według zasad określonych w przepisach

o opłatach za czynności adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych albo rzeczników patentowych w zakresie ponoszenia kosztów nieopłaconej pomocy prawnej oraz zwrotu niezbędnych i udokumentowanych wydatków.

W odniesieniu do doradców podatkowych powyższe zasady reguluje rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu (Dz.U. z 2018 r. poz. 1688).

Z treści § 6 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia wynika, że wynagrodzenie w postępowaniu przed sądem administracyjnym wynosi w drugiej instancji za sporządzenie i wniesienie skargi kasacyjnej oraz udział w rozprawie przed Naczelny Sąd Administracyjny 75% kwoty wynagrodzenia określonego w ust. 1, a jeżeli w drugiej instancji nie prowadził sprawy ten sam doradca podatkowy – 100% tej kwoty, w obu przypadkach nie mniej niż 120 zł. Biorąc pod uwagę, że w niniejszej sprawie wartość przedmiotu sporu wynosiła 201 278 zł, to zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 1 lit. g/ wysokość wynagrodzenia pełnomocnika za udział w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji wynosi 7200 zł. W związku z powyższym należy pełnomocnikowi wynagrodzenie – według § 6 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia – to kwota 5400 zł.

Należy w tym miejscu wskazać, że Trybunał Konstytucyjny w sprawach o sygn. SK 66/19, SK 78/21, SK 53/22, SK 85/22 oraz SK 83/19 orzekał o niezgodności z Konstytucją przepisów zawartych w rozporządzeniach Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu i w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu. W orzeczeniach tych Trybunał kwestionował nieuzasadnione różnicowanie stawek i mechanizmów wynagradzania dla adwokatów i radców prawnych ustanowionych z urzędu względem adwokatów i radców prawnych ustanowionych z wyboru. W związku z powyższym Trybunał dostrzegł konieczność zasądzania na rzecz pełnomocników z urzędu opłat nie niższych niż przewidziane w rozporządzeniach regulujących stawki dla adwokatów i radców prawnych z wyboru, a więc przy uwzględnieniu rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2015 r. poz. 1800) oraz w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 265).

Naczelny Sąd Administracyjny ma na uwadze, że Trybunał nie zakwestionował zgodności z Konstytucją regulacji zawartych w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu. Niemniej jednak należy mieć na względzie, że przepisy wskazanego rozporządzenia określają podobne stawki i zasady

przyznawania wynagrodzenia ustanowionemu pełnomocnikowi będącemu doradcą podatkowym, jak te, które zostały zawarte w przepisach dotyczących radców prawnych i adwokatów, a które to normy zostały przez Trybunał Konstytucyjny uznane za niezgodne z ustawą zasadniczą.

Mając na względzie, że nie ma żadnego uzasadnienia, aby różnicować sytuację pełnomocników, którym przyznawane jest wynagrodzenie za pomoc prawną udzieloną z urzędu tylko z uwagi na ich status zawodowy, Sąd uznał, że pomimo niezakwestionowania zgodności z Konstytucją przepisów rozporządzenia z dnia 16 sierpnia 2018 r., przyznanie wynagrodzenia doradcy podatkowemu powinno nastąpić z pominięciem regulacji zawartych w tym akcie prawnym. Za takim stanowiskiem Sądu przemawia nie tylko brak podstaw do odmiennego traktowania pełnomocników, ale także wskazywane już podobieństwo uregulowań dotyczących przyznawania wynagrodzenia za pomoc prawną udzieloną z urzędu. Nie ma bowiem uzasadnionych podstaw do tego, aby o przyznaniu doradcy podatkowemu wynagrodzenia orzekać na podstawie przepisów, których tożsame brzmienie, choć na gruncie innego aktu prawnego, zostało uznane za sprzeczne z Konstytucją.

W związku z powyższym, w ramach wykładni prokonstytucyjnej należy pominąć regulację rozporządzenia z dnia 16 sierpnia 2018 r. w tej części, która odnosi się do ustalenia stawek wynagrodzenia doradcy podatkowego za świadczoną pomoc prawną z urzędu i zastąpić te stawki stawkami wynagrodzenia (opłat), jakie prawodawca przewidział za takiego samego rodzaju pracę (pomoc prawną) wyświadczoną przez doradcę prawnego ustanowionego z wyboru, tj. w oparciu o przepisy rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1687). W tym zakresie będą miały zatem zastosowanie przepisy § 2 ust. 2 pkt 1 oraz § 2 ust. 1 pkt 1 lit. g/ powyższego rozporządzenia. Z przywołanych przepisów wynika, że pełnomocnikowi będącemu doradcą podatkowym za udział w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji należne jest wynagrodzenie w wysokości 10 800 zł (§ 2 ust. 1 pkt 1 lit. g/). Z kolei za udział w postępowaniu przed sądem drugiej instancji wynagrodzenie wynosi 75% wskazanej wyżej sumy (§ 2 ust. 2 pkt 1), co stanowi kwotę w wysokości 8100 zł. W związku z tym doradcy podatkowemu ustanowionemu w niniejszej sprawie należało przyznać wynagrodzenie w wymienionej wysokości.

Z tych względów, na podstawie art. 250 § 1 p.p.s.a. i art. 258 § 4 p.p.s.a. oraz § 2 ust. 2 pkt 1 w zw. z § 2 ust. 1 pkt 1 lit. g/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1687) orzeczono jak w sentencji postanowienia.