Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych

Nr 5 (134) • 2026

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów 3
Wykaz orzeczeń 5
Zbiór orzeczeń 9

Wolters Kluwer

Warszawa 2026

ZBIÓR URZĘDOWY
tłoczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

Przewodniczący 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 VAT	– 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 2023 r. poz. 775 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; *obecnie*: *Dz.U. z 2025 r. poz. 1691 ze zm.)*
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2026 r. poz. 622)*
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.; Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; *obecnie*: *Dz.U. z 2026 r. poz. 143*)
u.c.	– ustawa z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2013 r. poz. 1650 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 519 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz. 1079 ze zm.*)
u.f.p.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 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.; Dz.U. z 2025 r. poz. 132 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2026 r. poz.268)*
u.p.z.p.	– ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 80, poz. 717 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 503 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 977 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.; *obecnie:* Dz.U. z 2026 r. poz. 538)

u.s.g.	– ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 1990 r. Nr 16, poz. 95 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 506; Dz.U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.; *obecnie:* Dz.U. z 2026 r. poz. 662)
ustawa o VAT lub 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 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 2021 r. poz. 685 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.; *obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz.775 ze zm.)*
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.go

Wykaz orzeczeń

Uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

Sygnatura akt (data)	*Pozycja zbioru*	*Przedmiot i podstawa prawna*	*Str.*
I GPS 1/26 (15 VI 2026 r.)	**57**	Sprzeciw od decyzji w przedmiocie wykorzystania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego niezgodnie z przeznaczeniem a zawieszenie biegu terminu przedawnienia **art. 64a p.p.s.a., art. 70 § 6 pkt 2 o.p.**	9

Orzeczenia zwykłego składu sądu

Sygnatura akt (data)	*Pozycja zbioru*	*Przedmiot i podstawa prawna*	*Str.*
II OSK 1256/25 (3 IX 2025 r.)	**58**	Tryb dokonania zmiany przez radę gminy nieaktualnego w całości lub w części miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego **art. 27 oraz art. 32 ust. 2 u.p.z.p.**	38
II OSK 1065/25 (29 IX 2025 r.)	**59**	Badanie spełnienia przesłanek udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych w związku z postępowaniem dotyczącym zobowiązania do powrotu **art. 348 w zw. z art. 356 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, art. 350 u.c.**	44
I FSK 157/21 (30 X 2025 r.)	**60**	Dopłaty celowe wnoszone na podstawie porozumienia międzygminnego z tytułu organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego a podstawa opodatkowania **art. 29a ustawy o VAT, art. 74 u.s.g.**	51
II OSK 1018/23 (4 XI 2025 r.)	**61**	Sposób zagospodarowania działek w przypadku stwierdzenia nieważności miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego **art. 59 ust. 1 u.p.z.p.**	63
I FSK 834/25 (5 XI 2025 r.)	**62**	Blokada rachunku bankowego w związku z dokonaniem płatności przy użyciu mechanizmu podzielonej płatności **art. 119zv § 1 i art. 119zw** § 1 o.p.	69

I FSK 686/25 (6 XI 2025 r.)	**63**	Termin złożenia deklaracji lub korekty deklaracji od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej i wpłacenia kwoty zobowiązania podatkowego lub zwrotu nienależnej kwoty zwrotu **art. 112b ust. 2a ustawy o VAT**	87
II OSK 3070/24 (6 XI 2025 r.)	**64**	Zaświadczenie organu I instancji co do zgodności budowy z ustaleniami obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego przy badaniu zgodności projektu zagospodarowania działki lub terenu z przepisami ustawy przez organ drugiej instancji **art. 48b ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1, art. 49 ust. 1 pkt 2 Prawa budowlanego**	91
I FSK 747/25 (13 XI 2025 r.)	**65**	Stosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę do korekty deklaracji niebędącej bezpośrednim efektem czynności sprawdzających **art. 56a § 3 pkt 2 o.p.**	98
I FSK 1328/22 (18 XI 2025 r.)	**66**	Fałszywa faktura VAT wystawiona przez pracownika podatnika lub osobę niebędąca formalnie pracownikiem, ale dopuszczoną do prowadzenia jego spraw **art. 108 ust. 1 ustawy o VAT**	105
I FSK 1660/22 (26 XI 2025 r.)	**67**	Przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku VAT **art. 180-200d o.p., art. 87 ust. 2 u.p.t.u.**	113
I FSK 535/20 (27 XI 2025 r.)	**68**	Podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług a rekompensata strat wynikających ze świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego art. 29a ustawy o VAT	130
I FSK 2053/25 (3 XII 2025 r.)	**69**	Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług **art. 112c ust. 1 *in fine,* art. 112b ust. 2b pkt 1-4 ustawy o VAT**	138
II OSK 36/25 (5 XII 2025 r.)	**70**	Wyłączenie rzeczoznawcy majątkowego od ponownego opracowania operatu szacunkowego w postępowaniu administracyjnym **art. 176 u.g.n., art. 24 § 1 pkt 4 i 5 k.p.a.**	156

III OSK 2486/22 (9 XII 2025 r.)	**71**	Dostęp do informacji publicznej a objęta tajemnicą zawodową dokumentacja świadczonych usług weterynaryjnych **art. 28 ust. 3 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt**	169
I FSK 1267/25 (15 I 2026 r.)	**72**	Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu **art. 33a § 1, art. 233 § 1 pkt 3 o.p**.	178
II FSK 585/23 (15 I 2026 r.)	**73**	Oprocentowanie nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych **art. 78 § 3 pkt 1 o.p.**	187

Zbiór orzeczeń

57

UCHWAŁA
SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 15 czerwca 2026 r.
(I GPS 1/26)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Korycińska
Sędziowie NSA: Anna Apollo (współsprawozdawca), Dariusza Dudra, Michał Kowalski (sprawozdawca), Piotr Pietrasz, Tomasz Smoleń, Henryk Wach

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 15 czerwca 2026 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Gospodarczej zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 16 stycznia 2026 r., I GSK 814/23, w sprawie ze skargi kasacyjnej N.A. i K.O. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 9 marca 2023 r., III SA/Po 988/22 w sprawie ze skargi N.A. i K.O. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w L. z dnia 12 sierpnia 2022 r. nr (...) w przedmiocie zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) przedstawiono do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne:

„Czy w sprawach dotyczących zwrotu dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, prowadzonych w oparciu o art. 252 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.), do których w myśl art. 67 ust. 1 i art. 60 pkt 1 ustawy o finansach publicznych w kwestiach nieuregulowanych stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691 ze zm.) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.), odpowiednie zastosowanie art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej oznacza również przyjęcie, że wniesienie od decyzji kasacyjnej, wydanej

na podstawie art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego, sprzeciwu do sądu administracyjnego, uregulowanego w art. 64a ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego?"

p o d j ą ł n a s t ę p u j ą c ą u c h w a ł ę :

Sprzeciw, wniesiony w trybie art. 64a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 143), od decyzji w przedmiocie wykorzystania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego niezgodnie z przeznaczeniem, nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.).

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

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 16 stycznia 2026 r., I GSK 814/23, działając na podstawie art. 187 § 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.) przedstawił składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: „Czy w sprawach dotyczących zwrotu dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, prowadzonych w oparciu o art. 252 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.; dalej: u.f.p.), do których w myśl art. 67 ust. 1 i art. 60 pkt 1 ustawy o finansach publicznych w kwestiach nieuregulowanych stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691; dalej: k.p.a.) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.; dalej: o.p.), odpowiednie zastosowanie art. 70 § 6 pkt 2 o.p., oznacza również przyjęcie, że wniesienie od decyzji kasacyjnej wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. sprzeciwu do sądu administracyjnego uregulowanego w art. 64a p.p.s.a. skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego?".

Sąd orzekał w następującym stanie faktycznym i prawnym.

W Przedszkolu Publicznym (…) w L., prowadzonym przez N.A. i K.O. (dalej: skarżące), przeprowadzano kontrolę. W protokole kontrolnym wskazano kwotę 567 540,32 zł jako dotację wykorzystaną niezgodnie z przeznaczeniem oraz kwotę 12 344,44 zł jako dotację pobraną w nadmiernej wysokości.

Prezydent Miasta L. decyzją z 28 sierpnia 2020 r. orzekł o zwrocie kwoty 459 949,55 zł jako dotacji udzielonej za rok 2015, 2016 i 2017 wraz z odsetkami, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem albo zawierającej kwoty nieudokumentowane.

Na skutek odwołania skarżących Samorządowe Kolegium Odwoławcze w L. decyzją z 14 grudnia 2020 r. uchyliło decyzję organu I instancji w całości i przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 10 marca 2021 r., III SA/Po 98/21, oddalił sprzeciw skarżących od powyższych decyzji.

W uzasadnieniu Sąd uznał, że decyzja organu I instancji narusza art. 77 § 1 k.p.a. oraz art. 107 § 3 k.p.a., które uzasadniały uchylenie przez organ odwoławczy decyzji Prezydent Miasta L. i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 24 września 2021 r., I GSK 1086/21, oddalił skargę kasacyjną skarżących od wyroku Sądu pierwszej instancji.

Ponownie rozpoznając sprawę, Prezydenta Miasta L. decyzją z 11 marca 2022 r. orzekł o zwrocie dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem za 2016 r. i 2017 r. Organ przyjął, że obowiązek zwrotu dotacji za 2015 r. uległ przedawnieniu.

Orzekając na skutek odwołania skarżących, Samorządowe Kolegium Odwoławcze decyzją z 12 sierpnia 2022 r. uchyliło w całości decyzję organu I instancji i orzekło o zwrocie dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem za 2016 r. i 2017 r. w wysokościach mniejszych niż wskazał organ I instancji.

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy w kwestii przedawnienia obowiązku zwrotu dotacji odwołał się do poglądu wyrażonego w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 listopada 2021 r., I GSK 783/21, oraz treści art. 70 § 6 pkt 2 o.p. i art. 64a p.p.s.a., że istnieje prawna możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania na czas wniesienia sprzeciwu od decyzji SKO wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. Za takim stanowiskiem przemawia wykładnia celowościowa art 70 § 6 pkt 2 o.p. Nie można bowiem zaakceptować sytuacji, że ustawodawca, wprowadzając dwa różne środki zaskarżenia decyzji, tj. skargę i sprzeciw, miał na celu ograniczenie stronom uprawnień materialnoprawnych, np. związanych z przedawnieniem. Przepis art. 70 § 6 pkt 2 o.p. odnosi się do każdej decyzji wydawanej w zakresie danego zobowiązania podatkowego, także decyzji kasacyjnej. Powyższy

przepis odnosi się zatem również do decyzji kasacyjnej SKO zaskarżonej sprzeciwem do sądu. W sprawie sprzeciw od decyzji kasacyjnej SKO z 14 grudnia 2020 r. wpłynął do Kolegium 15 stycznia 2021 r. i 21 stycznia 2021 r. został przesłany wraz z odpowiedzią oraz aktami do WSA. Sąd pierwszej instancji 10 marca 2021 r. wydał wyrok o sygn. akt III SA/Po 98/21, oddalający sprzeciw. Skarga kasacyjna od powyższego wyroku została oddalona wyrokiem NSA z 24 września 2021 r., I GSK 1086/21. Prawomocny wyrok WSA w Poznaniu doręczono SKO i organowi I instancji 10 listopada 2021 r., zatem zawarty w odwołaniu zarzut przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji jest niezasadny.

W wyniku rozpoznania skargi skarżących WSA w Poznaniu wyrokiem z 9 marca 2023 r., III SA/Po 988/22, oddalił skargę.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że istnieje prawna możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania na czas wniesienia sprzeciwu na decyzję SKO wydaną na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. Za takim stanowiskiem przemawia wykładnia celowościowa przepisu art. 70 § 6 pkt 2 o.p., na co wskazał NSA w wyroku z 3 listopada 2021 r., I GSK 783/21.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wywiodły skarżące, zaskarżając wyrok w całości.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono m.in. naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. poprzez oddalenie skargi przez Sąd pierwszej instancji, w sytuacji gdy wydanie rozstrzygnięcia przez organy obu instancji w zakresie określenia kwoty dotacji do zwrotu za 2016 r. wraz z odsetkami, rzekomo wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, nastąpiło w warunkach przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji za ten okres, co nastąpiło z upływem dnia 31 grudnia 2021 r. – w myśl art. 70 § 1 o.p. w zw. z art. 67 ust. 1 u.f.p. – w związku z czym organ odwoławczy był zobligowany do umorzenia postępowania w tym zakresie jako bezprzedmiotowe, czego jednak nie uczynił z naruszeniem art. 70 § 6 pkt 2 i § 7 pkt 2 o.p. w zw. z art. 67 ust. 1 u.f.p. i w zw. z art. 64a-64e p.p.s.a. na skutek przyjęcia, że wniesienie w realiach niniejszej sprawy przez strony sprzeciwu od decyzji SKO z 14 grudnia 2020 r. skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji za 2016 r., w sytuacji gdy norma z art. 70 § 6 pkt 2 o.p. w zw. z art. 67 ust. 1 u.f.p. nie wiąże zaistnienia określonej w niej przesłanki zawieszającej z wniesieniem „sprzeciwu od decyzji".

Podniesiono również zarzut naruszenia prawa materialnego mającego wpływ na wynik sprawy, tj. art. 70 § 1, art. 70 § 6 pkt 2 i § 7 pkt 2 o.p. w zw. z art. 67 ust. 1 u.f.p. i w zw. z art. 64a-64e p.p.s.a. na skutek stwierdzenia, że w zakresie roszczenia o zwrot dotacji za 2016 r. nie upłynął termin przedawnienia tego roszczenia, co nastąpiło w wyniku nieprawidłowego przyjęcia, że wniesienie od decyzji kasacyjnej sprzeciwu, o którym mowa

w art. 64a-64e p.p.s.a., jest w zakresie zaistnienia przesłanki zawieszającej bieg terminu przedawnienia tożsame w skutkach prawnych z wniesieniem skargi przy odpowiednim – w myśl art. 67 ust. 1 u.f.p. – stosowaniu normy z art. 70 § 6 pkt 2 i § 7 pkt 2 o.p.

Rozpoznając skargę kasacyjną, NSA postanowieniem z 8 stycznia 2026 r., I GSK 814/23, przedstawił składowi siedmiu sędziów NSA do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości.

Sąd kasacyjny wskazał, że istota sporu sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy w sprawie w zakresie zobowiązania do zwrotu dotacji oświatowej za 2016 r. wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem nastąpiło przedawnienie możliwości dochodzenia jej zwrotu z uwagi na upływ 5–letniego terminu przewidzianego w art. 70 § 1 o.p.

Zdaniem organów administracji powyższy obowiązek nie uległ przedawnieniu z uwagi na treść art. 70 § 6 pkt 2 o.p., który to przepis stosowany jest odpowiednio do postępowań dotyczących zwrotu dotacji do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości (art. 67 ust. 1 i art. 60 pkt 1 u.f.p.).

Z kolei w ocenie skarżących, z uwagi na odmienny charakter środków zaskarżenia w postaci skargi do sądu administracyjnego oraz sprzeciwu od decyzji, nie można dokonywać rozszerzającej wykładni art. 70 § 6 pkt 2 o.p. i przyjmować, że także wniesienie sprzeciwu na decyzję kasacyjną organu odwoławczego, wydaną na podstawie art. 138 § 2 k.p.a., skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że do zwrotu dotacji przepisy działu III Ordynacji podatkowej stosuje się „odpowiednio", a nie wprost, jak ma to miejsce w przypadku przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Jednocześnie zarówno przepisy ustawy o finansach publicznych, ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2025 r. poz. 881 ze zm., mające zastosowanie w sprawie), jak i ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 439 ze zm., która to ustawa obecnie reguluje zasady przyznawania dotacji oświatowych) nie regulowały i nie regulują kwestii przedawnienia zobowiązań z tytułu pobrania dotacji oświatowych. W tym zakresie zasady ich przedawniania opierają się na odpowiednim stosowaniu przepisów działu III Ordynacji podatkowej. Decyzja orzekająca o zwrocie dotacji ma charakter deklaratoryjny, a w związku z tym do obliczenia terminu przedawnienia, podobnie jak w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa, powinny mieć zastosowanie art. 70 § 1 i nast. o.p. W myśl art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął

termin płatności podatku. Jak wynika z art. 70 § 6 pkt 2 o.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. Według art. 70 § 7 pkt 2 o.p. bieg terminu przedawnienia po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.

W orzecznictwie nie wypracowano jednolitego poglądu dotyczącego możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania do zwrotu nienależnie pobranej dotacji z uwagi na wniesienie sprzeciwu od decyzji kasacyjnej wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. Analiza orzecznictwa wskazuje na dwa możliwe sposoby interpretacji tych przepisów.

Zgodnie z pierwszym z poglądów, wyrażonym w wyroku NSA z 3 listopada 2021 r., I GSK 783/21, istnieje prawna możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania na czas wniesienia sprzeciwu na decyzje SKO wydane na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. Za takim stanowiskiem przemawia wykładnia celowościowa art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Nie można bowiem zaakceptować sytuacji, że ustawodawca, wprowadzając dwa różne środki zaskarżenia decyzji, tj. skargę i sprzeciw, miał na celu ograniczenie stronom uprawnień materialnoprawnych, np. związanych z przedawnieniem. Mimo że pomiędzy tymi środkami zaskarżenia istnieją różnice, bo sprzeciw przysługuje jedynie od decyzji kasacyjnych, to niemniej służą one weryfikacji przed sądem administracyjnym zaskarżonych w tym trybie decyzji. Ponadto art. 70 § 6 pkt 2 o.p. odnosi się do każdej decyzji wydawanej w zakresie danego zobowiązania podatkowego, także decyzji kasacyjnej. Gdyby wolą ustawodawcy było zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w wyniku wniesienia skargi do sądu na decyzję dotyczącą skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego, to postanowiłby o tym wprost poprzez odpowiedni przepis ustawowy. W sytuacji gdy wolą prawodawcy jest wskazanie decyzji konkretyzującej zobowiązanie podatkowe, to zawiera w przepisach zwroty wprost odnoszące się do decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub decyzji określającej wysokość tego zobowiązania. A zatem przepis art. 70 § 6 pkt 2 o.p. odnosi się również do decyzji kasacyjnej SKO, zaskarżonej sprzeciwem do Sądu. Artykuł 70 § 6 pkt 2 o.p. zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wiąże tylko czynnością, jaką jest wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. Innymi słowy niezależnie od efektu (rozstrzygnięcia) tego postępowania, bieg terminu przedawnienia zostaje w takiej sytuacji zawieszony na czas postępowania sądowoadministracyjnego.

Odmienny pogląd został zaprezentowany w wyroku NSA z 24 maja 2024 r., I GSK 498/23, następnie powtórzony w wyrokach z: 23 sierpnia 2024 r., I GSK

1212/23 i 12 marca 2025 r., I GSK 1355/24. Wskazano w nim, że z brzmienia art. 70 § 6 pkt 2 o.p. jednoznacznie wynika, że bieg terminu nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję, w tym przypadku zobowiązującą do zwrotu dotacji. Natomiast z art. 64a p.p.s.a. wynika, że od decyzji, o której mowa w art. 138 § 2 k.p.a., skarga nie przysługuje, jednakże strona niezadowolona z treści decyzji może wnieść od niej sprzeciw, zwany dalej „sprzeciwem od decyzji". Z przepisu art. 64b § 1 p.p.s.a. wynika, że do sprzeciwu od decyzji stosuje się odpowiednio przepisy o skardze, z tym jednak zastrzeżeniem, że ustawa może stanowić inaczej. Na gruncie wykładni językowej nie można przyjąć, że sprzeciw od decyzji powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Nie można bowiem tego środka zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego interpretować przy zastosowaniu wykładni funkcjonalnej, tj. że zawieszenie biegu terminu przedawnienia powoduje jakiekolwiek zainicjowanie postępowania sądowoadministracyjnego. Taka wykładnia prowadzi do rezultatów, które kolidują z językowym znaczeniem, że bieg terminu nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Celem wprowadzenia sprzeciwu od decyzji (argument z *ratio legis*) było ograniczenie liczby decyzji kasatoryjnych wydawanych przez organ odwoławczy zbyt pochopnie, mimo obiektywnej możliwości załatwienia sprawy merytorycznie i wydania decyzji, o której mowa w art. 138 § 1 pkt 1 lub 2 k.p.a. Sprzeciw od decyzji kasatoryjnej powinien zatem mobilizować organ odwoławczy do wykonania jego ustawowej funkcji wynikającej z obowiązku dwukrotnego merytorycznego, a nie wyłącznie kontrolnego rozpatrzenia sprawy. Skoro przepis art. 70 § 6 pkt 2 o.p. nie wskazuje na żaden inny środek zaskarżenia do sądu administracyjnego, poza skargą na decyzję, to przy jego interpretacji należy odwołać się do wykładni językowej, a zatem przyjąć dosłowną jego treść, czyli to, co powiedział ustawodawca, bowiem pokrywa się to z tym, czego chciał (*idem dixit quam voluit*). Konsekwencją wykładni językowej jest zakaz wykładni rozszerzającej wyjątków (*exceptiones non sunt extendendae*). Wynik tej wykładni doznaje wzmocnienia ze strony wykładni celowościowej i sprawdza się do konkluzji, że wprowadzony nowelą z kwietnia 2017 r. sprzeciw od decyzji nie uzasadnia zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Sąd podkreślił, że ustawodawca z dniem 1 czerwca 2017 r. wprowadził rozgraniczenie w sposobie zaskarżania decyzji kasacyjnych wydawanych przez organy odwoławcze – w ramach postępowań prowadzonych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej i decyzji wydawanych na podstawie art. 233 § 2 o.p. Stronie przysługuje skarga do sądu administracyjnego, zaś w ramach postępowań prowadzonych na podstawie przepisów Kodeksu postępowania

administracyjnego i decyzji wydawanych na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. skarga nie przysługuje, zaś strona niezadowolona z takiej decyzji może wnieść do sądu sprzeciw. Wątpliwości odnoszą się do tego, czy powyższa zmiana stanu prawnego (odnosząca się w istocie do kwestii proceduralnej – środka zaskarżenia od decyzji kasacyjnej organu odwoławczego do sądu administracyjnego) powinna mieć jakikolwiek wpływ na sposób liczenia i ewentualnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania publicznoprawnego, która to kwestia ma charakter typowo materialnoprawny.

W ocenie NSA art. 70 § 6 pkt 2 o.p. nie uzależnia zawieszenia biegu terminu przedawnienia od zakresu merytorycznego rozpoznania skargi przez sąd administracyjny. Na podstawie art. 70 § 6 pkt 2 o.p. zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z chwilą złożenia skargi i jest niezależne od wagi i rodzaju zarzutów podniesionych przeciwko skarżonemu rozstrzygnięciu. Skutek ten jest niezależny od wyników postępowania sądowego dotyczącego tej skargi (merytoryczne rozpoznanie, umorzenie, odrzucenie). Ponadto ani w Ordynacji podatkowej ani w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie przewidziano żadnego wyjątku od zasady, zgodnie z którą wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania podatkowego wywołuje wszystkie skutki prawne wynikające z Ordynacji podatkowej, a więc także zawieszenie biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Nawet w sytuacji odrzucenia skargi przez sąd administracyjny z przyczyn formalnych (np. braku podpisu skarżącego pod skargą, braku uiszczenia wpisu sądowego od skargi, wniesienia skargi z uchybieniem ustawowego terminu) czy też umorzenia postępowania sądowoadministracyjnego (np. z powodu cofnięcia skargi przez skarżącego) wystąpi skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązana podatkowego. Z treści art. 70 § 7 pkt 2 o.p. wynika, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje do dnia doręczenia organowi odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, a zatem nie tylko prawomocnego wyroku, ale również prawomocnego postanowienia o odrzuceniu skargi lub też umorzeniu postępowania sądowego. Co za tym idzie zakres rozpoznania środka zaskarżenia przez sąd administracyjny nie ma wpływu na skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

W ocenie NSA Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12 grudnia 2023 r., SK 110/20 (Dz.U. z 2023 r. poz. 2741) uznał, że art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 o.p. są zgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Mimo że istota powyższego orzeczenia odnosiła się do innej kwestii niż analizowana w sprawie (skutku wyroku sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność decyzji podatkowej w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia), to jednak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu

tego wyroku wypowiedział się odnośnie do istoty zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wniesienie skargi do sądu administracyjnego. W polskim porządku konstytucyjnym nie istnieje podmiotowe prawo jednostki do przedawnienia zobowiązania podatkowego (zob. np. wyrok o sygn. P 30/11). Konstytucyjną zasadą – wynikającą z art. 84 Konstytucji – jest płacenie podatków na rzecz Skarbu Państwa albo jednostek samorządu terytorialnego, a nie unikanie zapłaty zobowiązań podatkowych przy wykorzystaniu instytucji przedawnienia (zob. np. wyrok TK o sygn. P 26/10). Przedawnienie nie powinno być postrzegane przez podatników instrumentalnie, jako narzędzie pozwalające uniknąć zapłaty podatku. Instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego służy realizacji dwóch wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest potrzeba zagwarantowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązania podatkowego wpływa dyscyplinująco na organy podatkowe, zmuszając je do egzekwowania istniejących zobowiązań podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną jest stabilizacja stosunków społecznych przez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych (zob. wyrok TK o sygn. P 30/11). Artykuł 70 § 6 pkt 2 o.p. został wprowadzony do systemu prawnego, „aby czas rozpoznawania spraw przed sądami administracyjnymi nie wpływał negatywnie na możliwość dokonania przez organ podatkowy ewentualnego ponownego, poprawnego wymiaru zobowiązania podatkowego, z uwagi na upływ terminu przedawnienia tego zobowiązania. Traciłaby sens kontrola legalności decyzji przez sąd administracyjny, skoro kontrola ta pozbawiałaby organy podatkowe możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji i zakończenia postępowania". Artykuł 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. uniemożliwiają upłynięcie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w czasie postępowania sądowoadministracyjnego. Sąd administracyjny może zatem przeprowadzić kontrolę legalności decyzji podatkowej, o którą wystąpił sam podatnik, a w razie zakwestionowania zaskarżonej decyzji możliwe jest wydanie przez organ podatkowy nowej, zgodnej z prawem decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że analiza powyższego wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że zasadniczym celem wprowadzenia w art. 70 § 6 pkt 2 o.p. instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania z uwagi na wniesienie skargi do sądu administracyjnego jest to, aby czas niezbędny na rozpoznanie sprawy przed sądami administracyjnymi nie wpływał negatywnie na możliwość ponownego rozpoznania sprawy przez organ podatkowy (administracji publicznej). Skorzystanie przez stronę postępowania, czy to podatkowego, czy administracyjnego, z prawa do poddania oceny legalności decyzji (również kasacyjnej) przez sąd administracyjny nie powinno zatem pozbawiać ani ograniczać organów w możliwości

późniejszego, merytorycznego załatwienia sprawy. Skorzystanie przez stronę postępowania z prawa do sądu, polegającego czy to na wniesieniu przez stronę skargi, czy też sprzeciwu od decyzji, obliguje organ do podjęcia określonych w przypisanych ustawowo terminach czynności, z jednoczesnym przekazaniem akt sprawy sądowi administracyjnemu. W tym czasie organ podatkowy (organ administracji publicznej) jest pozbawiony możliwości efektywnego prowadzenia postępowania, a w konsekwencji – merytorycznego zakończenia postępowania wydaniem stosownej decyzji. Także powyższy aspekt ma istotne znaczenie dla oceny, czy wniesienie sprzeciwu od decyzji kasacyjnej wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a., dotyczącej obowiązku zwrotu dotacji oświatowej do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia dochodzonej należności.

Stanowisko w sprawie, zawarte przy piśmie z 29 kwietnia 2026 r., wyraziły skarżące, które wskazały, że wniesienie sprzeciwu od decyzji w toku postępowania prowadzonego w przedmiocie o zwrot dotacji do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, prowadzonego w oparciu o art. 252 ust. 1 pkt 1 i 2 u.f.p., do którego w myśl art. 67 ust. 1 i art. 60 pkt 1 u.f.p. w kwestiach nieuregulowanych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej – odpowiednie stosowanie art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Rozpatrując przedstawione zagadnienie prawne, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

W pierwszej kolejności zbadania wymaga kwestia dopuszczalności rozstrzygania przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawionego zagadnienia prawnego. W konsekwencji należy ustalić, czy zachodzą przesłanki uprawniające NSA do podjęcia uchwały. Według art. 187 § 1 p.p.s.a. „Jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, Naczelny Sąd Administracyjny może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu". Przepis ten, w powiązaniu z art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a., zgodnie z którym „Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie administracyjnej", wskazuje, że warunkiem podjęcia uchwały jest po pierwsze, wystąpienie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości prawne i po drugie, jego związek z rozstrzygnięciem konkretnej sprawy sądowoadministracyjnej.

Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie przyjmuje się, że art. 187 § 1 p.p.s.a. odnosi się do zagadnienia prawnego o szczególnej doniosłości. Uwzględniając znaczenie wyrażenia „poważne", należy przyjąć, że w przepisie tym jest mowa tylko o takich zagadnieniach prawnych, których wyjaśnienie ma zasadnicze znaczenie przy rozstrzyganiu konkretnej sprawy (por. R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo" 2004, z. 2, s. 33). Dopuszczalność wydania takiej uchwały jest więc uzależniona od wystąpienia łącznie dwóch przesłanek, to jest czy w sprawie zachodzi poważna wątpliwość prawna oraz czy rozstrzygnięcie owej wątpliwości jest niezbędne dla rozpoznania skargi kasacyjnej (por. uchwała NSA z 14 czerwca 2021 r., II FPS 2/21).

O „poważnych wątpliwościach' w rozumieniu art. 187 § 1 p.p.s.a. świadczy istniejąca w chwili rozpatrywania skargi kasacyjnej rozbieżność orzecznicza, przy czym rozbieżność ta – w przeciwieństwie do trybu podejmowania uchwały abstrakcyjnej (art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.) – nie jest warunkiem *sine qua non* podjęcia uchwały konkretnej, tj. rozstrzygającej wątpliwości prawne w konkretnej sprawie. O poważnych wątpliwościach w zakresie wykładni i stosowania prawa świadczyć mogą także jednostkowe odmienne orzeczenia, zdania odrębne, a także argumentacja zawarta w uzasadnieniu postanowienia składu NSA występującego z pytaniem prawnym. Istotna jest w tym przypadku bowiem nie tyle sama rozbieżność orzecznicza, co argumentacja prawna świadcząca o problemie prawnym wywołującym trudności w jego rozwiązaniu i wymagającym zaangażowania powiększonego składu.

W rozpoznawanej sprawie warunek „poważnych wątpliwości" w zakresie interpretacji przepisów jest spełniony, o czym świadczy istniejąca w chwili wystąpienia z pytaniem prawnym rozbieżność orzecznicza wykazana w postanowieniu NSA z 16 stycznia 2026 r.

Zgodnie z pierwszym poglądem przytoczonym w postanowieniu, a wyrażonym w wyroku NSA z 3 listopada 2021 r., I GSK 783/21, istnieje prawna możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania na czas wniesienia do sądu administracyjnego sprzeciwu od decyzji organu odwoławczego, wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. Za takim stanowiskiem przemawia bowiem wykładnia celowościowa art. 70 § 6 pkt 2 o.p.

Odmienny pogląd został z kolei zaprezentowany w wyroku NSA z 24 maja 2024 r., I GSK 498/23, a następnie powtórzony w wyrokach: z 23 sierpnia 2024 r., I GSK 1212/23 i z 12 marca 2025 r., I GSK 1355/24. NSA przyjął, że z brzmienia art. 70 § 6 pkt 2 o.p. jednoznacznie wynika, że bieg terminu nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję, w tym przypadku zobowiązującą do zwrotu dotacji. Na gruncie wykładni językowej nie można przyjąć,

że sprzeciw od decyzji powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Nie można bowiem tego środka zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego interpretować przy zastosowaniu wykładni funkcjonalnej w takim rozumieniu, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia powoduje jakiekolwiek zainicjowanie postępowania sądowo-administracyjnego.

Jeżeli zatem uwzględni się, że poważne wątpliwości prawne występują, gdy w sprawie pojawią się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastręcza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych, to taka sytuacja niewątpliwie ma miejsce w niniejszej sprawie. Ponadto rozstrzygnięcie wątpliwości w przedstawionym do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów zagadnieniu prawnym ma istotne znaczenie dla praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych orzekających w sprawach dotyczących analogicznych stanów faktycznych i prawnych.

Rozważając wystąpienie drugiego z warunków podjęcia uchwały w oparciu o art. 187 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a., tj. związku zagadnienia prawnego (budzącego poważne wątpliwości) z rozstrzygnięciem konkretnej sprawy, należy wyjaśnić, że chodzi o taki związek, w którym wyjaśnienie zagadnienia prawnego będzie miało bezpośredni wpływ na rozpoznanie skargi kasacyjnej, a tym samym wpłynie na wynik sprawy. Z uwagi na treść art. 183 § 1 p.p.s.a. i wynikające z tego przepisu związanie NSA granicami skargi kasacyjnej zagadnienie prawne musi być powiązane z podstawami skargi kasacyjnej i mieć decydujący wpływ na ocenę ich zasadności, chyba, że chodzi o kwestie odnoszące się do przesłanek nieważności, o których mowa w art. 183 § 2 p.p.s.a. Przy tym rozstrzygane zagadnienie prawne nie może wykraczać poza granice niezbędne do rozpoznania sprawy (tak w uchwale NSA z 16 lutego 2016 r., I OPS 2/15) (tak A. Skoczylas, w: *System Prawa Administracyjnego, tom 10, Sądowa kontrola administracji,* pod red. R. Hausera, Z. Niewiadomskiego, A. Wróbla, Warszawa 2014, s. 686-688). Również i ten warunek dla podjęcia uchwały w sprawie należy uznać za spełniony. Analiza akt sprawy, w tym treści decyzji organów obu instancji i uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji, wskazuje, że zarówno organy, jak i Sąd w swoich rozstrzygnięciach wyraziły pogląd, że wniesienie sprzeciwu od decyzji organu odwoławczego, wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a., przy odpowiednim zastosowaniu art. 70 § 6 pkt 2 o.p. w związku z art. 67 ust. 1 i art. 60 pkt 1 u.f.p., skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia. Bez rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia nie jest możliwe załatwienie sprawy w zakresie pierwszego z zarzutów skargi kasacyjnej.

Należy zatem wskazać, że stosownie do art. 252 ust. 1 pkt 1 i 2 u.f.p. dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

1) wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,

2) pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2.

Zgodnie z art. 60 pkt 1 u.f.p. środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych m.in. kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie. Tak więc kwota podlegającej zwrotowi dotacji stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 pkt 1 u.f.p.

Wreszcie ustawodawca w art. 67 ust. 1 u.f.p. wskazał, że do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej.

Zawarty w powołanym przepisie fragment zwrotu odsyłającego wskazuje całość tekstu innego niż ten, który zawiera zwrot odsyłający, tj. „odpowiednio przepisy Działu III Ordynacji podatkowej", a nie wybrane przepisy ustawy o finansach publicznych. Nie budzi więc najmniejszych wątpliwości, że w tym przypadku mamy do czynienia z odesłaniem zewnętrznym, do innego aktu prawnego. W związku zaś z tym, że w treści analizowanej regulacji zawarto odesłanie do przepisów „Działu III Ordynacji podatkowej", bez sprecyzowania jego wersji czasowej, należy stwierdzić, że w przepisie tym zastosowano odesłanie dynamiczne, a nie statyczne (por. § 159 i 160 Zasad techniki prawodawczej – załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej"; Dz.U. z 2026 r. poz. 300). Oznacza to, że odesłanie zawarte w art. 67 ust. 1 u.f.p dotyczy przepisów Ordynacji podatkowej w brzmieniu, jakie każdorazowo, w czasie obowiązywania przepisu odsyłającego, będą one przybierać.

Celowe jest również podkreślenie, że w treści analizowanej regulacji, jak w każdym przepisie odsyłającym, można wyodrębnić dwie części, tj. zakres odniesienia oraz przepisy odniesienia. Zakres odniesienia stanowi w tym przypadku postępowanie w przedmiocie zwrotu dotacji. Przepisami odniesienia w warstwie materialnoprawnej są natomiast przepisy Ordynacji podatkowej, za wyjątkiem dotyczącym administracyjnych kar pieniężnych (art. 67 ust. 2 u.f.p.), zaś w warstwie procesowej – przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Problemy interpretacyjne na gruncie art. 67 ust. 1 u.f.p. wywołuje występująca w jego treści klauzula „odpowiedniego" stosowania przepisów.

W doktrynie i w judykaturze nie budzi sporów zapatrywanie, że odpowiednie stosowanie przepisów nie ma jednolitego charakteru i oznacza trzy różne sytuacje, tj. stosowanie przepisów odniesienia do danego zakresu odniesienia bez żadnych zmian w ich treści (tzw. stosowanie wprost), stosowanie owych przepisów z modyfikacjami i niestosowanie określonych przepisów odniesienia do danego zakresu odniesienia w ogóle (zob. np. J. Nowacki, *„Odpowiednie" stosowanie przepisów prawa*, PiP 1964, z. 3; M. Hauser: *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa – uwagi porządkujące*, „Przegląd Prawa i Administracji" LXV, Wrocław 2005).

Innymi słowy odpowiednie stosowanie przepisów prawa pozwala na stosowanie ich wprost, na dokonywanie modyfikacji stosownie do wymagań innego zakresu stosowania, jak również na odrzucenie tych przepisów, jako nieprzystosowanych do nowego zakresu stosowania (uchwała NSA z 14 stycznia 2009 r., II GPS 6/08; wyrok NSA z 20 lipca 2010 r., II FSK 516/09, publ. CBOSA). Ta niedopuszczalność może przy tym wynikać albo bezpośrednio z treści wchodzących w grę regulacji prawnych, albo z tego, że zastosowania danej normy nie dałoby się pogodzić ze specyfiką i odmiennością rozpoznawanego stanu (zob. uchwała Sądu Najwyższego z 6 grudnia 2000 r., III CZP 41/00, „Monitor Prawniczy" 2001, nr 4, s. 214; zob. też *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia* pod red. J. Warylewskiego, Warszawa 2003, s. 503). Sposób, w jaki powinno nastąpić odpowiednie zastosowanie przepisu, uzależniony jest od oceny charakteru instytucji prawnych regulowanych zarówno przez przepis odsyłający do odpowiedniego stosowania danej normy, jak i przez przepis, który ma być odpowiednio zastosowany (zob. wyrok NSA z 4 października 2003 r., I FSK 1477/21 oraz wyrok WSA w Gdańsku z 29 lipca 2010 r., II SA/Gd 166/10; CBOSA). Jednakże „ustawowy nakaz odpowiedniego stosowania określonych przepisów nie służy wypełnieniu przez adresata istniejącej luki prawnej. Wskazane w odesłaniu przepisy odniesienia stanowią bowiem część regulacji podstawowej, z tym wszakże zastrzeżeniem, że w zakresie oznaczonym przez prawodawcę w odesłaniu oraz po ich ewentualnym dostosowaniu do specyfiki i celów regulacji podstawowej" (M. Hauser, *op. cit*., s. 166).

Nie ma też wątpliwości, że przy wykładni odpowiedniego stosowania określonych norm prawnych prym powinny wieść wykładnia funkcjonalna, celowościowa i aksjologiczna nad wykładnią literalną (zob. M. Hauser, *op. cit*., s. 151-168 oraz wyrok NSA z 8 lutego 2022 r., II GSK 1631/18, CBOSA). Ponadto podkreśla się też, że gdy odpowiednie stosowanie dotyczy tzw. części dyspozytywnej normy prawnej, to trzeba mieć na względzie, by przepis stosowany nie utracił swego „zasadniczego charakteru". Gdyby bowiem ustawodawca chciał uregulować daną materię w sposób znacznie odbiegający od treści przepisu

odniesienia, uczyniłby to w sposób niepozostawiający wątpliwości. Przyjął jednak, że dla uregulowania jej wystarczy wskazanie na „odpowiednie" zastosowanie określonego przepisu (zob. A. Błachnio-Parzych, *Przepisy odsyłające systemowo (wybrane zagadnienia)*, PiP 2003, z. 1, s. 43 oraz wyrok NSA z 8 lutego 2022 r., II GSK 1631/18).

W związku z uregulowaniem w ustawie o finansach publicznych problematyki ulg w zapłacie należności (art. 64 u.f.p.), instytucji potrącenia (art. 65 u.f.p.), odwołania do zasad odpowiedzialności solidarnej w Kodeksie cywilnym (art. 65 u.f.p.), przedawnienia wybranych należności (art. 66a u.f.p.), odpowiednie (tzn. z uwzględnieniem specyfiki niepodatkowych należności budżetowych) zastosowanie znajdują regulacje prawa materialnego przewidziane w dziale III Ordynacji podatkowej przede wszystkim dotyczące sposobu powstania zobowiązań (art. 21 o.p.), przedawnienie zobowiązania (art. 70 o.p.), instytucji nadpłaty i jej stwierdzenie (art. 72 i 75 o.p.), następstwo prawnego (art. 93-106 o.p.) oraz odpowiedzialność osób trzecich (art. 107-119 o.p.).

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 2 o.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. Brzmienie tej regulacji jest jednoznaczne. Wiąże ona skutek w postaci zawieszenia biegu terminu z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego. Natomiast sama instytucja skargi do sądu administracyjnego, jak i sprzeciwu, nie jest uregulowana tak w Ordynacji podatkowej, jak i w ustawie o finansach publicznych.

W orzecznictwie NSA wskazywano, że zgodnie z przyjętą w teorii prawa podstawową regułą wykładni, wyjątków nie należy interpretować w sposób rozszerzający (*exceptiones non sunt extendendae*). Wyjątek (jako odstępstwo od reguły) ma moc obowiązującą tylko w takim zakresie, jak to wynika z jego treści i nie może być w drodze zabiegów interpretacyjnych przenoszony na sytuacje podobne lub zbliżone (por. wyrok NSA z 10 kwietnia 2018 r., II OSK 1363/16 oraz wyrok NSA z 11 czerwca 2015 r., II OSK 2689/13).

Skoro przepis art. 70 § 6 pkt 2 o.p. nie wskazuje na żaden inny środek zaskarżenia do sądu administracyjnego, poza skargą na decyzję (jako skutkujący zawieszeniem biegu terminu przedawnienia), to przy jego interpretacji należy odwołać się do wykładni językowej, a zatem przyjąć dosłowną jego treść, czyli to, co powiedział ustawodawca, bowiem pokrywa się to z tym, czego chciał (*idem dixit quam voluit*).

Konstrukcja sprzeciwu od decyzji została wprowadzona do porządku prawnego ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935). Zasadniczym celem jej wprowadzenia było ograniczenie zjawiska nadużywania przez organy

odwoławcze kompetencji kasatoryjnych w administracyjnym toku instancji. Zgodnie z art. 64a p.p.s.a. od decyzji, o której mowa w art. 138 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, skarga nie przysługuje, jednakże strona niezadowolona z treści decyzji może wnieść od niej sprzeciw, zwany dalej „sprzeciwem od decyzji". Postępowanie zainicjowane wniesieniem sprzeciwu stanowi zatem nowy rodzaj postępowania przed sądami administracyjnymi. Prawodawca, wprowadzając do systemu ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w zakresie przepisu ustanawiającego kognicję sądów administracyjnych środek zaskarżenia w postaci sprzeciwu, rozróżnił wprost skargę od sprzeciwu, ustanawiając w art. 3 § 2a p.p.s.a. sprzeciw od decyzji i postanowień wydanych na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. Także w innych przepisach, wymieniając środki zaskarżenia, dokonał rozróżnienia skargi od sprzeciwu. W art. 66 § 3 p.p.s.a. stwierdził, że przepis § 1 nie dotyczy wniesienia skargi, skargi kasacyjnej, zażalenia, sprzeciwu, skargi o wznowienie postępowania i skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Natomiast w art. 230 § 2 p.p.s.a postanowił, że pismami, o których mowa w § 1, są skarga, sprzeciw od decyzji, sprzeciw od postanowienia, skarga kasacyjna, zażalenie oraz skarga o wznowienie postępowania.

To rozróżnienie w przywołanych przepisach skargi od sprzeciwu wskazuje, że ustawodawca uznał, że ten nowy środek zaskarżenia zasługuje, ze względu na swój charakter i realizowany cel, na wyodrębnienie ze skargi

W uzasadnieniu projektu noweli Kodeksu postępowania administracyjnego z kwietnia 2017 r. podkreślono, że „sprzeciw nie będzie środkiem prawnym służącym kontroli materialno-prawnej podstawy decyzji ani prawidłowości zastosowania przez organ drugiej instancji przepisów prawa procesowego niezwiązanych z podstawami kasatoryjnymi" (zob. uzasadnienie, VIII kadencja, druk sejm. nr 1186, s. 61).

T. Woś uważa, że analiza przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, w świetle noweli z kwietnia 2017 r. uzasadnia twierdzenie, że „sprzeciw jest trzecim obok skargi i wniosku środkiem prawnym inicjującym postępowanie sądowoadministracyjne". Zdaniem tego autora nie można jednak zapominać, że sprzeciw uruchamia postępowanie sądowe szczególnego rodzaju, którego zakres jest ograniczony do jednej kategorii decyzji ostatecznych organu odwoławczego (zob. T. Woś (red.), H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, *Postępowanie sądowoadministracyjne*, s. 340).

Z art. 1 w zw. z art. 3 § 2a p.p.s.a. wynika, że postępowanie sądowe podjęte w wyniku wniesienia sprzeciwu od decyzji ustawodawca traktuje jako szczególne, ale wyłącznie w takim zakresie, w jakim ustawa wyraźnie tak stanowi. Oznacza to, że poza przypadkami przewidzianymi w rozdziale 3a i w art. 151a p.p.s.a. pozostałe przepisy Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

znajdują zastosowanie wprost do przebiegu postępowania. Odrębne unormowania zawarte w art. 64c § 1, 3, 4, 5, 7, art. 64d § 1 i 2, art. 64e, art. 151a § 1 zdanie drugie i § 3 p.p.s.a., jako *lex specialis*, wyłączają możliwość stosowania w zakresie objętym ich regulacją odpowiednich przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Natomiast w pozostałym zakresie przepisy powołanej ustawy bądź mają zastosowanie jako uzupełnienie norm rozdziału 3a, bądź samodzielnie określają obowiązki sądu lub uprawnienia procesowe strony (zob. T. Woś (red.), H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, *op. cit*., s. 341-342).

Dalej w zakresie wykładni celowościowej i odrębności tych instytucji skargi i sprzeciwu należy wskazać na wprowadzany przez ustawodawcę szybki tryb procedowania środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu.

Zgodnie z art. 64c § 1 p.p.s.a. sprzeciw od decyzji wnosi się w terminie czternastu dni od dnia doręczenia skarżącemu decyzji. W myśl art. 64d § 1 p.p.s.a. sąd rozpoznaje sprzeciw od decyzji na posiedzeniu niejawnym w terminie trzydziestu dni od dnia wpływu sprzeciwu od decyzji. Natomiast z art. 141 § 2 p.p.s.a. wynika, że w sprawach, w których skargę oddalono, uzasadnienie wyroku sporządza się na wniosek strony zgłoszony w terminie siedmiu dni od dnia ogłoszenia wyroku albo doręczenia odpisu sentencji wyroku. Uzasadnienie wyroku sporządza się w terminie czternastu dni od dnia zgłoszenia wniosku.

Zaskarżyć skargą kasacyjną można jedynie wyrok oddalający sprzeciw. Z art. 151a § 1 p.p.s.a. wynika bowiem, że sąd, uwzględniając sprzeciw od decyzji, uchyla decyzję w całości, jeżeli stwierdzi naruszenie art. 138 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego. Sąd może ponadto orzec z urzędu albo na wniosek strony o wymierzeniu organowi grzywny w wysokości określonej w art. 154 § 6. Z kolei z art. 151a § 3 tego aktu wynika, że od wyroku, o którym mowa w § 1, nie przysługuje środek odwoławczy, z tym że na zawarte w wyroku postanowienie w przedmiocie grzywny przysługuje zażalenie. Natomiast z art. 182 § 2a p.p.s.a. wynika, że NSA rozpoznaje skargę kasacyjną od wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego oddalającego sprzeciw od decyzji lub sprzeciw od postanowienia na posiedzeniu niejawnym. Zgodnie z art. 177 § 1 p.p.s.a. skargę kasacyjną wnosi się do sądu, który wydał zaskarżony wyrok lub postanowienie, w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia stronie odpisu orzeczenia z uzasadnieniem.

Z art. 182a p.p.s.a. wynika, że NSA rozpoznaje skargę kasacyjną od wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego oddalającego sprzeciw od decyzji lub sprzeciw od postanowienia w terminie trzydziestu dni od dnia wpływu. Zgodnie z treścią art. 193 p.p.s.a. NSA uzasadnia z urzędu wyroki i postanowienia w terminie trzydziestu dni.

Wojewódzki sad administracyjny, kontrolując legalność kasatoryjnej decyzji, nie bada sprawy w jej całokształcie, w zakresie wszelkich naruszeń

prawa, z uwzględnieniem art. 134 § 1 p.p.s.a., w tym naruszeń w zakresie prawa materialnego. Kontroluje decyzję kasacyjna jedynie w zakresie naruszenia prawa procesowego z zakresu przesłanek do wydania decyzji, o której mowa w art. 138 § 2 k.p.a.

Dokonując wykładni systemowej zewnętrznej, wypada odnotować, że w Ordynacji podatkowej również funkcjonuje decyzja kasatoryjna, wydawana na podstawie art. 233 § 2 o.p. Zgodnie z powołanym przepisem organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

Należy także zauważyć, że złożenie skargi do sądu administracyjnego na decyzję kasatoryjną wydaną na podstawie art. 233 § 2 o.p., odmiennie niż w przypadku sprzeciwu, implikuje jej ocenę co do zgodności z prawem w jej całokształcie, nie tylko w zakresie procesowych przesłanek uchylenia decyzji, o których mowa w treści art. 233 § 2 o.p.

Powyższe jednoznaczne wskazuje na rozróżnienie tych dwóch instytucji procesowych, środków zaskarżenia, skargi i sprzeciwu. Inne są ich cele i systemowe rozwiązania.

W konsekwencji NSA w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a., podjął uchwałę o następującej treści:

„Sprzeciw, wniesiony w trybie art. 64a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 143), od decyzji w przedmiocie wykorzystania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego niezgodnie z przeznaczeniem, nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)".

Zdanie odrębne

sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego Michała Kowalskiego
i sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego Piotra Pietrasza
do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 15 czerwca 2026 r., I GPS 1/26

W pierwszej kolejności należy wskazać, że przedmiotem niniejszego postępowania jest wniosek składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego, które wyłoniło się w trakcie

rozpoznawania skargi kasacyjnej, a więc o podjęcie tzw. uchwały konkretnej. Uchwały wydawane na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a. podejmowane są w sytuacji, gdy przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. Wówczas NSA może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu (art. 187 § 1 p.p.s.a.). Merytoryczne ustosunkowanie się do zagadnienia prawnego przedstawionego składowi poszerzonemu każdorazowo powinno być poprzedzone analizą dopuszczalności procedury uchwałodawczej. W konsekwencji należy ustalić, czy zachodzą przesłanki uprawniające NSA do podjęcia uchwały. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie przyjmuje się, że art. 187 § 1 p.p.s.a. odnosi się do zagadnienia prawnego o szczególnej doniosłości. Uwzględniając znaczenie wyrażenia „poważne", należy przyjąć, że w przepisie tym jest mowa tylko o takich zagadnieniach prawnych, których wyjaśnienie ma zasadnicze znaczenie przy rozstrzyganiu konkretnej sprawy (por. R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, PiP 2004, z. 2, s. 33). Dopuszczalność wydania takiej uchwały jest więc uzależniona od wystąpienia łącznie dwóch przesłanek, a zatem czy w sprawie zachodzi istotna wątpliwość prawna oraz czy rozstrzygnięcie owej wątpliwości jest niezbędne dla rozpoznania skargi kasacyjnej (zob. uchwała NSA z 14 czerwca 2021 r., II FPS 2/21, CBOSA).

Poważne wątpliwości prawne występują, gdy w sprawie pojawią się kwestie prawne, których wyjaśnienie powoduje trudności, głównie z powodu możliwości różnej wykładni przepisów prawnych. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła ta przesłanka jest również pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, choć w przypadku uchwał konkretnych, w przeciwieństwie do uchwał abstrakcyjnych owa rozbieżność nie jest koniecznym elementem skutecznego wniosku o podjęcie uchwały. W sformułowanym pytaniu prawnym wskazano na rozbieżne orzecznictwo NSA dotyczące wykładni art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Istota rozstrzyganego zagadnienia dotyczy tego, czy wniesienie sprzeciwu od decyzji kasatoryjnej do sądu administracyjnego powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia w sprawach dotyczących zwrotu dotacji do budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Wyjaśnienie zagadnienia odpowiedniego zastosowanie art. 70 § 6 pkt 2 o.p., w kontekście wniesienia od decyzji kasacyjnej wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. sprzeciwu do sądu administracyjnego uregulowanego w art. 64a p.p.s.a., powinno – w naszej ocenie – zostać poprzedzone analizą zasadniczych kategorii podstaw materialnoprawnych zarówno samej instytucji przedawnienia zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, jak

i instrumentów procesowych służących kontroli legalności działań administracji, ze szczególnym uwzględnieniem konstytucyjnych wartości takich jak bezpieczeństwo obrotu prawnego, równowaga finansowo-budżetowa państwa oraz prawo strony do rzetelnej procedury, w tym przypadku administracyjnej i sądowoadministracyjnej.

Rozstrzygnięcie to wymaga pogodzenia ścisłej wykładni językowej przepisów podatkowych z funkcjonalnym celem wprowadzenia instytucji sprzeciwu, tak aby zmiana formy środka zaskarżenia nie prowadziła do nieuzasadnionego różnicowania skutków materialnoprawnych w postaci zawieszenia biegu przedawnienia.

W rozpatrywanej sprawie klucz do udzielenia prawidłowej odpowiedzi na postawione pytanie tkwi przede wszystkim w ustaleniu zakresu odpowiedniego stosowania art. 70 § 6 pkt 2 o.p. w procedurach prowadzonych na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego. Należy zauważyć, że od dnia 1 czerwca 2017 r. w postępowaniach tych, inaczej niż w sprawach regulowanych Ordynacją podatkową, wykluczono możliwość zaskarżania decyzji kasacyjnych organu drugiej instancji skargą do sądu administracyjnego. Na mocy nowelizacji z dnia 7 kwietnia 2017 r. wprowadzono do systemu prawnego instytucję sprzeciwu od decyzji wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. (Dz.U. z 2017 r. poz. 935). Tym samym ustawodawca dokonał wyraźnego rozgraniczenia w sposobie kwestionowania decyzji kasacyjnych organów odwoławczych. W przypadku postępowań toczących się według przepisów Ordynacji podatkowej i rozstrzygnięć opartych na art. 233 § 2 o.p. stronie wciąż przysługuje skarga, natomiast w sprawach administracyjnych prowadzonych na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego, gdzie decyzja zapada na podstawie art. 138 § 2 k.p.a., strona niezadowolona może wnieść sprzeciw. Powstały jednak zasadnicze wątpliwości, czy wspomniana modyfikacja stanu prawnego, która w istocie dotyczy sfery proceduralnej i rodzaju środka zaskarżenia, powinna rzutować na sposób obliczania oraz ewentualnego zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania publicznoprawnego, co jest zagadnieniem natury materialnoprawnej.

Rozważania dotyczące wykładni art. 70 § 6 pkt 2 o.p. i jego odpowiedniego stosowania należy poprzedzić zaprezentowaniem stanowiska Trybunału Konstytucyjnego zajętego w związku z kontrolą konstytucyjności poddawanej stosownej analizie prawnej regulacji. W wyroku zakresowym z 12 grudnia 2023 r., SK 110/20 (Dz.U. poz. 2741), Trybunał orzekł o zgodności art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 o.p. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji RP. Choć samo orzeczenie dotyczyło nieco innej sytuacji, a mianowicie skutków stwierdzenia nieważności decyzji, to w uzasadnieniu Trybunał precyzyjnie wyjaśnił sens wstrzymywania przedawnienia przez wniesienie skargi.

Przypomniano, że w polskim systemie konstytucyjnym obywatel nie posiada podmiotowego prawa do przedawnienia długu podatkowego. Zasadą wynikającą z art. 84 Konstytucji jest obowiązek płacenia podatków, a nie unikanie ich poprzez wykorzystywanie mechanizmu przedawnienia. Daniny te stanowią fundament partycypacji w finansowaniu zadań państwa, z których korzystają wszyscy obywatele. Jakkolwiek przedawnienie jako przejaw bezpieczeństwa prawnego wywodzi się z zasady demokratycznego państwa prawnego, to służy ono głównie dwóm celom: wymuszaniu sprawności działania organów (równowaga budżetowa) oraz stabilizacji stosunków społecznych. Trybunał podzielił opinię, że art. 70 § 6 pkt 2 o.p. wprowadzono po to, by czas potrzebny na kontrolę sądową nie uniemożliwiał organom ponownego, rzetelnego ustalenia zobowiązania. Gdyby kontrola legalności prowadzona na wniosek podatnika zamykała drogę do wydania nowej decyzji z powodu upływu czasu, sama instytucja sądowej kontroli administracji straciłaby sens. Dzięki tym przepisom termin przedawnienia nie może upłynąć w trakcie procesu przed sądem, co pozwala organowi wydać zgodne z prawem rozstrzygnięcie po ewentualnym uchyleniu poprzedniego przez sąd.

Z analizy stanowiska Trybunału wynika, że głównym celem zawieszenia przedawnienia jest ochrona możliwości ponownego załatwienia sprawy przez organ, której nie powinien niweczyć czas trwania postępowania przed sądem. Prawo strony do sądowej weryfikacji legalności decyzji – także kasacyjnej – nie może prowadzić do paraliżu merytorycznego rozstrzygania sprawy w przyszłości. Wniesienie skargi lub sprzeciwu zmusza organ do określonych działań i przekazania akt sądowi, co w tym okresie faktycznie uniemożliwia mu prowadzenie dalszego postępowania i wydanie decyzji. Ten aspekt wydaje się mieć kluczowe znaczenie przy ocenie, czy wniesienie sprzeciwu od decyzji kasacyjnej w sprawie zwrotu dotacji oświatowej powinno wywoływać skutek w postaci zawieszenia biegu przedawnienia należności.

Warto przy tym zaznaczyć, że w przywołanych wcześniej wyrokach NSA, badając to zagadnienie, skupił się przede wszystkim na pierwszeństwie wykładni językowej art. 70 § 6 pkt 2 o.p. nad interpretacją systemową i funkcjonalną, a także na odmiennościach prawnych oraz różnym zakresie merytorycznym badania skargi i sprzeciwu przez sądy. Naszym zdaniem te różnice nie powinny mieć jednak decydującego znaczenia.

Należy szczególnie podkreślić, że w realiach analizowanego stanu prawnego art. 70 § 6 pkt 2 o.p. znajduje odpowiednie zastosowanie, a to za sprawą postanowień art. 67 ust. 1 u.f.p., zgodnie z którym do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych niniejszą ustawą stosuje się przepisy ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III ustawy – Ordynacja podatkowa.

Pierwszoplanowe znaczenie dla rozważań odnośnie do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego ma pojęcie odpowiedniego zastosowania art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Konstrukcja odesłania do odpowiedniego stosowania określonych przepisów jest przedmiotem zainteresowania nie tylko doktryny prawa administracyjnego. Odesłanie (zwrot odsyłający) jest bowiem tradycyjnym środkiem techniki legislacyjnej zapewniającym spójność każdego tekstu prawnego. Zasady wprowadzania i redagowania przepisów odsyłających regulują przepisy § 156–160 Zasad techniki prawodawczej. Istotę oraz funkcję konstrukcji odesłania oddaje § 156 ust. 1, zgodnie z którym jeżeli zachodzi potrzeba osiągnięcia skrótowości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych, w akcie normatywnym można posłużyć się odesłaniami. W doktrynie podkreśla się znaczenie wskazanych wyżej dwóch funkcji odesłań, a więc uzyskania skrótowości oraz spójności tekstu prawnego (S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 299 i nast.). Ten sposób formułowania przepisów prawa pozwala na uniknięcie zbędnych powtórzeń i skrócenie rozmiarów aktów prawnych (zob. J. Nowacki, *„Odpowiednie" stosowanie przepisów prawa*, PiP 1964, z. 3, s. 367.) Dzięki temu zamiast wyczerpującego unormowania określonej materii zamieszcza się przepis nakazujący „odpowiednio" stosować przepisy regulujące inną materię, która jest jednak wyczerpująco unormowana (K. Sobieralski, *Stosowanie procedury administracyjnej w postępowaniu egzekucyjnym w administracji w orzecznictwie sądów administracyjnych* w: *Aktualne problemy postępowania egzekucyjnego w administracji*, red. A. Skoczylas, J. Stankowski, Wrocław 2013, s. 38).

Dyrektywa zawarta w art. 67 u.f.p. nakazuje stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej nie wprost, ale odpowiednio. W konstrukcji odpowiedniego stosowania prawa kluczowe znaczenie odgrywa odkodowanie istoty owego odpowiedniego stosowania prawa. Podkreśla się, że termin „odpowiednio" jest zwrotem nieostrym, pozostawiającym interpretatorowi dużą swobodę interpretacyjną i luz decyzyjny (M. Hauser, *Odesłania w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym*, Warszawa 2008, s. 75.). Ponadto termin ten wskazuje na relatywność odesłania polegającą na konieczności każdorazowego uwzględnienia szczególnych okoliczności związanych z przystosowaniem treści wskazywanego fragmentu tekstu do treści zdania, w którym zawarty jest zwrot odsyłający.

W orzecznictwie sądowym zwrócono uwagę, że odpowiedniość w stosowaniu prawa nie została zdefiniowana w przepisach, a nastręcza wątpliwości w nauce prawa (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 8 lipca 1998 r., III CZP 17/98, OSNC 1999, nr 1, poz. 19). W doktrynie podkreśla się, że odpowiednie stosowanie przepisów nie jest czynnością o jednolitym charakterze

i wyodrębnia się trzy podstawowe sposoby zastosowania danych przepisów do zakresu odniesienia, czyli katalogu przepisów, po które należy sięgnąć przy wykładni przepisu podstawowego lub przepisów podstawowych. Po pierwsze, można mówić o zastosowaniu przepisów stosowanych do zakresu odniesienia bez konieczności zmian w ich dyspozycji. Po drugie, wyodrębnić trzeba przypadki, w których z uwagi na zakres odniesienia przepisy stosowane wymagają dokonania określonych modyfikacji w dyspozycji przepisów stosowanych. Po trzecie, można wyodrębnić grupę przepisów stosowanych, które do danego zakresu odniesienia nie mogą być zastosowane. Ta niedopuszczalność stosowania może wynikać albo bezpośrednio z treści wchodzących w grę regulacji prawych, albo z tego, że zastosowania danej normy nie dałoby się pogodzić ze specyfiką i odmiennością rozpoznawanego stanu (J. Nowacki, *op. cit.*, s. 370–371).

W procesie odpowiedniego zastosowania określonego przepisu prawa – co należy podkreślić – prym powinny wieść wykładnie funkcjonalna, celowościowa i aksjologiczna nad wykładnią literalną, dosłowną, która w przypadku interpretacji przepisów odsyłających z zastrzeżeniem odpowiedniego zastosowania schodzi na drugi plan. Nie można jednak tracić z pola widzenia istniejących ograniczeń w konstrukcji odpowiedniego stosowania prawa. Otóż wśród zasadniczych ograniczeń wykładni takich przepisów należy wskazać przede wszystkim zakaz wykładni normotwórczej (prawotwórczej).

Parafrazując stanowiska nauki prawa administracyjnego przedstawione na gruncie art. 18 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 r. poz. 132 ze zm.; dalej: u.p.e.a.), nakazującego odpowiednie stosowania przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, na grunt art. 67 u.f.p. można dojść do wniosku, że w ramach zastosowanego w tym przepisie środka techniki legislacyjnej odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej regulacje te powinny znaleźć zastosowanie w sposób uwzględniający cel i charakter finansów publicznych z uwzględnieniem zasad, którymi się rządzą. Odpowiednie zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej oznacza zastosowanie o tyle, o ile odpowiadają one potrzebom i duchowi systemu finansów publicznych. Obok wspólnych korzeni systemu finansów publicznych oraz prawa podatkowego, w tym części dotyczącej zarządzaniem podatkami – prawo finansowe w sferze rozliczenia dotacji z budżetu oparte jest jednak na odmiennych wartościach i przesłankach niż rozliczenie należności podatkowych. Pojawia się zatem konieczność „dopasowania" norm zawartych w dziale III Ordynacji podatkowej do odrębności regulacji w zakresie rozliczenia dotacji z budżetu. Należy pamiętać o swoistych właściwościach rozliczenia dotacji z budżetu i z tego powodu nie można do tych reguł „wprost" przenosić

wszystkich przepisów działu III Ordynacji podatkowej Ze względu na postanowienia art. 67 ust. 1 u.f.p. przepisy Ordynacji podatkowej powinno się stosować przy uwzględnieniu specyfiki stosunków finansowoprawnych, w tym polegającej przede wszystkim na ochronie środków publicznych oraz równości w dostępie do nich. Akcesoryjne stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej możliwe jest wyłącznie w sytuacji, kiedy nie jest to w sprzeczności z *ratio legis* ustawy o finansach publicznych (poddane parafrazowaniu stanowiska nauki prawa administracyjnego przedstawione na gruncie art. 18 u.p.e.a. zaprezentowano w: P. Pietrasz, *Rozstrzygnięcia i stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w postępowaniu egzekucyjnym,* w: *System Prawa Administracyjnego Procesowego* pod red. G. Łaszczycy i A. Matana, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające*, tom III, część 1, *Zagadnienia ogólne* pod red. D. Kijowskiego, Warszawa 2020, s. 436 i nast.).

W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy przyjęcie na gruncie odpowiedniego stosowania art. 70 § 6 pkt 2 o.p. w sprawach dotyczących zwrotu dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje na skutek wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania oraz na skutek wniesienie sprzeciwu od decyzji organu odwoławczego wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a., stanowi wykładnię prawotwórczą?

Odpowiedź na to pytane jest negatywna. Uzasadnienie takiego stanowiska wymaga jednak uprzedniego wyjaśnienie *ratio legis* normy zawartej w art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Konstrukcję zawieszenia biegu terminu przedawnienia zawartą w art. 70 § 6 pkt 2 o.p. wprowadzono ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U z 2002 r. Nr 169, poz. 1387). W uzasadnieniu projektu wskazano, że „(...) w orzecznictwie NSA kształtuje się koncepcja o bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego, po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dotyczy to spraw, w których decyzja w I instancji została wydana przed upływem okresu przedawnienia, a decyzja organu odwoławczego jest wydawana po upływie okresu przedawnienia. Skutkiem przyjęcia takiej koncepcji jest pozbawienie organu odwoławczego możliwości wykonania jego podstawowego zadania, tj. merytorycznej weryfikacji decyzji organu I instancji. Problem ten istnieje również wtedy, gdy przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania zostaje wydana decyzja ostateczna, a NSA uchyla (unieważnia) decyzję po upływie okresu przedawnienia; uwzględnić tu należy długotrwałość postępowania przed NSA. Traci sens kontrola legalności decyzji, skoro pozbawia się organy podatkowe możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji i zakończenia postępowania.

Wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 Kodeksu cywilnego). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 Kodeksu celnego). Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań proponuje się więc zamiast dotychczasowego przerwania biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie postępowania egzekucyjnego (zobowiązania będące przedmiotem egzekucji nigdy nie ulegną przedawnieniu), wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego – art. 70 § 4 i 5 (...)".

Z powyższego wynika, że zamysłem prawodawcy było wywołanie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia „na okres prowadzenia (...) postępowania przed sądem administracyjnym". Należy dodać, że w tym czasie zawieszenia biegu terminu przedawnienia w żadnej mierze nie wiązano z konstrukcją zawieszenia postępowania podatkowego na skutek wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu I instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ lub stwierdzającą nieważność decyzji. Otóż art. 200 § 1 pkt 7 o.p. został dodany przez art. 1 pkt 132 lit. a/ tiret drugie ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2016 r.

W uzasadnieniu projektu ww. regulacji wskazano, że „(...) Jednocześnie proponuje się rozszerzyć katalog przesłanek zawieszających postępowanie o wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu I instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ lub stwierdzającą nieważność decyzji (art. 201 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej). W aktualnym stanie prawnym, gdy strona wniosła skargę do sądu administracyjnego na jedną z wymienionych decyzji, organ podatkowy prowadzi postępowanie zmierzające do ponownego rozstrzygnięcia sprawy, ponieważ brak regulacji umożliwiającej zawieszenie postępowania. Nie ulega wątpliwości, że między postępowaniem sądowoadministracyjnym ze skargi na decyzję kasacyjną lub stwierdzającą nieważność a postępowaniem podatkowym prowadzonym po wydaniu tej decyzji istnieje zależność polegająca na tym, że wynik postępowania sądowoadministracyjnego będzie bezpośrednio rzutował na treść decyzji".

Wprowadzenia nowej przesłanki zawieszenia postępowania podatkowego nie wiązano w jakikolwiek sposób z konstrukcją zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wniesienia skargi do sądu administracyjnego od decyzji kasacyjnej organu odwoławczego.

Poprzez rozwiązanie zawarte w art. 70 § 6 pkt 2 o.p. ustawodawca umożliwił wywołanie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia w następstwie dokonania czynności procesowej uruchamiającej sądową kontrolę decyzji podatkowej. Należy zaznaczyć, że w przepisie tym nie posłużono się pojęciem ogólnym, takim jak np. środek zaskarżenia decyzji podatkowej, ale użyto określenia precyzyjnego, jakim jest skarga, czyli konkretny środek zaskarżenia. Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że w realiach prawnopodatkowych skarga jest jedynym i wyłącznym środkiem zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego. W realiach prawno-podatkowych nie ma innego, alternatywnego lub uzupełniającego środka prawnego uruchamiającego sądową kontrolę administracji publicznej. Skarga jest w tym przypadku rozwiązaniem kompletnym. Oznacza to, że używając w art. 70 § 6 pkt 2 o.p. sformułowania „skarga" osiągnięto zamierzony skutek w postaci każdorazowego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, jeżeli tylko jakakolwiek decyzja podatkowa została zaskarżona do sądu administracyjnego.

Z kolei na gruncie realiów Kodeksu postępowania administracyjnego, który zgodnie z art. 67 ust. 1 u.f.p. ma wprost zastosowanie w sprawach dotyczących zwrotu dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, katalog środków zaskarżenia przewidziany na gruncie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi jest bogatszy niż w realiach podatkowoprawnych. Oprócz skargi do sądu ustawa wymienia również sprzeciw. Celem osiągnięcia zamierzonego (na gruncie Ordynacji podatkowej) efektu prawodawcy w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia na czas sądowej kontroli, w realiach sprawy dotyczącej zwrotu dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, normowanej przez Kodeks postępowania administracyjnego, konieczne jest przyjęcie, że nie tylko skarga do sądu, ale również sprzeciw do tego sądu wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

W związku z powyższym należy dojść do wniosku, że w tym przypadku nie mamy do czynienia z odpowiednim stosowaniem skutkującym prawotwórstwem w sferze prawa materialnego, ale wyłącznie z odtworzeniem określonej normy prawnopodatkowej w realiach i warunkach prawa finansowego.

Nie można w tym przypadku tracić z pola widzenia tego, że nie dokonujemy tu wykładni normy prawa podatkowego, czyli art. 70 § 6 pkt 2 o.p., ponieważ ta ma zastosowanie wprost, bez konieczności dokonywania zabiegu odpowiedniego zastosowania. Dokonujemy tu natomiast wykładni normy prawa finansowego opartej na związku regulacji art. 67 ust. 1 u.f.p. oraz wspomnianego art. 70 § 6 pkt 2 o.p. W tym przypadku w odróżnieniu do prawa podatkowego mamy do czynienie z co najmniej dwoma rodzajami należności zaliczanych do kategorii niepodatkowych należności budżetowych o publicznoprawnym

charakterze (art. 60 u.f.p.). Pierwsza kategoria jest zbliżona w swej konstrukcji do należności podatkowych. Są to w szczególności należności publicznoprawne stanowiące dochody budżetowe na podstawie odrębnych ustaw, wynikające ze stosunków publicznoprawnych, w ramach których zachowanie jednostki sprawdza się do świadczenia pieniężnego (np. dodatkowa opłata za parkowanie w strefie płatnego parkowania, administracyjna kara pieniężna). W tym przypadku źródło finansowania świadczenia pieniężnego znajduje się w posiadaniu podmiotów zobowiązanych do świadczenia pieniężnego. Druga kategoria również sprowadza się do świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego, jednakże wiąże się z koniecznością zwrotu środków publicznych wcześniej otrzymanych. Można tu wymienić kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie (art. 60 pkt 1 u.f.p.) oraz należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności (art. 60 pkt 6 u.f.p.). W tym przypadku zarówno na etapie dystrybucji, jak również – co należy szczególnie w tej sprawie podkreślić – zwrotu mamy do czynienia ze środkami, których źródło finansowania znajduje się w posiadaniu podmiotu publicznego. Na każdym etapie są to zatem środki publiczne.

Przyjęcie, że wniesienie sprzeciwu nie zawiesza biegu terminu przedawnienia powoduje, że podmiot, który dotację z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wykorzystał niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrał nienależnie lub w nadmiernej wysokości, jest w lepszej sytuacji niż podatnik, który zapłacił podatek w wysokości niższej niż należna. Należy przy tym zwrócić uwagę, że przepis art. 70 § 6 pkt 2 o.p. nie uzależnia wstrzymania biegu przedawnienia od tego, jak głęboko sąd administracyjny wnika w istotę sprawy. NSA w wyroku z 5 września 2025 r., I FSK 403/25, wskazał, że zawieszenie terminu przedawnienia następuje automatycznie w momencie wniesienia skargi, bez względu na wagę czy rodzaj postawionych zarzutów. Sąd podkreślił, że skutek ten nie zależy od finału postępowania sądowego, a zatem tego, czy będzie nim merytoryczny wyrok, umorzenie sprawy czy jej odrzucenie. Co więcej, ani w ordynacji podatkowej, ani w p.p.s.a. nie odnajdziemy wyjątków od reguły, według której zaskarżenie do sądu decyzji dotyczącej należności podatkowej wywołuje pełne spektrum skutków przewidzianych w Ordynacji, w tym zawieszenie przedawnienia. Oznacza to, że nawet jeśli sąd odrzuci skargę z powodów formalnych, takich jak brak podpisu, nieopłacenie wpisu czy spóźnienie, albo umorzy sprawę po wycofaniu skargi, bieg przedawnienia i tak ulega zawieszeniu. Treść art. 70 § 7 pkt 2 o.p. potwierdza tę tezę, wskazując, że zawieszenie trwa do chwili doręczenia organowi odpisu prawomocnego orzeczenia co obejmuje zarówno

wyroki, jak i postanowienia o odrzuceniu skargi lub umorzeniu postępowania. Można więc przyjąć, że to, w jakim zakresie sąd bada dany środek zaskarżenia, nie wpływa na fakt zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Nie bez znaczenia pozostaje także koincydencja czasowa wprowadzenia poszczególnych regulacji prawnych. Przepis art. 70 § 6 pkt 2 o.p. wprowadzono do systemu prawnego z dniem 1 stycznia 1998 r. Z kolei przepisy dotyczące sprzeciwu od decyzji kasatoryjnej wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a., a więc art. 64a i następne p.p.s.a., wprowadzono z dniem 1 czerwca 2017 r., nowelizując przepisy zarówno ogólnego postepowania administracyjnego, jak i procedurę sądowoadministracyjną (J. Wegner, *Sprzeciw od decyzji i postanowienia,* w: *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, pod red. J. Wegner, Warszawa 2026, s. 297 i nast.). Pozwala to na przyjęcie, że literalne stosowanie obowiązującego blisko 30 lat przepisu Ordynacji podatkowej nie przystoi do aktualnego kształtu procedur znowelizowanych w 2017 r. Na marginesie należy zaznaczyć, że we wprowadzonym także z dniem 1 czerwca 2017 r. przepisie art. 189h § 4 pkt 1 k.p.a. ustawodawca wskazał, że bieg terminu przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej, która podobnie jak zwrot dotacji oświatowej stanowi niepodatkową należność publicznoprawną (budżetową – w rozumieniu art. 67 u.f.p), nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wniesienia środka zaskarżenia od decyzji w przedmiocie administracyjnej kary pieniężnej do sądu administracyjnego. Aktualnie nie powinno zatem budzić wątpliwości, że intencją ustawodawcy i *ratio legis* analizowanych regulacji prawnych jest przerywanie biegu terminu przedawnienia w przypadku wniesienia środka zaskarżenia do sądu administracyjnego, a takim środkiem niewątpliwie jest sprzeciw od decyzji kasatoryjnej.

Analizując przypadek zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji kasacyjnej organu odwoławczego wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. w braku istnienia przesłanki zawieszenia postępowania administracyjnego na skutek wniesienia sprzeciwu do sądu administracyjnego, należy rozważyć następujące dwa przypadki. Przede wszystkim należy jednak przyjąć, że decyzja wydana na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. eliminuje z obrotu prawnego decyzję organu pierwszej instancji oraz stanowi jednocześnie dla tego organu podstawę do dalszego procedowania oraz wydania decyzji rozstrzygającej sprawę co do istoty. W pierwszym przypadku po wydaniu ponownej decyzji przez organ administracyjny pierwszej instancji może się okazać, że sąd administracyjny oddali sprzeciw. W toku sądowej kontroli decyzji kasacyjnej organ pierwszej instancji załatwiał sprawę i wydał decyzję. Oddalenie sprzeciwu w tym przypadku ma taki wpływ na wydaną decyzję, że potwierdza legalność podstawy do jej wydania (potwierdza legalność decyzji kasacyjnej organu odwoławczego). W takim przypadku sądowa kontrola nie wydłuża postępowania przed organami administracyjnymi.

W drugim przypadku po wydaniu ponownej decyzji przez organ administracyjny I instancji może się okazać, że sąd administracyjny uwzględni sprzeciw i w konsekwencji uchyli lub stwierdzi nieważność decyzji kasacyjnej organu odwoławczego. Do obrotu prawnego wraca zatem wcześniej uchylona decyzja organu I instancji. Ponowna decyzja w takim przypadku powinna być wyeliminowana z obrotu, ponieważ nie mogą pozostawać w obrocie prawnym dwie decyzje tego samego organu administracyjnego w tej samej sprawie.

Powrót do obrotu decyzji uprzednio uchylonej decyzją kasacyjną organu odwoławczego oznacza, że organ ten (odwoławczy) musi ponownie rozpoznać odwołanie. W takim przypadku sądowa kontrola na skutek wniesienia sprzeciwu wydłuży postępowanie przed organami administracyjnymi.

Wymaga przy tym podkreślenia, że złożenie sprzeciwu, podobnie jak skargi, obliguje organ do przekazania akt sprawy sądowi, co *de facto* pozbawia organ możliwości podejmowania czynności orzeczniczych. Skoro organ ma związane ręce na czas trwania postępowania przed sądem administracyjnym, to bieg terminu przedawnienia powinien ulec zawieszeniu. W przeciwnym razie mogłoby dochodzić do instrumentalnego wykorzystywania procedur sądowych w celu doprowadzenia do przedawnienia należności publicznoprawnych. Tego rodzaju zjawisko może być zatem postrzegane w kategoriach nadużycia prawa procesowego.

Reasumując, w naszej ocenie rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego dotyczącego wpływu sprzeciwu na bieg przedawnienia nie może ograniczać się wyłącznie do literalnego brzmienia art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Niezbędne w tym przypadku jest zastosowanie argumentacyjnej metody uzasadnienia orzeczenia zgodnej z wykładnią celowościową i systemową, które pozwalają na lepsze odkodowanie rzeczywistej woli ustawodawcy. Kluczowym argumentem celowościowym jest fakt, że art. 70 § 6 pkt 2 o.p. wprowadzono, aby czas trwania kontroli sądowej nie premiował dłużnika kosztem interesu publicznego.

Wprowadzenie z dniem 1 czerwca 2017 r. instytucji sprzeciwu od decyzji kasacyjnej (art. 138 § 2 k.p.a.) stanowiło jedynie zmianę techniczno-proceduralną, mającą na celu przyspieszenie postępowań. Nie sposób przyjąć, by ta czysto procesowa modyfikacja miała wywoływać radykalnie odmienne skutki w sferze materialnoprawnej (przedawnienia) w porównaniu do skargi.

Interpretacja, zgodnie z którą sprzeciw nie zawiesza biegu przedawnienia, stoi w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości społecznej oraz zasadami współżycia społecznego (art. 2 Konstytucji RP). Sprawiedliwość społeczna wymaga, aby ciężary publiczne były ponoszone w sposób równy i rzetelny. Przyznanie stronie instrumentu procesowego (sprzeciwu), który stawałby się bezpieczną przystanią do unikania zapłaty należności (np. zwrotu dotacji oświatowej), naruszałoby poczucie słuszności.

Zobowiązania publicznoprawne służą finansowaniu zadań wspólnych. Unikanie ich zapłaty poprzez wykorzystywanie luk w wykładni językowej, przy jednoczesnym korzystaniu z ochrony sądowej, mogłoby prowadzić w pewnych sytuacjach do zjawiska nadużycie prawa, rozumianego jako korzystanie przez stronę z przysługujących jej środków procesowych dla celów, które nie służą faktycznej ochronie interesu prawnego oraz kolidują z zasadą solidaryzmu społecznego.

Uwzględniając zaprezentowane powyżej argumenty oraz przesłanki rozumowania interpretacyjnego zmierzającego do rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego, uważamy, że uchwała powinna brzmieć następująco:

„W sprawach dotyczących zwrotu dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, prowadzonych na podstawie art. 252 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.; dalej u.f.p.), do których w myśl art. 67 ust. 1 i art. 60 pkt 1 u.f.p. w kwestiach nieuregulowanych stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691; dalej: k.p.a.) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.; dalej: o.p.), odpowiednie zastosowanie art. 70 § 6 pkt 2 o.p. oznacza przyjęcie, że wniesienie sprzeciwu do sądu administracyjnego przewidzianego w art. 64a p.p.s.a. od decyzji kasacyjnej wydanej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia roszczenia o zwrot dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego”.

58

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 3 września 2025 r.
(II OSK 1256/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Zdzisław Kostka (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Magdalena Dobek- Rak, NSA Tomasz Zbrojewski

Z art. 27 oraz art. 32 ust. 2 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.) wynika, że w przypadku gdy miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego

stał się nieaktualny w całości lub w części, rada gminy jest uprawniona do jego zmiany odpowiednio w całości lub w części w takim trybie, w jakim plany miejscowe są uchwalane. Rada gminy nie jest natomiast w takim przypadku uprawniona do podjęcia uchwały o uchyleniu planu w całości lub w części.

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 Gminy i Miasta O. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 13 lutego 2025 r. w sprawie ze skargi Gminy i Miasta O. na rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z dnia 31 października 2024 r. w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 13 lutego 2025 r., II SA/Po 819/24, oddalił skargę Gminy i Miasta O. na rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z 31 października 2024 r., nr IR-III.4131.630.2024.11, którym stwierdzono nieważność w całości uchwały Rady Gminy i Miasta O. z 30 września 2024 r., nr VII/56/24 w sprawie uchylenia w części miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego przyjętego uchwałą Rady Gminy i Miasta O. z 30 września 2002 r., nr XLIII/33/2002 w przedmiocie wprowadzenia zmian w miejscowym planie ogólnym zagospodarowania przestrzennego.

W skardze kasacyjnej od tego wyroku, zaskarżając go w całości, skarżąca zarzuciła na podstawie art. 174 pkt 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.) naruszenie:

1. art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.) poprzez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że w ramach władztwa planistycznego gmina nie ma uprawnienia do uchylenia planu, ponieważ nie wynika to z żadnego przepisu tej ustawy;

2. art. 27 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym poprzez jego błędne zastosowanie „do uchylenia planu zagospodarowania przestrzennego w części, podczas gdy uchylenie planu nie polega [na] zastąpieniu ustaleń planu innymi unormowaniami, uchylenie planu nie polega więc [na] zmianach merytorycznych regulacji w zakresie planowania przestrzennego”;

3. art. 27 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym poprzez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że „wynika z niego zasada[,] że ma on zapobiegać uchyleniom planu i poprzez to obejściu rygorystycznych procedur planistycznych a poprzez to zakaz uchylenia planu miejscowego w części, który polega na uchyleniu planu bez zastosowania takich właśnie procedur związanych z uchwaleniem bądź zmianą planu";

4. art. 27 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym poprzez jego błędną wykładnię i przyjęcie, „że uchylenie planu jest merytoryczną zmianą istniejącego planu do terenu[,] «gdyż de facto podjętą uchwałą dokonano zmiany w istniejącym planie miejscowym zagospodarowania przestrzennego dla pojedynczej działki»";

5. art. 32 ust. 2 zdanie drugie ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym „poprzez jego niewłaściwe zastosowanie do niniejszej sprawy polegającej na uchyleniu planu i przyjęcie[,] że w takim przypadku jedynym dopuszczalnym sposobem działania jest aktualizacja planu w drodze jego zmiany".

Z kolei na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. zarzucono naruszenie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 609 ze zm.) poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i nie uchylenie rozstrzygnięcia nadzorczego wojewody.

We wnioskach skargi kasacyjnej zażądano uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznania skargi poprzez uchylenie zaskarżonego rozstrzygnięcia nadzorczego, ewentualnie uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania. Ponadto wniesiono o rozpoznanie skargi kasacyjnej na posiedzenie niejawnym.

Rozpoznając skargę kasacyjną, Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc z urzędu pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. W niniejszej sprawie podstawy nieważności wskazane w art. 183 § 2 p.p.s.a. nie zachodzą, zaś granice skargi kasacyjnej zostały wyznaczone przez jej podstawy (wskazane naruszenia przepisów prawa). Rozpoznając zatem w tak określonych granicach sprawę, NSA uznał, że skarga kasacyjna nie jest zasadna.

Trafne jest stanowisko Sądu pierwszej instancji, że uchylenie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, nawet w zakresie ograniczonym do niektórych tylko nieruchomości objętych tym planem miejscowym, jest w istocie zmianą planu miejscowego, która zgodnie z art. 27 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym powinna być przeprowadzona

w takim trybie, w jakim plan miejscowy jest uchwalany. Takie uchylenie planu miejscowego powoduje bowiem zmianę stanu prawnego polegającą na tym, że w zakresie przeznaczenia terenu, rozmieszczenia inwestycji celu publicznego oraz określenia sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy dla określonego terenu przestają obowiązywać ustalenia planu miejscowego i zaczynają obowiązywać w tym zakresie regulacje ustawowe stanowiące podstawę wydania decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 50-66a ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym). Wbrew zatem temu, co się twierdzi w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, poprzez uchylenie planu miejscowego w określonej części dochodzi do merytorycznej zmiany w zakresie przeznaczenia terenu, rozmieszczenia inwestycji celu publicznego oraz określenia sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy dla określonego terenu objętego tą uchylaną częścią planu miejscowego.

Z uzasadnienia skargi kasacyjnej wynika, że według skarżącej kasacyjnie istotne znaczenie ma także to, że co do zasady nie istnieje prawny obowiązek uchwalenia planu miejscowego. A zatem skoro nie istnieje prawny obowiązek uchwalenia planu miejscowego, to uchylenie planu miejscowego jest niejako powrotem do dozwolonego przez prawo stanu prawnego, czyli braku planu miejscowego (oczywiście z wyjątkiem takich sytuacji, gdy istnieje prawny obowiązek uchwalenia planu miejscowego). Zdaniem skarżącej uchylenie w takiej sytuacji planu miejscowego jest wyrazem władztwa planistycznego gminy, która może w ramach tego władztwa przede wszystkim zdecydować, czy plan miejscowy dla określonego terenu (o ile wyjątkowo przepisy ustawy dla tego terenu nie nakazują uchwalenia planu miejscowego) w ogóle uchwalić. Jednakże w tym przypadku pomija się istotną cechę planu miejscowego, mianowicie to, że plan miejscowy jest aktem prawa miejscowego. W związku z tym plan miejscowy stanowi w okresie jego obowiązywania podstawę różnorodnych decyzji, nie tylko w znaczeniu prawnym (np. dotyczących pozwolenia na budowę), ale rozumianych szerzej, jako wszelkich decyzji w zakresie interesów jednostek związanych z prawem własności nieruchomości (przede wszystkim decyzje o nabyciu lub sprzedaży nieruchomości). Chodzi przy tym o decyzje dotyczące nie tylko tych nieruchomości, które są objęte tą częścią planu miejscowego, która jest uchylana, ale także nieruchomości sąsiednich. Dopuszczenie uchylenia części planu miejscowego z pominięciem procedury właściwej dla jego uchwalenia prowadziłoby do całkowitego pominięcia wskazanych interesów jednostek, gdyż zostałyby one pozbawione możliwości udziału w postępowaniu, które doprowadziło do zmiany stanu prawnego, na podstawie którego podjęły one istotne dla swych interesów decyzje. Należy przy tym zauważyć, że powołany

w uzasadnieniu skargi kasacyjnej art. 27b ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, wbrew prawdopodobnym intencjom skarżącej kasacyjnie, stanowi argument przeciwko dopuszczeniu uchylenia planu miejscowego lub jego części. Przede wszystkim z powołanego przepisu wynika, że ustawodawca, dostrzegając konieczność uproszczenia w niektórych okolicznościach procedury uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, wprowadził możliwość uproszczonego postępowania w sprawie uchwalenia planu miejscowego lub jego zmiany, ale nie przewidział możliwości uchylenia planu miejscowego lub jego części. Ponadto nawet w tym uproszczonym postępowaniu ustawodawca przewiduje partycypację społeczną, dopuszczając jedynie ograniczenie jej do zbierania uwag oraz prowadzenia konsultacji społecznych przez okres co najmniej 14 dni (art. 27b ust. 8 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym).

Trafne jest też stanowisko Sądu pierwszej instancji, że zakaz uchylenia planu miejscowego lub jego części wynika z art. 32 ust. 2 zdanie drugie ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Powołany przepis jest szczególnie istotny w okolicznościach rozpoznawanej sprawy, w której skarżąca kasacyjnie przyznaje, że uchwałę o uchyleniu w części planu miejscowego podjęto z uwagi na zdezaktualizowanie się w tym zakresie planu miejscowego. Z powołanego przepisu wynika zaś, że w przypadku uznania przez radę gminy po przeprowadzeniu oceny aktualności planu miejscowego, że plan miejscowy jest nieaktualny, rada gminy podejmuje działania, o których mowa w art. 27 ustawy o planowaniu i zagospodarowania przestrzennego. Powołany przepis przewiduje więc wyraźnie, że w przypadku zdezaktualizowania się planu miejscowego należy go zmienić w takim trybie, w jakim został uchwalony, a nie jedynie uchylić z pominięciem tego trybu. W skardze kasacyjnej, poza przytoczeniem lakonicznej podstawy kasacyjnej odnoszącej się do powołanego przez Sąd pierwszej instancji art. 32 ust. 2 zdanie drugie ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, nie odniesiono się szerzej do tego argumentu Sądu pierwszej instancji.

Odnosząc się do powołanego w uzasadnieniu skargi kasacyjnej argumentu polegającego na odwołaniu się do wyroku NSA z 29 stycznia 2020 r., II OSK 736/18, w którym dopuszczono uchylenie uchwały w sprawie uchwalenia planu miejscowego, należy zauważyć, że w tej sprawie uchylenie uchwały w sprawie uchwalenia planu miejscowego dopuszczono jako skutek uwzględnienia wezwania, o którym była mowa w art. 101 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym w brzmieniu obowiązującym przed 1 czerwca 2017 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.). Podobne zagadnienie występuje w związku ze stosowaniem art. 54 § 3 p.p.s.a., który przewiduje autokontrolę w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. W zakresie

stosowania art. 54 § 3 p.p.s.a. w stosunku do uchwał, których przedmiotem jest uchwalenie lub zmiana planu miejscowego, w orzecznictwie NSA występuje rozbieżność. W wyroku NSA z 18 listopada 2011 r., II OSK 2377/14, przyjęto, że rada gminy, działając na podstawie art. 54 § 3 w zw. z art. 147 § 1 p.p.s.a., może uwzględnić skargę do sądu administracyjnego na własną uchwałę w przedmiocie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i stwierdzić jej nieważność. Jednakże w późniejszych orzeczeniach przyjęto, że powołane przepisy nie dają ku temu podstaw, w szczególności dlatego, że – jak wynika z art. 54 § 3 p.p.s.a. – autokontrola może być wykonywana w graniach właściwości organu administracji, zaś rada gminy nie ma właściwości do stwierdzania nieważności własnych uchwał (wyrok NSA z 18 września 2019 r., II OSK 2630/17, postanowienia NSA z 21 stycznia 2025 r., II OZ 888/24, oraz z 29 stycznia 2025 r., II OZ 780/24). Powołany w uzasadnieniu skargi kasacyjnej wyrok nie ma zatem w rozpoznawanej sprawie decydującego znaczenia. Jeżeli można by na nim oprzeć jakiś argument to raczej przeciwko tezie o dopuszczalności uchylenia przez radę gminy uchwały o planie miejscowym. Skoro bowiem uchylenie lub stwierdzenie nieważności uchwały w sprawie planu miejscowego w orzecznictwie NSA wyklucza się w ramach postępowania autokontrolnego, zawierającego co do zasady podstawy do uchylenia aktu zaskarżonego do sądu administracyjnego, to tym bardziej powinno to być wykluczone, gdy nie występuje takie postępowanie autokontrolne, zaś plan miejscowy uchylono w części tylko z tego względu, że stał się on nieaktualny.

Podsumowując, można stwierdzić, że z art. 27 oraz art. 32 ust. 2 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym wynika, że w przypadku, gdy miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego stał się nieaktualny w całości lub w części, rada gminy jest uprawniona do jego zmiany odpowiednio w całości lub w części w takim trybie, w jakim plany miejscowe są uchwalane. Rada gminy nie jest natomiast w takim przypadku uprawniona do podjęcia uchwały o uchyleniu planu w całości lub w części. Mając na uwadze takie rozumienie art. 27 i art. 32 ust. 2 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym należy uznać, że wszystkie podstawy kasacyjne przytoczone w skardze kasacyjnej są niezasadne.

Mając powyższe na uwadze, wobec niezasadności podstaw kasacyjnych, NSA na mocy art. 184 p.p.s.a. skargę kasacyjną oddalił.

Wobec tego, że skarżąca kasacyjnie zrzekła się rozprawy, a organ administracji w terminie czternastu dni od dnia doręczenia mu odpisu skargi kasacyjnej nie zażądał przeprowadzenia rozprawy, NSA – na podstawie art. 182 § 2 i 3 p.p.s.a. – skargę kasacyjną rozpoznał na posiedzeniu niejawnym w składzie trzech sędziów.

59

WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 29 października 2025 r.
(II OSK 1065/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Miron (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Leszek Kiermaszek, del. WSA Agnieszka Wójcik

1. Artykuł 348 w zw. z art. 356 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2025 r. poz. 1079 ze zm.) należy rozumieć w taki sposób, że spełnienie przesłanek udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych może być badane jedynie w związku z postępowaniem dotyczącym zobowiązania do powrotu.

2. Artykuł 350 ustawy o cudzoziemcach nie pozwala na badanie nowych przesłanek udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych w postępowaniu dotyczącym cofnięcia takiej zgody.

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 E.A. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 listopada 2024 r. w sprawie ze skargi E.A. na decyzję Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców z dnia 25 marca 2024 r. w przedmiocie cofnięcia zgody na pobyt ze względów humanitarnych.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 13 listopada 2024 r., IV SA/Wa 1586/24, oddalił skargę E.A. na decyzję Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców z 25 marca 2024 r. utrzymującą w mocy decyzję Komendanta Placówki Straży Granicznej w Warszawie z 11 maja 2023 r. o cofnięciu cudzoziemce zgody na pobyt ze względów humanitarnych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wyrok ten został wydany w następującym stanie faktycznym i prawnym.

Ojciec cudzoziemki wnioskiem z 8 listopada 2011 r. zwrócił się do Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców o nadanie statusu uchodźcy. Przedmiotowym

wnioskiem została objęta żona cudzoziemca oraz ich małoletnie wówczas dzieci, w tym E.A. Szef Urzędu decyzją z 18 marca 2013 r. uznał wniosek za oczywiście bezzasadny, odmawiając nadania wnioskodawcy statusu uchodźcy i udzielenia ochrony uzupełniającej, postanawiając jednocześnie udzielić zgody na pobyt tolerowany na podstawie art. 97 ust. 1 pkt 1 i 1a wówczas obowiązującej ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2012 r. poz. 680). Uzasadniając zastosowanie w sprawie przesłanki z art. 97 ust. 1 pkt 1 i 1a powyższej ustawy organ stwierdził, że powrót do kraju pochodzenia wywarłby negatywny wpływ na rozwój małoletnich córek i syna wnioskodawcy i mógłby uniemożliwić im dalszą edukację, co stanowiłoby poważne naruszenie zapisów Konwencji o prawach dziecka.

Funkcjonariusze Straży Granicznej przeprowadzili 20 października 2020 r. kontrolę legalności pobytu wobec cudzoziemki. Podczas kontroli okazała ona paszport seria i nr (...) wydany 25 lutego 2019 r. przez władze Federacji Rosyjskiej, ważny od dnia 25 lutego 2019 r. do dnia 25 lutego 2029 r. Na podstawie systemów informatycznych pozostających w użytkowaniu Straży Granicznej ustalono, że cudzoziemka wyjechała do Rosji 6 marca 2015 r. przez lotnicze przejście graniczne Warszawa-Okęcie, legitymując się paszportem seria i nr (...) oraz kartą pobytu nr (...) wydaną ze względów humanitarnych. W dniu 24 sierpnia 2019 r. cudzoziemka wjechała na terytorium Polski przez drogowe przejście graniczne w Terespolu, legitymując się wyżej wymienionym paszportem seria i nr (...). Przedstawione okoliczności cudzoziemka potwierdziła podczas przesłuchania.

Wobec powyższego Komendant Placówki Straży Granicznej w Warszawie 20 października 2020 r. wszczął z urzędu postępowanie administracyjne w sprawie cofnięcia cudzoziemce zgody na pobyt ze względów humanitarnych. Następnie zaś, decyzją z 11 maja 2023 r. organ ten orzekł o cofnięciu cudzoziemce wyżej wymienione zgody w związku z wystąpieniem przesłanek określonych w art. 350 ust. 1 pkt 1 i 5 ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2023 r. poz. 519 ze zm.; dalej: u.c.).

Utrzymując w mocy decyzję Komendanta, organ odwoławczy za bezsporne uznał to, że okoliczności z powodu których zgoda na pobyt ze względów humanitarnych została udzielona, przestały istnieć. Jak bowiem wynika z treści decyzji Szefa Urzędu z 18 marca 2013 r., podstawą udzielenia ojcu cudzoziemki i jego rodzinie zgody na pobyt tolerowany (przekształconej z mocy prawa w zgodę na pobyt ze względów humanitarnych) było stwierdzenie, że powrót cudzoziemca wraz z rodziną do kraju pochodzenia wiązałby się z naruszeniem praw jego dzieci – w tym małoletniej wówczas cudzoziemki – w stopniu istotnie zagrażającym ich rozwojowi psychofizycznemu. Uznając cofnięcie przedmiotowej zgody za uzasadnione, organ odwoławczy podkreślił, że cudzoziemka,

jak i jej rodzeństwo objęte wyżej wskazaną decyzją, są od wielu lat już pełnoletni, a zatem ustała przyczyna, z powodu której cudzoziemce udzielono zgody na ten pobyt. W związku z tym w sprawie została wyczerpana przesłanka z art. 350 ust. 1 pkt 1 u.c.

Za bezsporny uznano też fakt, że cudzoziemka kilkukrotnie powracała do kraju pochodzenia i przebywała tam m.in. od marca 2015 r. do sierpnia 2019 r. To zaś wyczerpuje przesłankę z art. 350 ust. 1 pkt 5 u.c.

Stwierdzenie, że w sprawie zachodzą przesłanki z art. 350 ust. 1 pkt 1 i 5 u.c. obligowało natomiast organ rozpatrujący sprawę do utrzymania w mocy zaskarżonej decyzji. Organ odwoławczy podkreślił przy tym, że przedmiotowe postępowanie dotyczy cofnięcia posiadanej przez cudzoziemkę zgody na pobyt ze względów humanitarnych, tj. zweryfikowania, czy wobec niej zachodzi którakolwiek z okoliczności wymienionych enumeratywnie w ustawie. Z uwagi na to okoliczności, które obecnie mogłyby stanowić podstawę do udzielenia jej ochrony humanitarnej bądź zgody na pobyt tolerowany, mogą być badane wyłącznie w postępowaniu w sprawie zobowiązania do powrotu.

Powołanym na wstępie wyrokiem WSA w Warszawie oddalił skargę cudzoziemki na decyzję Szefa Urzędu z 25 marca 2024 r. Sąd podkreślił, że w skardze nie zakwestionowano dokonanych przez organy ustaleń faktycznych, jak też oceny, że skarżąca spełnia dwie przesłanki wskazane w art. 350 ust. 1 pkt 1 i 5 u.c. Skarżąca od dawna jest osobą pełnoletnią, a udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych miało związek z zapewnieniem ochrony jej praw jako dziecka. Skarżąca powracała też do kraju pochodzenia, a jej najdłuższy pobyt tam trwał cztery lata. Nie może być więc wątpliwości, że zachodzą wobec niej obligatoryjne przesłanki do cofnięcia uzyskanej zgody na pobyt ze względów humanitarnych.

Odnosząc się do podniesionego w skardze zarzutu naruszenia art. 348 u.c., Sąd pierwszej instancji stwierdził, że przedmiotem niniejszego postępowania była wyłącznie kwestia cofnięcia udzielonej skarżącej uprzednio zgody na pobyt ze względów humanitarnych. W toku tego postępowania organ obowiązany był zbadać, czy zostały spełnione przesłanki określone w art. 350 ust. 1 u.c. W przypadku zaistnienia którejkolwiek z przesłanek określonych w tym przepisie, cofnięcie zgody stanowi obowiązek organu administracji, ponieważ decyzja ma jednoznacznie charakter związany.

Zdaniem WSA w Warszawie przepisy ustawy o cudzoziemcach (tj. art. 348 i art. 356) nie pozwalają natomiast na udzielenie nowej zgody na pobyt ze względów humanitarnych w toku postępowania w sprawie jej cofnięcia. Nie przewidziano również możliwości odstąpienia od cofnięcia zgody udzielonej już uprzednio, z uwagi na pojawienie się nowych okoliczności faktycznych, które uzasadniałby jej udzielenie na innej podstawie faktycznej i prawnej. Z treści ww.

regulacji wynika jednoznacznie, że ewentualne zastosowanie art. 348 u.c. może mieć miejsce wyłącznie w postępowaniu w sprawie o zobowiązanie do powrotu albo po jego zakończeniu, w odrębnym postępowaniu.

W skardze kasacyjnej – wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości – podniesiono zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art 348 ust. 1a i ust. 2 u.c. poprzez jego błędną wykładnię i uznanie, że nie może on zostać zastosowany do postępowania zakończonego zaskarżoną decyzją, tj. w sprawie w przedmiocie cofnięcia zgody na pobyt ze względów humanitarnych, w sytuacji gdy zobowiązanie skarżącej do powrotu powodowałoby zagrożenie jej praw do życia, wolności i bezpieczeństwa osobistego, naruszałoby prawo do życia rodzinnego lub prywatnego, w rozumieniu przepisów Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. oraz naruszałoby prawa dzieci skarżonej, określone w Konwencji o prawach dziecka, przyjętej przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych dnia 20 listopada 1989 r., w stopniu istotnie zagrażającym jej rozwojowi psychofizycznemu, gdy jednocześnie ocena spełnienia tych przesłanek w ramach procedury o zobowiązanie cudzoziemca do powrotu jest zbędne.

Zdaniem skarżącej kasacyjnie przyjęta przez Sąd pierwszej instancji wykładnia przepisów art. 348 i art. 356 u.c. powoduje konieczność dublowania postępowań poprzez uznanie, że nowe okoliczności, które obecnie mogłyby stanowić podstawę do udzielenia ochrony humanitarnej bądź zgody na pobyt tolerowany, mogą być podane wyłącznie w postępowaniu w sprawie zobowiązania do powrotu.

Skarżąca kasacyjnie przyznała, że powołane w art. 348 u.c. podstawy udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych co prawda wskazują na „zobowiązanie do powrotu", jednakże przepis nie określa, że ocena przesłanek może być dokonana wyłącznie w ramach procedury zobowiązującej cudzoziemca do powrotu. W jej ocenie nie było zatem przeszkód, aby w ramach rozpoznawanej procedury o uchylenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych na podstawie przesłanek istniejących wcześniej rozpoznać nowe przesłanki z art. 348 u.c.

Zdaniem strony uprawnienie do oceny przesłanek udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych w ramach postępowania zakończonego wydaniem zaskarżonej decyzji można też wywieść z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 grudnia 2021 r. wydanego w sprawie o sygn. akt II OSK 1346/21.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Jak stanowi art. 183 § 1 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 wniesioną skargę kasacyjną, należało uznać, że nie zawiera ona usprawiedliwionych podstaw.

Spór w niniejszej sprawie sprowadza się do tego, czy udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych może mieć miejsce jedynie w związku z postępowaniem w sprawie zobowiązania do powrotu (art. 356 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.c.), czy też w postępowaniu dotyczącym jej cofnięcia prowadzonym na podstawie art. 350 u.c. organ również może lub wręcz jest zobowiązany do ustalenia występowania nowych (innych) przesłanek do udzielenia takiej zgody, wymienionych w art. 348 u.c. Pierwsze stanowisko prezentowane jest przez Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców i zostało ono podzielone przez Sąd pierwszej instancji. Za drugim z przedstawionych poglądów opowiada się zaś skarżąca kasacyjnie. Podkreśla ona, że ze względu na wystąpienie nowych przesłanek do udzielenia jej zgody na pobyt ze względów humanitarnych w kontrolowanym postępowaniu, organ powinien odstąpić od cofnięcia tej zgody, względnie wydać nową decyzję o jej udzieleniu. Pozwoliłoby to na uniknięcie dublowania postępowań.

Na wstępie wymaga zaznaczenia, że z tak zarysowanej istoty sporu wynika, że skarżąca kasacyjnie nie podważa ustaleń organów administracyjnych zaakceptowanych przez WSA w Warszawie, iż okoliczności, z powodu których zgoda na pobyt ze względów humanitarnych została jej udzielona, przestały istnieć. Nastąpiło więc spełnienie przesłanki z art. 350 ust 1 pkt 1 u.c. Poza sporem pozostaje też fakt powrotów cudzoziemki do kraju pochodzenia i przebywania tam ponad cztery lata podczas jednego z tych wyjazdów, co z kolei wyczerpało sformułowaną w art. 350 ust. 1 pkt 5 u.c. przesłankę cofnięcia wyżej wskazanej zgody. Naczelny Sąd Administracyjny również nie znalazł podstaw do kwestionowania wystąpienia powyższych przesłanek. Konieczne jest przy tym zwrócenie uwagi na obligatoryjny charakter art. 350 ust. 1 u.c. Przepis ten przewiduje bowiem, że w przypadku spełnienia którejkolwiek z przesłanek w nim wymienionych „Cudzoziemcowi cofa się zgodę na pobyt ze względów humanitarnych (…)". Skoro więc – jak wskazano powyżej – bezspornie i prawidłowo ustalono, że w przypadku skarżącej kasacyjnie dwie ze wskazanych w tym artykule przesłanek zostały spełnione, orzekające w sprawie organy były zobowiązane do cofnięcia udzielonej cudzoziemce zgody.

Odnosząc się do istoty sporu należy stwierdzić, że postępowanie będące przedmiotem kontroli Sądu pierwszej instancji nie było postępowaniem, w którym mogły być rozpatrywane nowe przesłanki do udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych. Podkreślenia wymaga to, że art. 348 u.c., w którym zawarto katalog pozytywnych przesłanek udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych stanowi, że „Cudzoziemcowi udziela się zgody na pobyt ze względów

humanitarnych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli zobowiązanie go do powrotu (…)". Zgodnie zaś z art. 356 ust. 1 pkt 1 u.c. w przypadku, gdy w postępowaniu w sprawie zobowiązania cudzoziemca do powrotu wyjdzie na jaw okoliczność, o której mowa w art. 348 – w decyzji odmawiającej zobowiązania do powrotu udziela się zgody na pobyt ze względów humanitarnych, chyba że zachodzi jedna z okoliczności, o których mowa w art. 349. Artykuł 356 ust. 2 u.c. stanowi natomiast, że jeżeli okoliczność, o której mowa w art. 348 lub art. 351 pkt 1 lub 2, wyszła na jaw: 1) po wydaniu ostatecznej decyzji o zobowiązaniu cudzoziemca do powrotu albo 2) w związku z koniecznością wykonania decyzji o zobowiązaniu cudzoziemca do powrotu wydanej przez organ innego państwa członkowskiego stosującego dyrektywę Rady nr 2001/40/WE z dnia 28 maja 2001 r. w sprawie wzajemnego uznawania decyzji o wydalaniu obywateli państw trzecich (Dz. Urz. WE L 2001.149.34; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 19, t. 4, s. 107) – z urzędu wszczyna się odrębne postępowanie.

Treść art. 348 i art. 356 u.c. wskazuje zatem na ścisłe powiązanie postępowania o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych z postępowaniem w sprawie zobowiązania cudzoziemca do powrotu. Tak więc określone w art. 348 u.c. przesłanki udzielenia takiej zgody organ jest zobowiązany rozpatrzyć w ramach prowadzonego postępowania powrotowego. Jedyna możliwość odrębnego zbadania tych przesłanek (wynikająca z art. 356 ust. 2 pkt 1 u.c.) zastrzeżona została dla sytuacji, w których przesłanki te ujawnią się już po wydaniu ostatecznej decyzji o zobowiązaniu cudzoziemca do powrotu. Jednakże również w tym przypadku można mówić o proceduralnym zintegrowaniu postępowania o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych z postępowaniem w sprawie zobowiązania cudzoziemca do powrotu związku. Wszak art. 356 ust. 2 pkt 1 u.c. wymaga uprzedniego ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy zobowiązania do powrotu. Tym samym Sąd pierwszej instancji zasadnie uznał, że postępowanie w sprawie cofnięcia zgody na pobyt ze względów humanitarnych jest postępowaniem całkowicie odrębnym. W jego ramach przedmiotem zainteresowania organu musi być wyłącznie ustalenie, czy wystąpiła jedna z przesłanek z art. 350 u.c. skutkujących cofnięciem wyżej wymienionej zgody, a nie to, czy występują nowe przesłanki do jej udzielenia.

Należy dodać, że powyższe stanowisko znajduje poparcie w doktrynie. Wskazuje się tam, że podczas prac legislacyjnych nad przepisami ustawy o cudzoziemcach z 12 grudnia 2013 r. jednym z trudniejszych zagadnień, wywołujących wahania jej autorów, był proceduralny model zgody na pobyt humanitarny i zgody na pobyt tolerowany. Przesądzone zostało utrzymanie konstrukcji obecnej już pod rządami art. 89 ustawy o cudzoziemcach z 13 czerwca 2003 r., polegającej na zintegrowaniu jej z zobowiązaniem do powrotu (dawniej wydaleniem). Projektodawcy w finalnym projekcie zarzucili koncepcję odrębnego

postępowania wnioskowego w przedmiocie owych zgód, za czym przemawiała obawa o wygenerowaniu w ten sposób podstawy zawieszenia postępowania powrotowego, multiplikacji środków zaskarżenia przynależnych cudzoziemcowi, jak i niejasność, czy formuła postępowania wnioskowego będzie należycie przyczyniać się do realizacji Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (zob. P. Dąbrowski, komentarz do art. 348 ustawy z 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach, w: *Prawo o cudzoziemcach. Komentarz* pod red. J. Chlebnego, Warszawa 2020, legalis C.H. BECK). Powiązanie zgody na pobyt ze względów humanitarnych z postępowaniem dotyczącym zobowiązania do powrotu wynika również z uzasadnienia projektu ustawy o cudzoziemcach (zob. druk nr 1526, Sejm VII kadencji, s. 54 i 57; dostęp pod adresem: sejm.gov.pl).

Podsumowując, art. 348 w zw. z 356 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.c. należy rozumieć w taki sposób, że spełnienie przesłanek do udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych może być badane jedynie w związku z postępowaniem dotyczącym zobowiązania do powrotu. Artykuł 350 u.c. nie pozwala na badanie nowych przesłanek do udzielenia zgody na pobyt ze względów humanitarnych w postępowaniu dotyczącym cofnięcia takiej zgody.

Wymaga przy tym podkreślenia, że był to celowy zabieg ustawodawcy, który ukształtował powyższą kwestię inaczej niż ma to miejsce w przypadku pozbawienia ochrony uzupełniającej. W przypadku tej ochrony w art. 22 ust. 1 pkt 1 w zw. z ust. 2a ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2025 r. poz. 223) przewidziano bowiem, że w postępowaniu dotyczącym jej zakończenia (z uwagi na ustanie lub zmianę okoliczności jej udzielenia), cudzoziemiec może powołać się na nowe przekonywające powody związane z poprzednio doznaną poważną krzywdą.

Za zaakceptowaniem przeciwnego stanowiska skarżącej kasacyjnie nie przemawia również powołany w przez nią wyrok NSA z 14 grudnia 2021 r. wydanego w sprawie o sygn. akt II OSK 1346/21. Należy przypomnieć, że w wyroku tym stwierdzono że „pomimo iż ustawodawca wskazał, że wszczęcie postępowania o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych winno odbywać się z urzędu (np. w trakcie postępowania o zobowiązanie do powrotu), to nie można przyjąć, że osoba uprawniona nie może skutecznie żądać wszczęcia takiego postępowania. Dla zapewnienia gwarancji ochrony praw przewidzianej m.in. przepisami dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Pady 2013/32/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wspólnych procedur udzielania i cofania ochrony międzynarodowej (Dz. Urz. UE L 2013.180.60) art. 356 ust. 2 pkt 1 ustawy o cudzoziemcach winien być wykładany w taki sposób, że właściwy organ ma obowiązek wszcząć postępowanie o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych także wówczas, gdy to cudzoziemiec występuje z żądaniem jego wszczęcia

i powołuje się na nowe okoliczności, o których mowa w tym przepisie. Cudzoziemiec ma wówczas gwarancję, że działanie bądź ewentualna bezczynność organu w tym zakresie będzie mogła być przedmiotem kontroli sądów administracyjnych". Pomijając fakt, że powołany wyrok zapadł w zupełnie odmiennym stanie faktycznym niż ten będący przedmiotem kontroli w niniejsze sprawie, należy podkreślić, że co prawda odnosi się on do możliwości wszczęcia postępowania o udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych na wniosek cudzoziemca, lecz dopiero po wydaniu ostatecznej decyzji w sprawie zobowiązania go do powrotu – na co wyraźnie wskazuje przywołanie art. 356 ust. 2 pkt 1 u.c.

Zatem wbrew twierdzeniom skarżącej kasacyjnie z powołanego wyroku nie wynika, że udzielenie zgody na pobyt ze względów humanitarnych może odbywać się w postępowaniu oderwanym od postępowania powrotowego. Powołany wyrok potwierdza bowiem, że ewentualne zastosowanie art. 348 u.c. może mieć miejsce wyłącznie w postępowaniu w sprawie o zobowiązanie do powrotu albo w odrębnym postępowaniu wszczynanym jednak dopiero po wydaniu ostatecznej decyzji o zobowiązaniu do powrotu. Nie ulega zaś wątpliwości, że skarżąca kasacyjnie nie wskazywała na wszczęcie wobec niej postępowania w przedmiocie zobowiązania do powrotu, a tym bardziej na wydanie wobec niej ostatecznej decyzji powrotowej.

W tym stanie rzeczy, ponieważ skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw, należało ją oddalić na podstawie art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznał skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym zgodnie z art. 182 § 2 i 3 p.p.s.a.

60

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 30 października 2025 r. (I FSK 157/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Roman Wiatrowski (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Dominik Mączyński, NSA Hieronim Sęk

Dopłaty celowe (subwencje) wnoszone przez gminy na podstawie porozumienia międzygminnego, o którym mowa w art. 74 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.), tytułem

pokrycia kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na ich terenie nie wchodzą do podstawy opodatkowania normowanej przez art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.), jeżeli nie pozostają bezpośrednio związane z ceną biletu, nie są ukierunkowane na osiągnięcia zysku ani nie stanowią formy świadczenia wzajemnego.

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 Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 17 września 2020 r. w sprawie ze skargi Miasta B. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 marca 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz Miasta B. dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 17 września 2020 r., I SA/Gl 625/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: Sąd pierwszej instancji) uchylił zaskarżoną przez Miasto B. (dalej: wnioskodawca lub Miasto) interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku od towarów i usług (wyrok ten oraz inne orzeczenia sądów administracyjnych przywołane w niniejszym uzasadnieniu opublikowane zostały w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dalej: CBOSA).

Wyrok ten wydano w oparciu o następujące okoliczności.

We wniosku z 21 lutego 2020 r. wnioskodawca wskazał, że jest jednostką samorządu terytorialnego, będącą miastem na prawach powiatu, realizującą zadania z zakresu administracji samorządowej, należące zarówno do gminy, jak i powiatu. Jako jednostka samorządu terytorialnego Miasto działa na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.; dalej: u.s.g.) obowiązującej wnioskodawcę, z uwagi na dyspozycję z art. 7 ust.1 pkt 4 tej ustawy, do zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty, w tym związanych m.in. z gminnym drogami, organizacją ruchu drogowego oraz lokalnego transportu zbiorowego.

W zakresie realizacji zadań związanych z publicznym transportem zbiorowym Miasto pełni funkcję organizatora, natomiast funkcję operatora w tym zakresie pełni Miejski Zakład Komunikacyjny w B. sp. z o.o. (dalej: spółka),

w której Miasto posiada 100% udziałów. Wnioskodawca podkreśla, że spółka podmiotem wewnętrznym w rozumieniu art. 2 lit. j/ rozporządzenia (WE) nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. dotyczącego usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu oraz uchylającego rozporządzenie Rady (EWG) nr 1191/96 i (EWG) nr 1107/70 (Dz.Urz. UE L 2007.315.1 ze zm.; dalej: rozporządzenie nr 1370/2007).

Co do zasady wnioskodawca zajmuje się organizacją transportu publicznego w granicach miasta na prawach powiatu, tj. gminy B. Wnioskodawca podkreśla jednak, że jest miastem, w którym znajduje się kilka uczelni wyższych, wiele zakładów pracy, do których codziennie przyjeżdżają i wracają mieszkańcy sąsiednich gmin, a trasy autobusów komunikacji miejskiej wnioskodawcy są wydłużane do sąsiednich miejscowości tak, aby mieszkańcy okolicznych gmin mogli dojechać do i z B. Mieszkańcy, aby skorzystać z usług komunikacji miejskiej świadczonych przez wnioskodawcę, w imieniu którego działa operator (a więc spółka), zobligowani są nabyć bilet za przewóz. W imieniu i na rachunek Miasta spółka sprzedaje tym samym bilety bezpośrednio korzystającym z komunikacji miejskiej, tj. spółka pełni rolę dystrybutora biletów. Wysokość opłat za przejazd środkami lokalnego transportu zbiorowego określa zarządzenie Prezydenta Miasta i jest ona taka sama na terenie wnioskodawcy i gmin ościennych. Z uwagi na fakt, że same bilety nabywane przez mieszkańców okolicznych gmin nie mogłyby pokryć zwiększonych kosztów obsługi linii autobusowych (wydłużonych do tych miejscowości) konieczne i celowe jest zawieranie przez wnioskodawcę stosownych umów z władzami ościennych gmin, do których doprowadzane są wydłużone linie komunikacji miejskiej.

Mając więc na uwadze, że na podstawie art. 9 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 511 ze zm.; dalej: u.s.p.) zarówno gmina, jak i powiat mogą – w celu wykonywania powierzonych zadań – tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi oraz mając na względzie, że zgodnie z art. 74 u.s.g. gmina może zawierać porozumienia międzygminne w sprawie powierzenia jej określonych zadań publicznych innej gminy, a gmina powierzająca posiada obowiązek udziału z kosztach realizacji powierzonego zadania, wnioskodawca oświadczył, że zawiera porozumienia komunalne z gminami ościennymi (dalej: porozumienia), regulujące zasady prowadzenia lokalnego transportu zbiorowego w strefie podmiejskiej, obejmującej obszary gmin ościennych. W ramach porozumień ościenne gminy, w celu zaspokojenia potrzeb przewozowych mieszkańców swojej gminy w zakresie lokalnego transportu zbiorowego, powierzają wnioskodawcy wykonywanie części tych zadań na zasadach określanych w porozumieniach. Tym samym wnioskodawca przejął prawa i obowiązki gmin ościennych w zakresie

realizacji zadań związanych z publicznym transportem zbiorowym, natomiast gminy ościenne zobowiązały się do udziału w kosztach realizacji powierzonego wnioskodawcy zadania.

Na podstawie zawartych porozumień gminy ościenne powierzają wnioskodawcy, w szczególności: – ustalanie cen za usługi przewozowe, – koordynowanie rozkładów jazdy, – kontrolę biletów, – umieszczanie rozkładów jazdy na przystankach. Obowiązkiem gmin ościennych jest natomiast przede wszystkim: – udostępnienie przystanków znajdujących się na ich terenach, – utrzymanie przystanków w należytym stanie technicznym i czystości, – utrzymanie przejezdności tras i stworzenie warunków umożliwiających manewrowanie na końcowych przystankach.

Przychody ze sprzedaży biletów stanowią w całości przychody Miasta, a ceny za usługi przewozowe publicznego transportu zbiorowego na terenie wnioskodawcy i gmin ościennych są jednakowe. Miasto stosuje system ulg i zwolnień w sprzedaży biletów, a stawki opłat oraz grupy osób uprawnionych do korzystania z bezpłatnych i ulgowych przejazdów wynikają z przepisów lokalnych (zarządzenia Prezydenta) oraz przepisów prawa powszechnie obowiązującego (ustaw i rozporządzeń). Gminy uczestniczące w porozumieniach zobowiązane są do ponoszenia kosztów związanych z realizacją powyższego zadania. Udział gmin w kosztach realizacji zadania, zgodnie z zawartymi porozumieniami, polega na przekazaniu wnioskodawcy dotacji celowej stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów na ich terenie i przyjętej stawki za jeden wozokilometr. Stawka wozokilometra wyliczona jest w oparciu o koszty organizacji publicznego transportu zbiorowego, pomniejszone o planowane dochody uzyskane ze sprzedaży biletów na całej sieci komunikacyjnej.

Miasto wskazało, że zgodnie z art. 46 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1530 ze zm.), jednostka samorządu terytorialnego realizująca zadania z zakresu działania innej jednostki samorządu terytorialnego na mocy porozumienia zawartego pomiędzy tymi jednostkami otrzymuje dotacje celowe w kwocie wynikającej z zawartego porozumienia. Dotacja taka stanowi źródło dochodów gminy, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 11 tej ustawy.

Kwota przekazana przez gminę powierzającą (dotacja celowa) służy więc pokryciu tylko części kosztów organizacji publicznego transportu zbiorowego przez gminę przejmującą. Z przedstawionego powyżej sposobu wyliczenia kwoty dotacji celowej wynika, że kwota ta obejmuje szerszy zakres kosztów niż cena biletu i nie można jej w sposób bezpośredni powiązać z pojedynczą usługą transportową i ceną za tę usługę.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym wnioskodawca sformułował następujące pytanie: „Czy dopłaty gmin, z którymi Miasto zawarło

porozumienia komunalne, wnoszone jako dotacje celowe na pokrycie kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na ich terenie, podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług?".

W ocenie wnioskodawcy otrzymanie dotacji nie jest odrębną czynnością opodatkowaną. Dotacja podlega bowiem opodatkowaniu jedynie w zakresie ceny czynności (dostawy lub usługi), z którą jest związana, i to jedynie wtedy, gdy bezpośrednio wpływa na cenę dostawy lub usługi. Dla uznania zaś dotacji za zwiększającą podstawę opodatkowania konieczne jest stwierdzenie, że dokonywana jest ona w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej. Dlatego też dotacje podmiotowe czy przeznaczone na pokrycie części kosztów działalności, nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania, chociaż mogą mieć jakiś wpływ na cenę świadczonych usług lub dostarczanych towarów. Wnioskodawca podkreśla również, że między Miastem a gminami ościennymi istnieje wprawdzie stosunek prawny (porozumienia), jednakże w ramach tego stosunku bezpośrednim i ostatecznym beneficjentem dotacji pozostaje w tym względzie społeczeństwo korzystające z usług transportu publicznego. Pomiędzy wnioskodawcą a gminami sąsiednimi nie występuje zatem jakiekolwiek obustronne i ekwiwalentne świadczenie, gdyż wnioskodawca nie świadczy usług na rzecz gmin, lecz na rzecz potencjalnych podróżnych, a wynagrodzenie z tego tytułu stanowią kwoty uzyskane ze sprzedaży biletów na rzecz pasażerów. Zdaniem wnioskodawcy brak jest tym samym bezpośredniego związku pomiędzy kwotą dotacji a wynagrodzeniem z tytułu sprzedaży biletów.

Interpretacją indywidulaną z 27 marca 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ) uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Zdaniem organu otrzymywane dotacje mają charakter dotacji celowych, bowiem przekazywane są w celu sfinansowania konkretnych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zaś organizacja i prowadzenie publicznego transportu zbiorowego jest zadaniem wyodrębnionym z ogólnej działalności wnioskodawcy. Dlatego otrzymywane przez wnioskodawcę kwoty od innych jednostek samorządu terytorialnego (gmin ościennych) w formie dotacji celowej stanowią w istocie zapłatę (wynagrodzenie) za świadczone usługi i zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, powinny zwiększać podstawę opodatkowania, jako że uzyskanie dotacji umożliwia wnioskodawcy świadczenie usług w zakresie organizacji i prowadzenia publicznego transportu zbiorowego objętych porozumieniem na poziomie określonym przez wnioskodawcę.

Uchylając zaskarżoną interpretację indywidualną, Sąd pierwszej instancji wskazał, że adresatem usług świadczonych przez wnioskodawcę nie jest gmina ościenna jako związek publiczny, lecz mieszkańcy, którzy z mocy prawa

(z racji zamieszkiwania na określonym obszarze) tworzą jednostkę samorządu terytorialnego. Nie sposób tym samym powiązać kwot dotacji otrzymywanych przez stronę z konkretnymi mieszkańcami gmin ościennych korzystającymi z danego systemu organizacji lokalnego transportu zbiorowego. Tym samym otrzymywana dotacja nie jest powiązana z konkretną usługą, lecz płynie do określonego podmiotu, uzupełniając jego zasoby finansowe, i nie prowadzi tym samym do urzeczywistnienia zakresu przedmiotowego podatkowego stanu faktycznego w podatku od towarów i usług, gdyż otrzymujący dotację nie wykonuje świadczenia wzajemnego. W konsekwencji otrzymana dotacja nie może być, zdaniem Sądu pierwszej instancji, uznana za składnik podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług.

Od powyższego wyroku organ wywiódł skargę kasacyjną. Wyrok zaskarżył w całości, wnosząc o jego uchylenie w całości oraz rozpoznanie skargi i jej oddalenie, ewentualnie w przypadku uznania, że istota sprawy nie została dostatecznie wyjaśniona: o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji. Wniósł także o rozpoznanie sprawy na rozprawie oraz zasądzenie od strony skarżącej na rzecz organu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

Na podstawie art. 174 pkt 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.) zaskarżonemu wyrokowi organ zarzucił naruszenie następujących przepisów prawa materialnego:

a) art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) przez błędną jego wykładnię polegającą na przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji w przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zdarzeniu przyszłym, że środki pieniężne otrzymywane przez Miasto na podstawie porozumienia komunalnego zawartego z innymi jednostkami samorządu terytorialnego (gminami ościennymi), wnoszone przez gminy jako dotacje celowe na pokrycie części kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na ich terenie, nie podlegają kwalifikacji jako zapłata za usługę świadczoną przez Miasto sąsiadującym z nim jednostkom samorządu terytorialnego objętych porozumieniem komunalnym, bowiem nie stanowią dotacji czy dopłaty mającej bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez podatnika usług w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, a co za tym idzie nie są elementem podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług i w konsekwencji tego nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, a tym samym dokonanie przez organ błędnej klasyfikacji prawnopodatkowej przedmiotowej należności w świetle art. 29a ust. 1 ustawy o VAT;

b) art. 29a ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 8 ust. 1 ustawy o VAT w zw. z art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanych (Dz. Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.; dalej: dyrektywa VAT) przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy Miasto nie świadczy usług na rzecz gmin ościennych – stron porozumienia komunalnego, a otrzymane od gmin dotacje nie stanowią odpłatności z tytułu świadczenia usług, bowiem Miasto nie działa w tym zakresie jako podatnik VAT, lecz jako organ władzy publicznej wykonujący obowiązkowe zadania własne gminy w zakresie lokalnego transportu zbiorowego, zatem wyżej wymienione dotacje jako niezwiązane z ceną świadczonych przez Miasto usług i nie stanowiące dopłaty, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, nie będą stanowić podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – konsekwencją zaś błędnej wykładni art. 29a ust. 1 u.p.t.u. dokonanej przez Sąd pierwszej instancji było niewłaściwe zastosowanie tego przepisu w tej sprawie, skutkujące brakiem uznania przedmiotowej dopłaty za dotację, o której mowa w tym przepisie, mającą bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług, a w rezultacie przyjęcie, że nie stanowi ona podstawy opodatkowania.

Działając z kolei na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a., organ sformułował także zarzut naruszenia następujących przepisów postępowania, a mianowicie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 151 w zw. z art. 141 § 4 w zw. z art. 153 oraz art. 200 i art. 205 § 2 i § 4 p.p.s.a., polegające na:

1. zastosowaniu przez Sąd pierwszej instancji przepisu art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a., prowadzącego do uwzględnienia skargi strony skarżącej i uchylenia interpretacji indywidualnej organu, zamiast zastosowania przepisu art. 151 p.p.s.a. i oddalenia skargi strony skarżącej jako bezzasadnej, wobec uprzedniego błędnego przyjęcia przez Sąd, że w postępowaniu w sprawie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego skarga na interpretację oparta na zarzucie naruszenia przez organ prawa materialnego jest zasadna, co stanowiło oczywisty błąd proceduralny Sądu, mający istotny wpływ na wynik sprawy, a w konsekwencji na bezpodstawnym obciążeniu organu jako strony przegrywającej sprawę kosztami postępowania sądowego;

2. sporządzeniu wadliwego uzasadnienia wyroku, które nie odpowiada wymogom formalnym w zakresie należytego wskazania i wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia, a co za tym idzie oceny prawnej i wskazań dla organu co do dalszego postępowania, wobec braku wyraźnego wskazania, które z zarzutów materialnych okazały się skuteczne i spowodowały uchylenie wydanej interpretacji, braku pełnej oceny prawnej dokonanej na gruncie okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, a co za tym idzie należytego i wyczerpującego powołania

motywów wydanego rozstrzygnięcia, braku uwzględnienia przy rozstrzyganiu sprawy wskazówek interpretacyjnych wynikających z orzecznictwa i poglądów Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w kwestii kryteriów uznania dotacji za podstawę opodatkowania (C-184/00 i C-353/00) oraz braku dokonania subsumcji tez orzeczeń TSUE do opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego.

Mimo skutecznego doręczenia pełnomocnikowi wnioskodawcy skargi kasacyjnej organu, odpowiedź na skargę kasacyjną nie została wniesiona. Pismem z 18 września 2024 r. wnioskodawca, reprezentowany przez zawodowego pełnomocnika, przedstawił natomiast stanowisko w sprawie skargi kasacyjnej. Wniósł o jej oddalenie w całości (omyłkowo nazywając przedmiotowy środek zaskarżenia skargą, nie zaś skargą kasacyjną), rozpoznanie sprawy na rozprawie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego na rzecz wnioskodawcy, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W dniu 24 września 2024 r. podczas rozprawy przed NSA pełnomocnicy obu stron, na pytanie Sądu, przychylili się do zasadności zawieszenia niniejszego postępowania z uwagi na ocenę, że rozstrzygnięcie niniejszej sprawy może zależeć od wyniku postępowania toczącego się przed Trybunałem Sprawiedliwości UE w sprawie C-615/23. Z tego względu postanowieniem wydanym na rozprawie dnia 24 września 2024 r. postępowanie niniejsze zostało zawieszone z uwagi na dyspozycję art. 125 § 1 pkt 1 w związku z art. 193 p.p.s.a.

Wydanym natomiast na posiedzeniu niejawnym postanowieniem z 23 grudnia 2024 r. NSA odrzucił wniosek Miasta z 4 grudnia 2024 r. (data wpływu: 11 grudnia 2024 r.) o przywrócenie terminu do wniesienia skargi na postanowienie o zawieszeniu postępowania sądowego przed NSA, jako że obecny na rozprawie pełnomocnik Miasta nie tyle co nie złożył w przedmiocie rzeczonego postanowienia zastrzeżenia do protokołu na zasadzie art. 105 p.p.s.a., ile sam przychylił się do zasadności zawieszenia niniejszego postępowania z uwagi na okoliczność rozpatrywania przez Trybunał Sprawiedliwości UE pytania prejudycjalnego (sygn. C-615/23), co nakazywało odrzucić przedmiotowy wniosek na podstawie art. 88 w związku z art. 105 p.p.s.a.

Z uwagi na ustanie przyczyny zawieszenia, a więc wydanie przez Trybunał Sprawiedliwości UE dnia 8 maja 2025 r. wyroku w sprawie C-615/23, NSA postanowieniem z 9 czerwca 2025 r. podjął zawieszone postępowanie kasacyjne.

Sprawa rozpoznana została na rozprawie przed NSA dnia 30 października 2025 r.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną 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 nie zasługuje ona na uwzględnienie.

Przedmiot sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na sformułowane we wniosku interpretacyjnym Miasta pytanie, czy w świetle przedstawianych w tym wniosku okoliczności, dopłaty gmin, z którymi Miasto zawarło porozumienia komunalne, wnoszone jako dotacje celowe na pokrycie kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na ich terenie, podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 29a ustawy o VAT.

Zgodnie z tym przepisem podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 tej ustawy, 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.

Przepis powyższy stanowi implementację art. 73 dyrektywy VAT stanowiącego, że w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Celem objęcia tego rodzaju finansowania przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest obciążenie podatkiem całej wartości czynności opodatkowanej poprzez uniknięcie zmniejszenia przychodu z podatku na skutek udzielonego finansowania.

Istota przedmiotowego sporu rozstrzygnięta została przywołanym wyżej wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości UE z 8 maja 2025 r. w sprawie C-615/23, stwierdzającym, że zryczałtowana rekompensata wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego przedsiębiorstwu świadczącemu usługi publicznego transportu zbiorowego i mająca na celu pokrycie strat poniesionych w ramach świadczenia tych usług nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania tego przedsiębiorstwa.

Uzasadnienie wskazanego wyroku prejudycjalnego stanowi podstawę dla sformułowania następujących przesłanek, których kumulatywne ziszczenie się przesądza o konieczności objęcia danego finansowania przedmiotem opodatkowania.

Po pierwsze zbadania domaga się, czy dana subwencja pozostaje bezpośrednio związana z ceną danej transakcji. Aby miała miejsce taka sytuacja, subwencja powinna być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencjonowanemu po to, by dostarczał on określony towar lub wykonywał określoną

usługę. Jedynie w takim przypadku subwencję można uznać za świadczenie wzajemne względem dostawy towaru lub świadczonej usługi, a w związku z tym może ona podlegać opodatkowaniu.

Po drugie należy zbadać, czy nabywcy towarów lub usługobiorcy czerpią zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. Niezbędne jest bowiem, by cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, była ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, która stanowiłaby element determinujący cenę, jaką ten ostatni żąda. Należy zatem zbadać, czy okoliczność, że subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub świadczącemu usługi, pozwala mu obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, której by żądał, gdyby nie otrzymał subwencji.

Po trzecie możliwe powinno być zidentyfikowanie świadczenia wzajemnego, które stanowi wypłacana w tym celu subwencja.

Badając ziszczenie się powyższych przesłanek, należy kierować się zatem założeniem, że w pojęciu „subwencje związane bezpośrednio z ceną" w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT mieszczą się jedynie te subwencje, które stanowią całkowicie lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za określone dostawy towarów lub świadczenia usług oraz są przyznawane przez osobę trzecią sprzedawcy lub świadczącemu usługi.

Przedkładając powyższe na grunt okoliczności niniejszej sprawy, należało stwierdzić, że przedmiotowe dotacje nie są wypłacane w celu świadczenia usługi transportowej na rzecz określonego usługobiorcy oraz nie wpływają w sposób bezpośredni na uiszczane przez niego cenę.

Kwota przekazana przez gminę powierzającą (dotacja celowa) służy bowiem pokryciu tylko części kosztów organizacji publicznego transportu zbiorowego przez gminę przejmującą, obejmując tym samym szerszy zakres kosztów niż sama tylko cena biletu, stąd nie można jej w sposób bezpośredni powiązać z pojedynczą usługą transportową i ceną należną za jej wykonanie. Udział gmin w kosztach realizacji zadania, zgodnie z zawartymi porozumieniami, polega bowiem na przekazaniu wnioskodawcy dotacji celowej stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów na ich terenie i przyjętej stawki za jeden wozokilometr, wyliczonej w oparciu o koszty organizacji publicznego transportu zbiorowego, a pomniejszonej o planowane dochody uzyskane ze sprzedaży biletów na całej sieci komunikacyjnej.

Udzielana subwencja nie wchodzi tym samym w zakres pojęcia „subwencji bezpośrednio związanych z ceną" w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT, determinującego kierunek wykładni art. 29a ustawy o VAT.

Z opisanych przez wnioskodawcę w jego wniosku interpretacyjnym usług publicznego transportu zbiorowego nie korzystają osoby, które można

wyraźnie zidentyfikować, lecz wszyscy potencjalni pasażerowie, udzielana zaś rekompensata jest obliczana bez uwzględniania tożsamości i liczby użytkowników świadczonej usługi.

Oceny tej nie zmienia fakt udzielania dotacji celowej nie spółce komunalnej (operatorowi będącemu, jak to zostało już wyżej wskazane, podmiotem wewnętrznym w rozumieniu art. 2 lit. j/ rozporządzenia nr 1370/2007) przez daną jednostkę samorządu terytorialnego, lecz samemu Miastu przez gminy ościenne w ramach porozumienia międzygminnego, zawartego na podstawie art. 74 § 1 i 2 u.s.g. Przepis ten stanowi bowiem podstawę do zawierania przez gminy porozumień międzygminnych w sprawach powierzenia jednej z nich określonych przez nie zadań publicznych w ten sposób, że gmina wykonująca zadania publiczne objęte porozumieniem przejmuje prawa i obowiązki pozostałych gmin związane z powierzonymi jej zadaniami, a gminy te mają obowiązek udziału w kosztach realizacji powierzonego zadania. To właśnie ów koszt realizacji zadania własnego gminy stanowi przedmiot dotacji celowej (subwencji) udzielanej Miastu przez gminy ościenne, z zachowaniem ustawowej formy prawnej porozumienia międzygminnego. Konstrukcja ta stanowi tym samym przejaw prawnie doniosłego zastosowania konstytucyjnej zasady współdziałania organów administracji publicznej, determinowanej treścią Preambuły polskiej Konstytucji, gdyż umożliwia gminom efektywniejsze – logistycznie i ekonomicznie – realizowanie przepisanych im prawem zadań własnych na rzecz wspólnoty samorządowej, tworzonej z mocy prawa – jak deklaruje art. 1 ust. 1 u.s.g. w związku z art. 1 ust. 1 u.s.p. – przez jej mieszkańców. Porozumienie międzygminne stanowi tym samym prawną formę realizacji wspólnych lub częściowo wspólnych zadań własnych gmin – stron porozumienia.

Słowem, z perspektywy istoty operacjonalizowanego zagadnienia za bezprzedmiotową należy uznać dystynkcję zachodzącą między udzieleniem subwencji przez jednostkę samorządu terytorialnego przynależnej jej spółce komunalnej (co stanowiło tło okoliczności sprawy rozstrzygniętej wyżej wskazanym wyrokiem TSUE) a udzieleniem dotacji celowej jednostce samorządu terytorialnego (*in casu:* Miastu) przez gminy ościenne na mocy porozumienia międzygminnego, o którym mowa w art. 74 u.s.g. (jak to ma miejsce w sprawie niniejszej). Na gruncie okoliczności obu tych spraw przedmiotowe finansowanie nie pozostaje bowiem bezpośrednio związane z ceną biletu, nie jest ukierunkowane na osiągnięcie zysku ani nie stanowi formy świadczenia wzajemnego, lecz partycypację w kosztach realizowanego zadania publicznego gminy (tak jak w sprawie rozstrzyganej przez TSUE) lub gmin na podstawie zawartego przez nie porozumienia, o którym mowa w art. 74 u.s.g. (tak jak w sprawie niniejszej).

W okolicznościach rozpoznawanej sprawy dotacja celowa udzielana jest w celach wspólnego realizowania przez gminy przedmiotowo tożsamego zadania publicznego w części odpowiadającej właściwym potrzebom poszczególnych gmin – stron porozumienia. Stanowi bowiem iloczyn kilometrów przejechanych na terenie poszczególnych gmin ościennych i przyjętej w porozumieniu stawki za jeden wozokilometr, odzwierciedlający proporcjonalne rozłożenie partycypacji poszczególnych gmin w realizacji zadania publicznego stosownie do obiektywnej, relewantnej w tym względzie kategorii w postaci długości przebytej drogi (wozokilometr).

Dopłaty celowe (subwencje) wnoszone przez gminy na podstawie porozumienia międzygminnego, o którym mowa w art. 74 u.s.g., tytułem pokrycia kosztów organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na ich terenie, nie wchodzą do podstawy opodatkowania normowanej przez art. 29a ustawy o VAT, jeżeli nie pozostają bezpośrednio związane z ceną biletu, nie są ukierunkowane na osiągnięcia zysku ani nie stanowią formy świadczenia wzajemnego.

Na uwzględnienie nie zasługiwały zatem zarzuty wywiedzionej przez organ skargi kasacyjnej. Przedmiotowa dotacja celowa nie stanowi zapłaty za wykonywaną usługę, lecz formę proporcjonalnej partycypacji w kosztach organizacji i świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego na terenie poszczególnych gmin. Nie wchodzi do podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, w konsekwencji czego nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Powyższe nietrafnym czyni, wskazany powyżej w lit. a) i b) zarzut skargi kasacyjnej organu. W konsekwencji Sąd pierwszej instancji obowiązany był uchylić zaskarżoną przez Miasto interpretację indywidualną, co z kolei bezzasadnym czyni zarzut wskazany powyżej w pkt 1. W treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku Sąd pierwszej instancji w sposób właściwy utożsamił relewantne względem przedmiotu i istoty sporu niniejszej sprawy przepisy prawa materialnego, poddając je prawidłowej subsumpcji ze względów wyjaśnionych w sposób metodologicznie poprawny w treści uzasadnienia inkryminowanego judykatu, uwzględniając jednocześnie istotne dla rozpoznania sprawy orzecznictwo polskich sądów administracyjnych oraz poglądy prawne wyrażane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE, wywodząc z całokształtu powyższych okoliczności prawidłowe i adekwatne skutki prawne, w tym skutki procesowe, co ostatecznie bezzasadnym czyni ostatni, a wskazany w pkt 2 zarzut skargi kasacyjnej organu.

W tym stanie rzeczy NSA, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw, a o kosztach postępowania orzekł na podstawie art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 p.p.s.a.

61

WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 4 listopada 2025 r.
(II OSK 1018/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Arkadiusz Despot-Mładanowicz
Sędziowie: del. WSA Magdalena Dobek-Rak, NSA Mirosław Gdesz (sprawozdawca)

W przypadku stwierdzenia nieważności obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w odniesieniu do poszczególnych obszarów bądź działek ewidencyjnych ustalanie sposobu ich zagospodarowania na przyszłość odbywa się w drodze decyzji ustalającej warunki zabudowy, bowiem jest to sytuacja „braku planu miejscowego", o której mowa w art. 59 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2022 r. poz. 503 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej R.P. i A.S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 listopada 2022 r. w sprawie ze skargi R.P., A.S. i B.Z. na uchwałę Rady Miasta P. z dnia 26 kwietnia 2018 r. w przedmiocie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i na podstawie art. 188 w związku z art. 147 § 1 i art. 151 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 l i ł zaskarżony wyrok oraz s t w i e r d z i ł n i e w a ż n o ś ć zaskarżonej uchwały w części dotyczącej działki ewidencyjnej nr (...) w obrębie (...) W., a także – zgodnie z art. 203 pkt 1 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Miasta P. na rzecz R.P. i A.S. solidarnie pięćset pięćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 16 listopada 2022 r., VII SA/Wa 1204/22, oddalił skargi R.P. i A.S. oraz B.Z. na uchwałę Rady Miasta P. z 26 kwietnia 2018 r. nr 765/XLVI/2018 w przedmiocie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego „Ś." w P.

Powyższy wyrok został wydany w następującym stanie faktycznym i prawnym:

W skargach do Sądu pierwszej instancji skarżące wniosły o stwierdzenie nieważności zaskarżonej uchwały w części dotyczącej ich nieruchomości, tj. działki o nr ewid. (…), położonej przy Al. K. nr (…) w P. Zarzuciły uchwale rażące i istotne naruszenie prawa materialnego, w tym art. 1 ust. 2 pkt 7 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2022 r. poz. 503 ze zm.; dalej: u.p.z.p.) w zw. z art. 140 Kodeksu cywilnego oraz art. 31 ust. 3 i art. 64 Konstytucji RP poprzez przekroczenie granic władztwa planistycznego, nieuzasadnioną i nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności, prowadzącą do naruszenia jego istoty i skutkującą tzw. faktycznym wywłaszczeniem planistycznym.

W odpowiedzi na skargi Rada Miasta P. (dalej: organ) wniosła o ich oddalenie. Organ stał na stanowisku, że działał w granicach przyznanego mu władztwa planistycznego, a przyjęte rozwiązania są zgodne z dokumentem nadrzędnym – studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego. Podniesiono, że prawo własności nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom uzasadnionym interesem publicznym, a ewentualne roszczenia odszkodowawcze mogą być dochodzone w trybie art. 36 u.p.z.p.

Sąd pierwszej instancji, oddalając skargi, uznał, że zaskarżona uchwała nie narusza prawa w stopniu powodującym konieczność stwierdzenia jej nieważności. Sąd przyjął, że wyznaczenie w planie połączenia drogowego (7KDL) oraz szerokości Al. K. (2KDZ) jest kontynuacją wcześniejszych zamierzeń planistycznych i realizacją zapisów studium. Uznał, że władztwo planistyczne gminy obejmuje prawo do ustalania przeznaczenia terenów, a ochrona interesu indywidualnego nie może mieć charakteru bezwzględnego. Ustawodawca przewidział zaś instrumenty finansowe (art. 36 u.p.z.p.) w celu zrekompensowania właścicielom skutków ograniczeń w korzystaniu z nieruchomości, co wyklucza konieczność stwierdzania nieważności planu z powodu naruszenia prawa własności.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniosły R.P. i A.S., zaskarżając go w całości. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

1) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy:

a) art. 151 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w zw. z art. 147 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 134 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 5 p.p.s.a. w zw. z art. 28 ust. 1 u.p.z.p. poprzez zaniechanie przez Sąd pierwszej instancji zbadania istoty sprawy, wynikające w szczególności z nierozpoznania wszystkich zarzutów podniesionych w skardze, w tym zwłaszcza zarzutów dotyczących przekroczenia przez organ granic władztwa planistycznego i dokonania niedopuszczalnej prawnie ingerencji w prawo własności skarżących;

b) art. 133 § 1 i art. 134 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 147 § 1 p.p.s.a. poprzez pominięcie faktu naruszenia przez organ obowiązku zgromadzenia kompletnego materiału dowodowego oraz poprzez wadliwe odniesienie do ustaleń faktycznych poczynionych przez organ, przyjęcie ich za pewne bez pogłębionej analizy i weryfikacji;

c) art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 133 § 1 i art. 134 § 1 p.p.s.a. poprzez zaniechanie przez Sąd pierwszej instancji zbadania całokształtu okoliczności niniejszej sprawy, w konsekwencji czego uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie potwierdza, że Sąd pierwszej instancji przeprowadził kontrolę planu miejscowego zgodnie z wymogami określonymi w tych przepisach, a ponadto uzasadnienie zawiera błędne ustalenia faktyczne;

2) naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie:

a) art. 28 ust. 1 u.p.z.p. w zw. z art. 9 ust. 4 i 5, art. 15 ust. 1 pkt 1, art. 20 ust. 1 u.p.z.p. w zw. z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.; dalej: u.s.g.) poprzez uznanie, że treść postanowień planu dotyczących przeznaczenia nieruchomości jest zdeterminowana zapisami studium, podczas gdy taka ocena nie została sformułowana w oparciu o zbadanie zgodności planu miejscowego z postanowieniami studium;

b) art. 28 ust. 1, art. 15 ust. 1, art. 20 ust. 1 u.p.z.p. w zw. z art. 6 ust. 2 pkt 1, art. 1 ust. 2 pkt 7, art. 1 ust. 3 u.p.z.p. oraz w zw. z art. 91 ust. 1 u.s.g., jak również art. 31 ust. 3 oraz art. 32 Konstytucji RP poprzez niezastosowanie i nieprzyjęcie, że przy przyjmowaniu planu miejscowego istotnie naruszone zostały zasady jego sporządzania;

c) art. 28 ust. 1 w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 147 § 1 p.p.s.a. poprzez niezastosowanie i nieprzyjęcie, że organ, uchwalając zaskarżoną uchwałę, istotnie naruszył zasady sporządzania planu miejscowego poprzez nieuwzględnienie granic władztwa planistycznego i nieuzasadnioną ingerencję w prawa własności skarżących, w stopniu stanowiącym naruszenie istoty własności nieruchomości, czego skutkiem było bezpodstawne oddalenie skargi;

d) art. 1 ust. 2 pkt 7 i art. 1 ust. 3 u.p.z.p. w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w zw. z art. 140 Kodeksu cywilnego w zw. z art. 28 ust. 1 u.p.z.p. poprzez niezastosowanie i nieprzyjęcie, że organ, uchwalając zaskarżoną uchwałę, istotnie naruszył zasady sporządzania planu miejscowego poprzez nieuwzględnienie prawa własności skarżących i zaniechanie należytego wyważenia interesu publicznego i prywatnego;

e) art. 7, art. 22, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w zw. z art. 140 Kodeksu cywilnego w zw. art. 1 Protokołu nr 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności

(Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175) w zw. z art. 1 ust. 2 u.p.z.p. w zw. z art. 28 ust. 1 u.p.z.p. poprzez niezastosowanie i przyjęcie, że zaskarżony plan nie narusza prawa w stopniu, powodujących stwierdzenie jego nieważności.

Wskazując na powyższe podstawy, w skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i stwierdzenie nieważności zaskarżonej uchwały w części naruszającej interes prawny skarżących, tj. w części tekstowej, jak i graficznej w jakiej wyznacza przeznaczenie działki o nr (…) położonej w P. przy Al. K. nr (…), obręb (…).Ponadto wniesiono o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. Wobec niestwierdzenia przyczyn nieważności, sprawę rozpoznano w granicach zakreślonych w skardze kasacyjnej.

Zasadne okazały się zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia zarówno prawa materialnego, jak i przepisów postępowania. Sąd pierwszej instancji dokonał kontroli zaskarżonej uchwały w sposób powierzchowny, ograniczając się do formalnego stwierdzenia, że organ planistyczny działał w ramach przyznanych mu kompetencji. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie przeprowadził jednak pogłębionej analizy, czy w realiach niniejszej sprawy nie doszło do przekroczenia granic tego władztwa i naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności oraz istoty prawa własności. Bezkrytycznie przyjął argumentację organu o „kontynuacji" rozwiązań planistycznych, nie badając, czy te kontynuowane rozwiązania już u swego zarania nie były obarczone wadą bezprawności. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku pomija całkowicie analizę skumulowanego, wieloletniego efektu kolejnych planów miejscowych, które w praktyce doprowadziły do całkowitego pozbawienia skarżących możliwości korzystania z nieruchomości. Odwołanie się przez Sąd do możliwości dochodzenia roszczeń na drodze cywilnej (art. 36 u.p.z.p.) nie może sanować sytuacji, w której sam akt planistyczny został uchwalony z rażącym naruszeniem prawa.

Wobec tego, że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, a materiał dowodowy zgromadzony w sprawie jest kompletny, NSA uznał za zasadne zastosowanie art. 188 p.p.s.a. Przepis ten pozwala na uchylenie zaskarżonego orzeczenia i rozpoznanie skargi, co jest uzasadnione potrzebą zapewnienia szybkości postępowania i uniknięcia zbędnego odsyłania sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji.

Rozpoznając skargę, NSA stwierdził, że zasługuje ona na uwzględnienie. Zaskarżona uchwała w części dotyczącej nieruchomości skarżących (działka nr …) została podjęta z istotnym naruszeniem zasad sporządzania planu miejscowego w rozumieniu art. 28 ust. 1 u.p.z.p., polegającym na przekroczeniu granic władztwa planistycznego oraz naruszeniu zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) i istoty prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP). Władztwo planistyczne gminy, choć jest jej fundamentalną kompetencją, nie ma charakteru absolutnego. Jego granice wyznaczają normy prawne wyższego rzędu, w tym przede wszystkim Konstytucja RP. Każda ingerencja w prawo własności musi być oceniana przez pryzmat zasady proporcjonalności, która wymaga, aby stosowane środki były konieczne dla ochrony ważnego interesu publicznego i aby ciężary nakładane na jednostkę nie były nadmierne w stosunku do korzyści osiąganych dla dobra wspólnego.

Zaskarżona uchwała w części dotyczącej działki nr (…) cechuje się fundamentalną wewnętrzną sprzecznością, która kwalifikuje jej postanowienia jako działanie pozorne, stanowiące obejście prawa. Działka nr (…) została podzielona na strefy o różnych, wzajemnie sprzecznych funkcjach (usługowa, drogowa, zieleni), które w praktyce uniemożliwiają jej jakiekolwiek racjonalne zagospodarowanie przez prywatnego właściciela. W części tekstowej planu (§ 19) organ przyznaje nieruchomości funkcję usługową (12U), dopuszczając wznoszenie budynków o znacznej kubaturze – do pięciu kondygnacji i 20 metrów wysokości, przy maksymalnej powierzchni zabudowy wynoszącej 80%. Stanowi to jednoznaczną deklarację możliwości intensywnego zagospodarowania terenu. Jednakże ta deklaracja zostaje całkowicie unicestwiona przez część graficzną planu. Wyznaczenie nieprzekraczalnej linii zabudowy w głębi nieruchomości, w odległości blisko 30 metrów od granicy z ulicą, jest nie tylko ograniczeniem, ale faktycznym zakazem realizacji funkcji przewidzianej w tekście. Taka konstrukcja aktu prawnego jest nieracjonalna i tworzy fikcję prawną, podważając zasadę zaufania obywatela do państwa. Akt prawa miejscowego nie może zawierać w sobie sprzeczności, która czyni go niemożliwym do wykonania zgodnie z jego literalnym przeznaczeniem. Podobnie, utrzymywanie od lat rezerwy terenu pod nigdy niezrealizowane cele drogowe (2KDZ, 7KDL) stanowi nadmierne i nieproporcjonalne obciążenie prawa własności, które w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka kwalifikowane jest jako naruszenie art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji. Organ nie wykazał jaki konkretny i ważny interes publiczny uzasadniał tak drastyczną ingerencję. W orzecznictwie NSA ugruntowany jest pogląd, że brak usprawiedliwionych powodów, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, dla całkowitego zakazu zabudowy lub takiego ukształtowania parametrów planistycznych, które zabudowę faktycznie uniemożliwiają, należy uznać za istotne naruszenie

zasad sporządzania planu miejscowego (por. wyrok NSA z 10 sierpnia 2022 r., II OSK 2931/19). Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie.

Należy podkreślić, że każda ingerencja w prawo własności musi być oceniana przez pryzmat zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), która wymaga, aby stosowane środki były konieczne dla ochrony ważnego interesu publicznego, a nakładane ciężary nie były nadmierne w stosunku do dobra wspólnego. W niniejszej sprawie zasada ta została naruszona w sposób rażący i wielowymiarowy. Po pierwsze, nałożone na skarżące obciążenie ma charakter skumulowany i permanentny. Nie jest to jednorazowe ograniczenie, lecz efekt trwającego od blisko dwóch dekad „zamrożenia planistycznego", które sprowadziło prawo własności do iluzorycznego tytułu prawnego, pozbawionego kluczowych atrybutów: możliwości korzystania, czerpania pożytków i zabudowy. Taki stan, w którym właściciel ponosi wszelkie ciężary publicznoprawne bez możliwości jakiegokolwiek racjonalnego zagospodarowania nieruchomości, jest w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka równoznaczny z faktycznym wywłaszczeniem. Po drugie, przeciwstawione tej drastycznej ingerencji cele publiczne, takie jak mgliste „względy kompozycyjne" czy wysoce wątpliwa potrzeba budowy nowego łącznika drogowego, nie posiadają cech ważnego interesu publicznego, który mógłby uzasadniać tak głęboką ingerencję. Gmina nie wykazała w żaden sposób, dlaczego te cele są na tyle istotne, by poświęcić dla nich konstytucyjnie chronione prawo własności skarżących. Skumulowany efekt postanowień planu dla działki nr (...) prowadzi do naruszenia istoty prawa własności, sprowadzając je do iluzorycznego tytułu prawnego bez możliwości czerpania z niego jakichkolwiek pożytków.

Odwołanie się przez Sąd pierwszej instancji do możliwości dochodzenia roszczeń finansowych na drodze cywilnej (art. 36 u.p.z.p.) nie może sanować sytuacji, w której sam akt planistyczny został uchwalony z rażącym naruszeniem prawa. Instrumenty odszkodowawcze przewidziane w ustawie mają zastosowanie w przypadku legalnych działań planistycznych, które mieszczą się w granicach władztwa gminy i powodują obniżenie wartości nieruchomości. Nie mogą one natomiast stanowić remedium na działania bezprawne, które te granice w sposób rażący przekraczają. Podstawowym zadaniem sądu administracyjnego jest eliminowanie z obrotu prawnego aktów niezgodnych z prawem, a nie odsyłanie obywateli na długotrwałą i niepewną drogę sądową w celu uzyskania finansowej rekompensaty za skutki bezprawia organu administracji.

Reasumując, ustalenia zaskarżonego planu w odniesieniu do działki nr (...) w sposób rażący naruszają zasadę proporcjonalności i istotę prawa własności, przekraczając tym samym granice władztwa planistycznego. Stanowi to istotne naruszenie zasad sporządzania planu miejscowego, co w świetle

art. 28 ust. 1 u.p.z.p. musiało skutkować stwierdzeniem nieważności uchwały w zaskarżonej przez skarżące części. W przypadku zaś stwierdzenia nieważności obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w odniesieniu do poszczególnych obszarów bądź działek ewidencyjnych, ustalenie sposobu ich zagospodarowania na przyszłość odbywa się w drodze decyzji ustalającej warunki zabudowy, bowiem jest to sytuacja „braku planu miejscowego", o której mowa w art. 59 ust. 1 u.p.z.p.

Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 188 p.p.s.a. w zw. z art. 147 § 1 p.p.s.a., uchylił zaskarżony wyrok i stwierdził nieważność zaskarżonej uchwały Rady Miasta P. z 26 kwietnia 2018 r. nr 765/XLVI/2018 w części dotyczącej działki ewidencyjnej nr (...) w obrębie (...). O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 p.p.s.a.

62

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 5 listopada 2025 r.
(I FSK 834/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Sylwester Marciniak
Sędziowie: del. WSA Elżbieta Olechniewicz(sprawozdawca), NSA Roman Wiatrowski

Dokonanie płatności przy użyciu mechanizmu podzielonej płatności nie wyklucza automatycznie zaistnienia przesłanki uzasadnionej obawy, że strona skarżąca może wykorzystywać działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi – w związku z czym blokada jej rachunków bankowych jest konieczna, aby temu przeciwdziałać – i tym samym zastosowania blokady na podstawie art. 119zv § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), a następnie przedłużenia tej blokady na podstawie art. 119zw § 1 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Szefa Krajowej Administracji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lutego 2025 r. w sprawie ze skargi P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Z. na postanowienie Szefa

Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 grudnia 2024 r. w przedmiocie przedłużenia blokady rachunków bankowych i na podstawie art. 188 w zw. 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.) u c h y l i ł zaskarżony wyrok oraz o d d a l i ł skargę P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Z. na postanowienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 grudnia 2024 r., a także – zgodnie z art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Z. na Szefa Krajowej Administracji Skarbowej czterysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 26 lutego 2025 r., III SA/Wa 286/25, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu skargi P. sp. z o.o. w Z. (dalej: strona, spółka lub skarżąca) na postanowienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: organ drugiej instancji lub Szef KAS) z 12 grudnia 2024 r. w przedmiocie przedłużenia blokady rachunków bankowych, działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 135 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.) uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Szefa KAS z 18 listopada 2024 r. (opisany wyrok i powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w CBOSA).

Z uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji wynikało, że Szef KAS, działając na podstawie art. 119zv § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa, o.p.), w dniu 13 listopada 2024 r. dokonał blokady rachunków bankowych skarżącej na okres 72 godzin. Następnie organ pierwszej instancji postanowieniem z 18 listopada 2024 r. przedłużył termin blokady rachunków bankowych spółki na czas oznaczony nie dłuższy niż trzy miesiące, tj. do 14 lutego 2025 r. do kwoty 10 572 143 zł.

Postanowieniem z 12 grudnia 2024 r. Szef KAS utrzymał w mocy postanowienie organu pierwszej instancji.

W ocenie Szefa KAS zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazywał, że spółka może uczestniczyć w procederze wyłudzeń skarbowych przy wykorzystywaniu sektora bankowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać, a także że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej

osób trzecich. W szczególności Szef KAS wskazał, że spółka mogła być uczestnikiem procederu polegającego na obniżaniu podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur VAT stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane, zgodnie z art. 86 ust. 1, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.; dalej: ustawa o VAT). W analizowanym okresie (od stycznia do września 2024 r.) spółka zadeklarowała dostawy towarów i usług w łącznej wysokości 52 822 353 zł oraz zbliżone wartości podatku należnego i naliczonego (12 149 150 zł i 12 012 474 zł); w konsekwencji zobowiązania podatkowe jedynie w trzech miesiącach w łącznej wysokości 56 031 zł, a w pozostałych nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe oscylujące w przedziale od 35 280 zł do 182 157 zł. W złożonych plikach JPK za ten okres spółka zadeklarowała nabycie towarów/usług m.in. od podmiotów F. sp. z o.o. i H. sp. z o.o., stanowiące 87,39% ogółu nabyć.

Jak wyjaśnił Szef KAS spółka F. zadeklarowała dostawę towarów i usług na rzecz skarżącej spółki wyłącznie w okresie od stycznia do lipca 2024 r. w łącznej wysokości netto 37 798 994,59 zł (VAT 8 693 769,28 zł), a w złożonych deklaracjach VAT-7K za okres od stycznia do września 2024 r. zadeklarowała VAT do wpłaty w wysokości 8 511 092 zł. Według organu nieuregulowane zobowiązania publiczno-prawne spółki F. wynoszą 10 437 580 zł, co oznacza uzasadnione ryzyko, że podatek naliczony VAT, o który skarżąca spółka pomniejszyła podatek należny, nie został na wcześniejszym etapie obrotu uiszczony. Ponadto 26 lipca 2024 r. rachunki bankowe F. sp. z o.o. zostały objęte blokadą na żądanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej. Spółka ta została zarejestrowana jako podatnik VAT 4 grudnia 2020 r., a od 1 października 2024 r. nie posiada organu zarządzającego, co może wskazywać na uzasadnione ryzyko, że faktury VAT wystawione przez F. sp. z o.o. na rzecz skarżącej spółki mogą nie dokumentować rzeczywistych transakcji gospodarczych.

Natomiast spółka H. zadeklarowała dostawę towarów i usług na rzecz skarżącej spółki wyłącznie w okresie od Iipca do września 2024 r. w łącznej wysokości netto 8 716 556,05 zł (VAT 2 004 807,91 zł), a w złożonych deklaracjach VAT-7K za okres od stycznia do września 2024 r. zadeklarowała wyłącznie w deklaracji VAT-7K za III kwartał 2024 r. podatek VAT do wpłaty w wysokości 2 046 363 zł. Spółka ta nie dokonywała w analizowanym okresie obciążeń tytułem zapłaty podatku od towarów i usług, co wskazuje na ryzyko, że podatek naliczony VAT wynikający z faktur VAT wystawionych przez H. sp. z o.o., o który skarżąca spółka pomniejszyła podatek należny, nie został na wcześniejszym etapie obrotu uiszczony. Ponadto skarżąca spółka pierwszą deklarację VAT z wartościami większymi niż 10 zł złożyła dopiero za III kwartał 2024 r., gdy zaczęła wykazywać dostawy towarów/usług do skarżącej (udział

dostaw do spółki wynosi 95,15%), a pierwsza faktura VAT została wystawiona w dniu, kiedy rachunki bankowe F. sp. z o.o. zostały objęte blokadą. Prezesem zarządu w obu podmiotach był J.L.; oba też miały siedzibę w tzw. biurze wirtualnym; nie zatrudniały pracowników; logowań do bankowości elektronicznej obu podmiotów dokonywano z tych samych adresów IP, a łączna kwota nieuregulowanego przez te podmioty podatku VAT za okres objęty analizą może wynosić 10 557 455 zł.

Zgromadzony materiał, zdaniem organu, wskazuje na ryzyko, że podatek naliczony, o który spółka pomniejszyła podatek należny, nie został na wcześniejszym etapie obrotu uiszczony, zachodzi uzasadnione podejrzenie, że faktury VAT wystawione przez spółki F. i H. mogą nie dokumentować rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a podmioty mogły pełnić rolę tzw. „znikających podatników", których zadaniem było wygenerowanie podatku naliczonego VAT dla odbiorcy faktur VAT, bez jego uiszczenia. Natomiast skarżąca przed okresem objętym analizą, tylko w deklaracji VAT-7 za październik 2023 r., zadeklarowała VAT do wpłaty w wysokości 921 844 zł, podczas gdy za okres od grudzień 2023 r. do wrzesień 2024 r. suma zadeklarowanego podatku VAT do wpłaty wyniosła 56 031 zł. Organ wskazał, że środki pieniężne były przekazywane przez skarżącą spółkę w mechanizmie tzw. podzielonej płatności, jednak następnie były z rachunku VAT wyprowadzane przez kontrahentów.

Natomiast posiadane przez Szefa KAS informacje wskazują, że spółka nie posiada majątku wystarczającego na pokrycie istniejących bądź przyszłych zobowiązań podatkowych, zaś głównym składnikiem majątku, z którego mogłoby nastąpić pokrycie tych zobowiązań, są środki pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych podmiotu kwalifikowanego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, uznając, że skarga jest zasadna, powołanym na wstępie wyrokiem uchylił wydane w niniejszej sprawie postanowienia Szefa KAS.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w sprawie istotne jest to, że skarżąca przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z faktur wystawionych przez spółki F. i H. stosowała mechanizm podzielonej płatności (na zasadach przewidzianych w rozdziale 1a działu XI ustawy o VAT), co oznacza, że „zasadniczo środki pieniężne przekazane przez spółkę tytułem VAT na ten specyficzny rachunek są zabezpieczone – i zasadniczo to na organie podatkowym spoczywał obowiązek czuwania nad tym, by były one przeznaczone na zapłatę podatku. Taka jest logika tej regulacji". W związku z tym enigmatyczny jest – zdaniem Sądu pierwszej instancji – fakt powoływania się przez Szefa KAS przy ustanowieniu blokady rachunków na fakt, że budzące wątpliwości organu płatności były dokonywane z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności w kwotach rzędu łącznie ponad 10 mln zł. Według WSA okoliczność przywołana przez

organ, że wartość przelewów „kilkakrotnie" przekraczała wartość nabyć, sugeruje, że organ podatkowy nie sprawdził, na co zostaną przeznaczone środki pieniężne zabezpieczone na rachunku VAT. Ta okoliczność, w ocenie Sądu pierwszej instancji, nie przekonywała o konieczności zastosowania w niniejszej sprawie tzw. „krótkiej" blokady rachunków bankowych spółki.

Sąd uznał, że organ nie uprawdopodobnił także zaistnienia zobowiązania podatkowego, czyli nie uprawdopodobnił spełnienia pierwszej przesłanki do zastosowania przedłużenia blokady. Według WSA Szef KAS wskazał na to, że kontrahenci skarżącej nie zapłacili należnego podatku – co stanowi uprawdopodobnienie popełnienia oszustwa podatkowego, ale nie uprawdopodobnił, że skarżąca pozostawała wobec tego w złej wierze: wiedziała lub powinna była wiedzieć o tym oszustwie podatkowym. W związku z tym WSA stwierdził, że zaskarżone postanowienie i poprzedzające je postanowienie naruszają art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej przez bezpodstawne – ponieważ nieoparte na dostatecznym uzasadnieniu – przedłużenie terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na trzy miesiące (zastosowanie tzw. blokady długiej rachunków bankowych).

Od powyższego wyroku skargę kasacyjną wniósł Szef KAS, zaskarżając wyrok w całości. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

I. na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 119zw § 1 i § 2 pkt 4 i art. 119zzb § 4 Ordynacji podatkowej poprzez bezzasadne uchylenie przez Sąd pierwszej instancji postanowienia Szefa KAS z 12 grudnia 2024 r. oraz poprzedzającego go postanowienia Szefa KAS z 18 listopada 2024 r. z uwagi na stwierdzenie naruszenia przez Szefa KAS zasad postępowania wyrażonych w ww. przepisach, polegające na niedostatecznym uzasadnieniu przedłużenia terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na trzy miesiące (zastosowanie tzw. blokady długiej rachunków bankowych);

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 119zw § 1 i w zw. z art. 119zn § 1 i art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej poprzez błędne uznanie przez Sąd pierwszej instancji, że Szef KAS nie wykazał, czy blokada rachunków bankowych spółki była rzeczywiście „konieczna" i czy wobec tego była spełniona druga z przesłanek zastosowania tzw. blokady krótkiej;

3. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 119zw § 2 pkt 4 w zw. z art. 210 § 4 i art. 217 Ordynacji podatkowej poprzez błędne uznanie przez Sąd pierwszej instancji, że Szef KAS w postanowieniu nie uprawdopodobnił istnienia zobowiązań podatkowych;

4. art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez nienależyte uzasadnienie zaskarżonego wyroku, w szczególności poprzez pominięcie kwestii prawidłowości wykazania

przez Szefa KAS uzasadnionej obawy, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego mającego powstać zobowiązania podatkowego przekraczającego równowartość 10 000 euro;

II. oraz na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie prawa materialnego, tj.: art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 119zw § 1, art. 119zn § 1 i art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej oraz w zw. z art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a/ i w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy o VAT poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przez Sąd art. 119zw § 1, art. 119zn § 1 i art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej i uznanie, że aby można było zastosować tzw. „blokadę długą" na podstawie art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej, należy uprawdopodobnić zaistnienie zobowiązania podatkowego – do czego nie wystarczy uprawdopodobnienie samego popełnienia oszustwa podatkowego przez kontrahenta, ale elementem konstytutywnym odmowy prawa do odliczenia podatkowego równie ważnym, co popełnienie w łańcuchu dostaw oszustwa podatkowego, jest brak dobrej wiary podatnika, podczas gdy przepisy art. 86 ust 1 i ust 2 pkt 1 lit. a/ i art. 88 ust 3a pkt 4 lit. a/ ustawy o VAT nie były podstawą prawną, na podstawie której Szef KAS orzekał w przedmiotowej sprawie dotyczącej przedłużenia blokady rachunków bankowych. W przypadku postępowania w przedmiocie przedłużenia blokady rachunku bankowego organ nie przeprowadza postępowania dowodowego w takim zakresie jak w postępowaniu wymiarowym. W postępowaniu dotyczącym blokady rachunku bankowego nie jest konieczne udowodnienie twierdzeń, że spółka uczestniczyła w oszustwie podatkowym – wystarczy podejrzenie, a w postępowaniu w sprawie przedłużenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego nie jest konieczne udowodnienie, że podmiot nie wykona ciążących na nim zobowiązań – wystarczy uzasadniona obawa. Weryfikacja transakcji dokonywanych pomiędzy spółką a jej kontrahentami, w tym ocena zasadności skorzystania przez spółkę z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w cenie nabytych towarów i usług, będzie miała natomiast miejsce w toku kontroli celno-skarbowej, a następnie ewentualnego postępowania podatkowego, w którym organ podatkowy określi prawidłową wysokość zobowiązań podatkowych spółki w podatku od towarów i usług za okres objęty tą kontrolą.

W skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości na podstawie art. 188 p.p.s.a. oraz orzeczenie co do istoty sprawy poprzez oddalenie skargi strony bądź ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. i przekazanie niniejszej sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie, na podstawie art. 203 pkt 2 p.p.s.a., zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych. Szef KAS zrzekł się rozprawy.

Strona w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosła o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Skarga kasacyjna została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 182 § 2 p.p.s.a., z którego wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym, gdy strona, która ją wniosła, zrzekła się rozprawy, a pozostałe strony, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia skargi kasacyjnej, nie zażądały przeprowadzenia rozprawy. W niniejszej sprawie organ zrzekł się rozprawy, a strona w wyżej wymienionym terminie nie wniosła o jej przeprowadzenie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna Szefa KAS jest zasadna.

WSA w zaskarżonym wyroku uznał, że w niniejszej sprawie brak było konieczności zastosowania tzw. „krótkiej" blokady rachunków bankowych spółki, gdyż przywołana przez organ okoliczność, że wartość przelewów „kilkakrotnie" przekraczała wartość nabyć, była nieprzekonująca, a strona dokonywała płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. W odniesieniu zaś do przedłużenia blokady WSA uznał, że organ nie uprawdopodobnił zaistnienia zobowiązania podatkowego, a także nie uprawdopodobnił, że skarżąca pozostawała w złej wierze: wiedziała lub powinna była wiedzieć o oszustwie podatkowym.

Odnosząc się do tego stanowiska Sądu pierwszej instancji, w skardze kasacyjnej zawarto argumentację uzasadniającą postawione w tym zakresie zarzuty, wskazującą na niezasadność tez Sądu pierwszej instancji co do braku wykazania przez organ, że w niniejszej sprawie zaistniały przesłanki do założenia krótkiej blokady, o których mowa w art. 119zv Ordynacji podatkowej oraz jej przedłużenia na podstawie art. 119zw § 1 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny w całości podzielił stanowisko przedstawione w skardze kasacyjnej organu.

Odnosząc się szczegółowo do postawionych zarzutów i ich uzasadnienia w odniesieniu do oceny wyrażonej przez WSA w zaskarżonym wyroku, należy przypomnieć, że istotną okolicznością ustaloną przez Szefa KAS w niniejszej sprawie było dokonywanie przez skarżącą płatności należności wynikającej z faktur wystawionych na jej rzecz przez spółki F. i H. przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności. Naczelny Sąd Administracyjny zgadza się z organem, że pomimo że zakwestionowane transakcje były zapłacone przez skarżącą spółkę przy użyciu tego mechanizmu, to okoliczność ta automatycznie nie wyklucza zaistnienia przesłanki uzasadnionej obawy, że skarżąca może wykorzystywać działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, w związku z czym blokada jej rachunków bankowych

jest konieczna, aby temu przeciwdziałać i tym samym – zastosowania „krótkiej blokady" na podstawie art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej, jak również następnie przedłużenia tej blokady na podstawie art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej. Zastosowanie przez spółkę tego mechanizmu nie tylko nie wyklucza istnienia podejrzenia, że mogła ona być uczestnikiem oszustwa podatkowego, jak przyjął Sąd pierwszej instancji, ale przeciwnie – przy uwzględnieniu ustalonych w sprawie okoliczności, dotyczących skarżącej i jej dwóch kwestionowanych głównych kontrahentów, stanowi uzasadnienie do twierdzenia organu o wykorzystaniu działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a więc uzasadnia zastosowanie art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej. Powiązanie okoliczności dokonywania przez skarżącą płatności przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności z pozostałymi okolicznościami tej sprawy prowadzi do wniosku, że spółka podjęła działania w celu wykorzystania tego mechanizmu do legalizacji zakwestionowanych transakcji.

Rola, jaką mechanizmowi podzielonej płatności przypisał w niniejszej sprawie WSA w Warszawie, nie znajduje potwierdzenia w funkcji i celu tej instytucji ani w obowiązujących regulacjach prawnych.

W związku z tym należy wskazać, że mechanizm podzielonej płatności jest jedynie elementem formalnym konkretnej transakcji, podobnie jak wystawienie związanej z nią dokumentacji, w postaci przede wszystkim faktury VAT, czy też dokonanie płatności za towar lub usługę. Oznacza to, że dokonanie płatności z jego zastosowaniem formalnie dokumentuje dokonanie transakcji, co jednak nie oznacza, że dokumentowana w ten sposób transakcja gospodarcza faktycznie miała miejsce, czy że faktycznie odbyła się pomiędzy podmiotami wymienionymi w fakturach VAT, których dotyczy. Wymaga podkreślenia, że wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności miało na celu zapewnienie bezpieczeństwa środków pieniężnych, stanowiącym podatek należny ujęty w wystawionej przez sprzedawcę fakturze VAT i potem opłaconej przez odbiorcę. Istota tej regulacji sprowadza się do tego, żeby środki te nie zostały przekazane przez podatnika (dostawcę) na inne cele, niż zapłata czy rozliczenie zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 108a ust. 2 ustawy o VAT zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że: 1) zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT: 2) zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób. Szczegółowo instytucję rachunku VAT regulują poszczególne

przepisy Rozdziału 3a „Rachunek VAT" z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 1646 ze zm.; dalej: Prawo bankowe). Z powyższego przepisu art. 108a ustawy o VAT wynika jedynie, że podatnik nie ma w pełni swobodnego dostępu do środków zgromadzonych na rachunku bankowym VAT, przeznaczonym do realizacji podzielonej płatności, może natomiast przeznaczyć te środki na zapłatę, np. kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury od kontrahenta dokonywanej na jego rachunek VAT, swoich zobowiązań podatkowych czy też innych zobowiązań publicznoprawnych, takich jak np. składki na ubezpieczenie społeczne. W ten sposób realizowany jest aspekt zabezpieczenia transakcji realizowanych z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności.

Tymczasem WSA w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku arbitralnie stwierdził, że zasadniczo środki pieniężne przekazane przez spółkę tytułem VAT na ten specyficzny rachunek są zabezpieczone – i zasadniczo to na organie podatkowym spoczywał obowiązek czuwania nad tym, by były one przeznaczone na zapłatę podatku (pkt 3.4. uzasadnienia wyroku). Sąd pierwszej instancji nie przedstawił toku rozumowania, jaki doprowadził Sąd do tego wniosku, nie dokonał analizy obowiązujących regulacji prawnych, przedstawił wniosek nie poparty stosowną argumentacją.

Żaden z obowiązujących przepisów regulujących kwestie mechanizmu podzielonej płatności oraz rachunku VAT (ustawa o VAT oraz Prawo bankowe) nie nakłada na organy podatkowe obowiązku ani nie daje uprawnień, aby czuwały one nad tym, by środki zgromadzone na rachunkach VAT podatników były przeznaczone na zapłatę podatku w kontekście wskazywanym przez Sąd pierwszej instancji. Jako pozbawione podstaw prawnych i niczym nie poparte należy ocenić stwierdzenie Sądu, że „być może wystarczający był środek podstawowy (pierwszorzędny): należyta staranność organu podatkowego w czuwaniu nad tym, by środki pieniężne zablokowane na rachunkach VAT w ramach mechanizmu podzielonej płatności zostały przeznaczone na zapłatę podatku z tytułu zobowiązań podatkowych tych podmiotów – a nie „wytransferowane" (pkt 3.6. uzasadnienia wyroku), co uzasadniało uwzględnienie skargi kasacyjnej organu.

Powyższe stwierdzenie WSA nie przystaje do okoliczności stanu faktycznego przedstawionego obszernie w uzasadnieniu wydanych w niniejszej sprawie postanowień Szefa KAS, z których wynikało, że płatności przekazywane przez skarżącą na rzecz spółek F. i H. z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności i otrzymane przez tych kontrahentów były następnie transferowane do wskazanych tam podmiotów, przy czym – co istotne – udział kwot z rachunku VAT w wartości brutto przelewów stanowił ponad 95%, a wartość przelewów kilkukrotnie przekraczała deklarowane nabycia od tych spółek,

a następnie część środków była zwracana na rachunek rozliczeniowy spółki F. Organ wyjaśniał, że schemat ten umożliwiał wyprowadzanie środków zgromadzonych na rachunku VAT spółki F., a otrzymanych głównie od skarżącej. Transfer środków odbywał się do podmiotów, które wystawiły zakwestionowane faktury VAT oraz dalej: przez te podmioty na kolejne, gdzie – podobnie jak w przypadku powyżej – udział kwot z rachunku VAT w wartości brutto przelewów był wyższy niż wartość podatku VAT, a wartość przelewów znacznie przekraczała deklarowane nabycie od tej spółki, a następnie część środków była zwracana na rachunek rozliczeniowy spółki H.

Ta kwestia została szczegółowo wyjaśniona w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia, dlatego należy zgodzić się z autorem kasacji, że niezrozumiałe jest twierdzenie Sądu pierwszej instancji, że Szef KAS nie wyjaśnił, jak mogło dojść do „wyprowadzenia środków zgromadzonych na rachunku VAT" rzędu łącznie ponad 10 mln zł.

Podobnie brak jest uzasadnienia dla twierdzenia Sądu, że „dla Sądu nie do zaakceptowania jest sytuacja, że administracja skarbowa, mając realną kontrolę nad zablokowanymi środkami pieniężnymi kontrahentów przeznaczonymi na zapłatę VAT (zgromadzonymi na rachunku VAT w ramach mechanizmu podzielonej płatności), zarazem: beztrosko uwalnia te środki i bez dostatecznej analizy blokuje środki pieniężne podatnika" (pkt. 3.17. uzasadnienia wyroku).

Taki obowiązek nałożony na organy podatkowe, jakiego oczekuje Sąd pierwszej instancji, nie wynika z obowiązujących regulacji prawnych, w szczególności z art. 108b ustawy o VAT, a nawet jest sprzeczny z regulacjami prawnymi dotyczącymi mechanizmu podzielonej płatności i faktycznymi uprawnieniami podmiotów/właścicieli rachunków rozliczeniowych, dla których są prowadzone rachunki VAT. Podmioty te są uprawnione do dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunkach VAT przez jego obciążenie wyłącznie w celach dozwolonych w art. 62b ust. 2 Prawa bankowego (w tym zasadniczo z możliwością dysponowania przez nich środkami zgromadzonymi na rachunkach VAT przy użyciu komunikatu przelewu stosowanego w ramach mechanizmu podzielonej płatności przy dokonywaniu płatności na rachunek VAT kwot teoretycznie odpowiadających kwotom podatku od towarów i usług z tytułu nabycia towarów lub usług). Stanowisku Sądu przeczy też treść art. 108b ust. 1-4 ustawy o VAT, który stanowi o trybie wnioskowym dozwolonej ingerencji organów podatkowych odnośnie do środków tam zgromadzonych. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego wydaje, w drodze postanowienia, zgodę na przekazanie środków zgromadzonych na wskazanym przez podatnika rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony ten rachunek VAT.

Trzeba zauważyć, że – jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego postanowienia – taka sytuacja nie miała miejsca w przedmiotowej sprawie. Miała natomiast miejsce sytuacja, która umknęła uwadze WSA, że środki z rachunków VAT były wyprowadzane przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności, przez co nie dokonano zapłaty należnego podatku VAT. Ten sposób działania został ujawniony przez organ. W toku postępowania stwierdzono, że: przelewy środków pieniężnych (obciążenia) były dokonywane z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności, dotyczyły one znacznie zawyżonych kwot w stosunku do wartości wynikających z plików JPK_VAT odnośnie do zadeklarowanych transakcji, były dokonywane na rachunki podmiotów nie występujących w plikach JPK_VAT jako kontrahenci obu ww. podmiotów, blisko 100% kwot brutto ww. przelewów (wartości obciążeń) pochodziło z rachunków VAT podmiotów F. i H. (np. gdy kwota przelewu brutto wynosiła 50 000 PLN, to 49 900 PLN deklarowano jako kwotę VAT, co stanowiło o naruszeniu art. 62b ust. 2 pkt 1 Prawa bankowego) oraz dokonano przelewów z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności na numery rachunków należących do innych podmiotów niż ww. zadeklarowani beneficjenci (2 przypadki). Do tego organ wskazał, że taki schemat dokonywania płatności był wykorzystywany także przez wystawców zakwestionowanych faktur, tj. spółki F. i H. Organ ocenił, że te działania miały najprawdopodobniej na celu wyprowadzenie środków pieniężnych z rachunków VAT tych podmiotów wobec ustalonej okoliczności, że posiadają one milionowe zaległości podatkowe i udaremnienie zajęcia przez organy podatkowe. Organ szczegółowo opisał sposób działania przyjętego w niniejszej sprawie sposobu dokonywania płatności z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności, w efekcie którego środki finansowe trafiały na ten sam rachunek wirtualny/techniczny osoby fizycznej obsługiwany przez AlON BANK (REVOLUT BANK UAB). Istotne jest to, że bank ten nie jest częścią polskiego systemu OGNIVO, w którym gromadzone są informacje o wszystkich rachunkach bankowych i informacje objęte tajemnicą bankową, umożliwiającego szybką wymianę informacji pomiędzy bankami a organami skarbowymi i egzekucyjnymi oraz szybkie zajmowanie lub blokowanie rachunków podatników i dłużników. Środki ulokowane na rachunku w REVOLUT nie mogą podlegać egzekucji ze strony polskich organów, a sam rachunek nie pozwala na rozliczenie z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności. Te okoliczności, zdaniem organu, umożliwiają „wyprowadzane" środków z rachunku VAT, co miało miejsce w niniejszej sprawie.

Istotą i celem procedury blokadowej jest przerwanie podejrzanych transakcji i uniemożliwienie transferu środków z rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego. Szybkość blokady ma zasadnicze znaczenie przede wszystkim właśnie w odniesieniu do najbardziej płynnego aktywa przedsiębiorstwa

jakim są środki zgromadzone na rachunku. W tym też kontekście należy rozumieć konieczność blokady rachunku bankowego, gdyż bez jej ustanowienia przeciwdziałanie wykorzystaniu sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych nie będzie możliwe. W szczególności niewystarczające byłoby orzeczenie tzw. zabezpieczenia przedwymiarowego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji zastosowana blokada stwarza z jednej strony gwarancję zabezpieczenia środków, zaś z drugiej – umożliwia przeprowadzenie wobec podmiotu kwalifikowanego kontroli celno–skarbowej, do której należy wszechstronna analiza rozliczeń podatkowych podatnika.

Podsumowując, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że ustalenia dokonane w niniejszej sprawie oraz wskazane przez Szefa KAS okoliczności, opisane w wydanych postanowieniach potwierdzały konieczność założenia tzw. krótkiej blokady rachunków bankowych spółki, co nastąpiło w zgodzie z regulacją przewidzianą w art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej

Dokonanie płatności przy użyciu mechanizmu podzielonej płatności nie wyklucza automatycznie zaistnienia przesłanki uzasadnionej obawy, że skarżąca może wykorzystywać działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, w związku z czym blokada jej rachunków bankowych jest konieczna, aby temu przeciwdziałać i tym samym zastosowania blokady na podstawie art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej, a następnie przedłużenia tej blokady na podstawie art. 119zw § 1 tej ustawy. Zastosowanie tego mechanizmu – przy uwzględnieniu ustalonych okoliczności – może stanowić uzasadnienie do twierdzenia organu o wykorzystaniu działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego.

Zgodzić się także należy z autorem kasacji, że Sąd pierwszej instancji poprzez stwierdzenie, że nie jest dla Sądu jasne, czy blokada rachunków bankowych spółki była rzeczywiście „konieczna", a w konsekwencji czy była spełniona druga z przesłanek zastosowania „blokady krótkiej", o której mowa w art. 119zv § Ordynacji podatkowej, nie zakwestionował jednocześnie pierwszej z przesłanek dopuszczających ustanowienie tzw. krótkiej blokady przewidzianej w tym przepisie, a mianowicie posiadania przez Szefa KAS informacji, w szczególności wynikających z analizy ryzyka (119zn § 1 Ordynacji podatkowej), wskazujących, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność m.in. banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego. WSA nie zakwestionował tym samym konieczności blokady rachunku bankowego z uwagi na przeciwdziałanie wykorzystaniu sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych. W tym kontekście należy wskazać, że organ w uzasadnieniu skarżonego postanowienia wykazał, że zastosowanie blokady rachunków

bankowych spółki było konieczne w świetle art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej, gdyż służyło przeciwdziałaniu podejrzewanym dalszym nadużyciom podatkowym strony, polegającym na wykazywaniu w jej rozliczeniach podatkowych faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji gospodarczych. Poczynione przez Szefa KAS ustalenia faktyczne, a w szczególności wyniki analizy przepływów na rachunkach bankowych i JPK_VAT dotyczących okresu od stycznia do września 2024 r., poprzedzających bezpośrednio ustanowienie blokady, wskazywały na podejrzenie, że opisywany proceder posługiwania się nierzetelnymi fakturami i pozorowania legalności transakcji gospodarczych byłby realizowany w dalszym ciągu przez spółkę z naruszeniem interesów fiskalnych Skarbu Państwa.

Trafnie autor skargi kasacyjnej odwołał się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonego w wyroku z 3 marca 2021 r., I FSK 1315/20, gdzie wskazano, że z treści art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej nie wynika, że wyłudzenia skarbowe lub czynności zmierzające do wyłudzenia skarbowego muszą w każdym przypadku występować bezpośrednio w podmiocie kwalifikowanym. Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego może okazać się konieczna, aby przeciwdziałać wyłudzeniom skarbowym u innych podmiotów niż podmiot kwalifikowany. Oszustwo podatkowe może wystąpić u innych podmiotów niż podmiot kwalifikowany, ale podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków do celów związanych z tym oszustwem, będąc jego świadomym uczestnikiem lub chociażby będąc w to nieświadomie uwikłanym i w ten sposób pomagać innym podmiotom w dopuszczaniu się wyłudzeń skarbowych. W świetle art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej wyłudzenia skarbowe nie muszą koniecznie występować w podmiocie kwalifikowanym, którego rachunki są blokowane, ale takie wyłudzenia mogą występować na etapach fakturowania poprzedzających podmiot kwalifikowany lub na tych etapach łańcucha fakturowania, które następują już po podmiocie kwalifikowanym.

Naczelny Sąd Administracyjny w powyższym wyroku wskazał, że blokada rachunków bankowych jest wyjątkową instytucją, która ma z jednej strony służyć natychmiastowemu przerwaniu transferu pieniędzy w mechanizmie oszustwa podatkowego (krótka blokada), a z drugiej strony ma zabezpieczyć środki pieniężne na zaspokojenie zobowiązania podatkowego (blokada 3-miesięczna) w podmiocie kwalifikowanym, w związku z powstaniem u niego konsekwencji podatkowych uwikłania się w oszustwo. Dokonanie krótkiej blokady rachunku umożliwia „zamrożenie stanu faktycznego", którego okoliczności wskazują na ryzyko wykorzystywania systemu finansowego do wyłudzeń skarbowych.

Taka sytuacja miała miejsce w niniejszej sprawie. Jak podano w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia zastosowanie tego środka było konieczne w celu

umożliwienia Szefowi KAS przeciwdziałania obracania środkami finansowymi w łańcuchu transakcji (w tym z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności), które miało prawdopodobnie służyć uczestnikom tego obrotu do pozorowania legalności transakcji gospodarczych, a także uniemożliwienia szybkiego transferu środków finansowych oraz dalszego transferu tych środków z rachunków bankowych na rachunki wirtualne (np. REVOLUT), co pozwalało podmiotom nierzetelnym na wyprowadzenie środków zgromadzonych na rachunkach VAT, ich przekazanie na rachunki rozliczeniowe, wypłatę w formie gotówki i uniknięcie zapłaty należnych dla Skarbu Państwa podatków. Należy podkreślić, że w rozpatrywanej sprawie Szef KAS uprawdopodobnił, że w okresie objętym analizą skarżąca mogła uczestniczyć w mechanizmie oszustwa w podatku od towarów i usług, a przedstawione przez organ okoliczności mogą mieć istotny wpływ na prawo spółki do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, zgodnie z art. 86 ust. 1 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy o VAT.

Jako nieprawidłowe należało ocenić także stanowisko Sądu pierwszej instancji wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym wydane w niniejszej sprawie postanowienia Szefa KAS naruszają art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej przez bezpodstawne – ponieważ nieoparte na dostatecznym uzasadnieniu – przedłużenie terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na trzy miesiące. Tym samym za zasadny należało uznać zarzut kasacji sformułowany w tym zakresie.

Sąd pierwszej instancji dokonał bowiem błędnej wykładni art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej poprzez przyjęcie, że tzw. „długa blokada" jest uwarunkowana spełnieniem dwóch przesłanek, tj.: Szef KAS musi wykazać (uprawdopodobnić) istnienie, po pierwsze, zobowiązania podatkowego podlegającego zabezpieczeniu, po drugie, uzasadnionej obawy niewykonania przez podatnika tego zobowiązania podatkowego. WSA nie podał argumentacji uzasadniającej to stanowisko, ale w konsekwencji takiej oceny uznał, że organ, działając na art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej, nie uprawdopodobnił istnienia zobowiązania podatkowego.

W tej kwestii wielokrotnie wypowiadał się NSA, który w swoim orzecznictwie wskazywał, że badając zgodność z prawem postanowienia dotyczącego przedłużenia blokady rachunku, ocenie podlegają dwie kwestie. Po pierwsze, czy występuje uzasadniona obawa niewykonania przez podmiot kwalifikowany istniejącego lub mającego powstać zobowiązania wymienionego w tym przepisie. Po drugie, czy wysokość tego zobowiązania przekroczy odpowiednik w złotych kwoty 10 000 euro (zob. wyrok z 3 marca 2020 r., I FSK 1425/19 czy z 8 kwietnia 2021 r., I FSK 258/21). NSA odwoływał się przy tym do brzmienia art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że Szef KAS może przedłużyć, w drodze postanowienia, termin blokady rachunku podmiotu

kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie.

Natomiast w kwestii wykazania obawy niewykonania zobowiązania z orzecznictwa sądowoadministracyjnego wynika, że standardy zastosowania omawianej blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wyznacza orzecznictwo odnoszące się do zbliżonej instytucji regulowanej przepisami Ordynacji podatkowej, a mianowicie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych (art. 33 Ordynacji podatkowej), gdzie występuje analogiczna przesłanka uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, a zabezpieczenie dokonywane jest przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania (art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie utrwalony jest też pogląd, że jeśli chodzi o przesłankę „uzasadnionej obawy niewykonania przez podmiot kwalifikowany istniejącego lub mającego powstać zobowiązania" (art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej), to okoliczności towarzyszące powstaniu zobowiązań podatkowych i oceniane ostatecznie w toku postępowania wymiarowego mogą służyć wykazaniu, że w sprawie zachodzi niebezpieczeństwo niewykonania zobowiązania podatkowego. W takich przypadkach twierdzenia organów nie mają jednak charakteru przesądzającego i rozstrzygającego z punktu widzenia sprawy podatkowej, gdyż organ, decydując o zabezpieczeniu, nie przeprowadza postępowania dowodowego w zakresie wymaganym do wydania decyzji podatkowej. Powoływane w takim przypadku okoliczności mają jedynie uwiarygodnić istnienie ryzyka niewywiązania się z zobowiązania podatkowego. Rolą organu jest więc jedynie uprawdopodobnienie istnienia określonych zdarzeń (działań, okoliczności) na tle przesłanki zabezpieczenia. Z tego też względu w ramach postępowania w przedmiocie zabezpieczenia nie dokonuje się oceny prawidłowości ustaleń organów podatkowych jako ostatecznych i wiążących dla określenia zobowiązania podatkowego (zob. np. wyrok NSA z 3 marca 2020 r., I FSK 1425/19). Z faktu, że przedłużenie blokady rachunku bankowego (art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej) może być zastosowane zarówno wtedy, gdy istnieje obawa niewykonania istniejącego zobowiązania, jak i zobowiązania mającego powstać w przyszłości, trzeba wyprowadzić wniosek, że mieści się tu również przypadek zobowiązania istniejącego z mocy prawa, którego wysokość nie została jeszcze potwierdzona w drodze decyzji (deklaratoryjnej), bądź deklaracji podatkowej (zob. np. wyrok NSA z 18 września 2020 r., I FSK 30/20).

W tak zakreślonych granicach zostało przeprowadzone w niniejszej sprawie postępowanie w przedmiocie przedłużenia blokady rachunków bankowych. Organ, na podstawie całokształtu zgromadzonego materiału, uprawdopodobnił, że zachodzi uzasadniona obawa, że spółka nie wykona zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, którego szacowana kwota ponad 10 mln zł przekracza równowartość 10 000 euro. Okoliczności istotne dla takiego rozstrzygnięcia zostały w sposób wyczerpujący wskazane w uzasadnieniach postanowień Szefa KAS wydanych w niniejszej sprawie. Ustalona sytuacja majątkowa i finansowa spółki (tj. w szczególności brak istotnych składników majątkowych poza środkami pieniężnymi na rachunkach) wskazywała na brak możliwości regulacji szacowanych zobowiązań podatkowych w wyżej wymienionej kwocie. To właśnie ta przesłanka, odnosząca się do uzasadnienia uzasadnionej obawy, sprowadzająca się do oceny sytuacji majątkowej strony, stanowi decydujące kryterium zastosowania art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej.

Tymczasem Sąd pierwszej instancji błędnie przyjął, że Szef KAS nie uprawdopodobnił zaistnienia zobowiązania podatkowego (czyli nie uprawdopodobnił spełnienia pierwszej przesłanki), gdyż pomimo wykazania, że kontrahenci skarżącej nie zapłacili należnego podatku, nie uprawdopodobnił, że skarżąca pozostawała wobec tego w złej wierze: wiedziała lub powinna była wiedzieć o tym oszustwie podatkowym (względnie o tym, że dostaw na jej rzecz dokonują).

Przy zastosowaniu przedłużenia blokady rachunków bankowych, zgodnie z treścią przepisu art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej, nie jest wymagane uprawdopodobnienie lub udowodnienie braku dobrej wiary. Weryfikacja transakcji podmiotu kwalifikowanego ma miejsce w toku kontroli celno-skarbowej, a następnie ewentualnego postępowania podatkowego, w którym organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązań podatkowych. Zasadnie autor skargi kasacyjnej wskazuje na odrębność i specyfikę postępowania w przedmiocie blokady rachunków bankowych od postępowania wymiarowego. Nie sposób zatem zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że w ramach postępowania blokadowego organ ma obowiązek uprawdopodobnić brak dobrej wiary w celu wykazania zaistnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej.

Postępowanie ukierunkowane na wykazanie istnienia, bądź nie, dobrej wiary podatnika, w którym konieczne jest przeprowadzenie pełnego postępowania dowodowego oraz roli podatnika w wykorzystanym mechanizmie wyłudzeń, z uwzględnieniem jego relacji z kontrahentami, nie może być realizowane w toku postępowania blokadowego prowadzonego na podstawie art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej z uwagi na jego reżim czasowy, ograniczone środki dowodowe oraz specyfikę tego postępowania.

Właściwym postępowaniem w tym zakresie jest postępowanie kontrolne i ewentualne postępowanie podatkowe.

W tym miejscu należy jedynie przypomnieć, że postępowanie blokadowe jest postępowaniem szczególnym, do którego nie mają wprost zastosowania przepisy o postępowaniu dowodowym. Jak to bowiem wynika z art. 119zzb § 1 Ordynacji podatkowej, w zakresie nieuregulowanym do postępowań, dotyczących blokady rachunków bankowych stosuje się odpowiednio przepisy działu IV. Użyte w treści tego przepisu sformułowanie „odpowiednio" oznacza, że niektóre z przepisów działu IV, do których następuje odesłanie, w ogóle nie znajdą zastosowania z uwagi na odmienną regulację danego zagadnienia w ustawie bądź z powodu ich nieadekwatności czy bezprzedmiotowości w konkretnym postępowaniu. W orzecznictwie wielokrotnie wskazywano, że z uwagi na swoją specyfikę, uzasadnioną celem zakładającym m.in. ograniczenie luki w podatku od towarów i usług spowodowanej wyłudzeniami, postępowanie w przedmiocie blokady rachunku bankowego jest ograniczone do bardzo krótkiego czasu, co w istocie musi się przekładać na realizację zasad postępowania. Jest to więc przypadek, gdy ze względu na charakter przepisu odsyłającego, regulacje zawarte w dziale IV Ordynacji podatkowej nie mogą znaleźć pełnego zastosowania (por. np. wyroki NSA z 4 grudnia 2020 r., I FSK 1326/20 oraz z 13 lipca 2022 r., I FSK 508/22).

Stanowisko WSA przedstawione w zaskarżonym wyroku w omawianej kwestii prowadzi *de facto* do podwójnego badania tej samej kwestii, tzn. dobrej wiary skarżącej: raz w postępowaniu blokadowym, a następnie w postępowaniu wymiarowym. Prowadzi także do nałożenia na Szefa KAS, wydającego rozstrzygnięcie w przedmiocie blokady rachunków bankowych, obowiązku prowadzenia postępowania poza jego zakresem, wynikającym z powyższych przepisów, celu oraz specyfiki tego postępowania. Postępowanie w sprawie przedłużenia blokady rachunku bankowego nie może przekształcić się w postępowanie określające wysokość zobowiązania. WSA w Warszawie w prawomocnym wyroku z 30 czerwca 2020 r., III SA/Wa 1169/20, stanął na stanowisku, że w ramach postępowania w zakresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego organ nie bada świadomości, a w wyroku z 15 października 2021 r., III SA/Wa 2183/21, także prawomocnym, że w ramach postępowania dotyczącego blokady rachunku organ nie prowadzi postępowania dowodowego w takim zakresie jak w postępowaniu wymiarowym.

Podsumowując, należy zgodzić się z autorem kasacji, że przedmiotem postępowania blokadowego jest jedynie ustanowienie oraz przedłużenie blokady rachunków bankowych, a nie uprawdopodabnianie braku dobrej wiary podmiotu kwalifikowanego. Przedmiotem zaskarżonego postanowienia nie jest wypowiadanie się co do tego, czy faktury wystawione na skarżącą przez spółki

F. oraz H. dokumentują czynności, które w rzeczywistości nie miały miejsca, czy może jednak dokumentują czynności realne i dokonane przez wystawców faktur. Dotyczy to także kwestii dobrej wiary oraz należytej staranności skarżącej, czy ewentualnych procedur weryfikacji stosowanych wobec wystawców faktur, jako mogących mieć wpływ na ewentualne naruszenia w zakresie prawidłowości rozliczeń spółki w podatku od towarów i usług. Kwestie te będą badane w toczącej się kontroli celno-skarbowej oraz postępowaniu podatkowym. Również kwestia wiążącej oceny okoliczności, roli i charakteru działań strony w łańcuchu transakcji obrotu towarem wykraczała poza granice orzekania w postępowaniu blokadowym. Podobnie jak zastosowany przez spółkę mechanizm podzielonej płatności, który nie wykluczał automatycznie w niniejszym postępowaniu zaistnienia podejrzenia wykorzystywania banku (rachunków bankowych spółki) do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi.

W związku z tym w skardze kasacyjnej zasadnie podniesiono wadliwość oceny Sądu pierwszej instancji, że zaskarżone postanowienie i poprzedzające je postanowienie naruszają art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej przez bezpodstawne przedłużenie terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na trzy miesiące.

Niezasadny natomiast okazał się zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 141 § 4 p.p.s.a., który określa wymogi, jakim powinno odpowiadać uzasadnienie wyroku. Przepis ten nakłada na sąd obowiązek przedstawienia w sposób zwięzły stanu sprawy zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawy prawnej rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienia. W orzecznictwie przyjmuje się, że stawiając zarzut naruszenia tego przepisu, strona skarżąca powinna wskazać, jakich elementów uzasadnienie wyroku nie zawiera bądź które z nich są na tyle lakoniczne, że nie pozwalają na prześledzenie toku rozumowania sądu, który doprowadził go do wydania rozstrzygnięcia określonej treści. Zdaniem NSA zaskarżony wyrok spełnia podstawowe wymogi przewidziane w art. 141 § 4 p.p.s.a. Zaskarżony wyrok poddał się też kontroli instancyjnej, choć przedstawione w nim stanowisko nie zyskało aprobaty NSA, co nie uzasadnia zarzutu naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 141 § 4 p.p.s.a.

Analiza wydanych w niniejszej sprawie postanowień prowadzi do wniosku, że przesłanki do zastosowania art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej wystąpiły i były należycie uzasadnione. Szef KAS prawidłowo zebrał materiał dowodowy, a jego ocenę przeprowadził w sposób logiczny, z poszanowaniem zasad ogólnych postępowania wymienionych w art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej. W jego toku jako dowód dopuszczono zgodnie z art. 180 § 1 i art. 187 Ordynacji podatkowej wszystko, co mogło przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie było sprzeczne z prawem, zaś jego ocena doprowadziła do poprawnych

i akceptowalnych obiektywnie wniosków, zgodnie z art. 191 Ordynacji podatkowej. Organ zgromadził kompletny materiał dowodowy pozwalający na ocenę możliwości zastosowania blokady z uwzględnieniem odrębności i specyfiki zastosowanej instytucji blokady. Dokonane w toku analizy ryzyka ustalenia w powiązaniu z pozostałym zebranym w sprawie materiałem dowodowym doprowadziły organ do prawidłowego stwierdzenia, że zachodzą ustawowe przesłanki do ustanowienia blokady rachunków bankowych strony na okres 72 godzin oraz do dokonania przedłużenia terminu blokady tych rachunków. W treści wydanych postanowień w należyty sposób organ uzasadnił tezę o istnieniu podejrzenia, że skarżąca wykazuje w rozliczeniach podatkowych faktury VAT niedokumentujące rzeczywistych transakcji gospodarczych, wskazał przyczyny wydania postanowienia o przedłużeniu blokady rachunków bankowych oraz motywy swojego rozstrzygnięcia. Uzasadnił także obawę niewykonania zobowiązania podatkowego, wskazując na obecną sytuację majątkową strony.

Mając na uwadze powyższe i uznając, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, NSA, działając na podstawie art. 188 p.p.s.a., uchylił zaskarżony wyrok w całości i na mocy art. 151 tej ustawy oddalił skargę.

O zwrocie kosztów postępowania orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a.

63

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 6 listopada 2025 r.
(I FSK 686/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Arkadiusz Cudak
Sędziowie: NSA Marek Kołaczek, del. WSA Dominik Mączyński (sprawozdawca)

Warunek, o którym mowa w art. 112b ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.) w związku z art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615), jest spełniony, jeżeli podatnik złożył deklarację lub korektę deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej i najpóźniej w tym terminie wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu.

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 Lublinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 17 stycznia 2025 r. w sprawie ze skargi E. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w W. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 27 czerwca 2024 r. w przedmiocie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za listopad 2022 r.

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

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, reprezentowany przez profesjonalnego pełnomocnika, pismem z 14 marca 2025 r., wniósł skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 17 stycznia 2025 r., I SA/Lu 556/24. Wyrokiem tym Sąd uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z 27 czerwca 2024 r. w przedmiocie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za listopad 2022 r.

Wyrok Sądu pierwszej instancji zaskarżono w całości, zarzucając mu naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.

– art. 112b ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) w związku z art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615; dalej: ustawa o KAS) poprzez jego błędną wykładnię, skutkującą odmową jego zastosowania, i polegającą na przyjęciu, że nie znajdzie on zastosowania w stanie faktycznym, w którym podatnik skorygował deklarację VAT-7 zgodnie z art. 62 ust. 4 ustawy o KAS, lecz wpłaty kwoty zobowiązania podatkowego lub zwrotu nienależnej kwoty zwrotu dokonał po dniu jej złożenia;

– art. 112b ust. 2a ustawy o VAT w związku z art. 62 ust. 4 ustawy o KAS poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że znajdzie on zastosowanie w stanie faktycznym, w którym podatnik skorygował deklarację VAT-7 zgodnie z art. 62 ust. 4 ustawy o KAS, lecz wpłaty kwoty zobowiązania podatkowego lub zwrotu nienależnej kwoty zwrotu dokonał po dniu jej złożenia.

Wskazując na powyższe, wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Lublinie, zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych oraz o rozpoznanie skargi na posiedzeniu niejawnym.

Odpowiedzi na skargę kasacyjną nie wniesiono.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest niezasadna.

Na etapie skargi kasacyjnej w sprawie poddanej sądowej kontroli w tym postępowaniu sporna jest kwalifikacja prawna sankcji, która została nałożona na skarżącą. Zdaniem organów w sprawie miał zastosowanie art. 112b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, który ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. W ramach tej sankcji organ dokonał miarkowania, w ostateczności ustalając dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 24% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego. Zdaniem Sądu pierwszej instancji zaistniały w sprawie stan faktyczny nie uprawniał jednak do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego z zastosowaniem stawki 30%. Właściwa powinna być stawka zaniżenia zobowiązania podatkowego wynikająca z art. 112b ust. 2a ustawy o VAT. Stanowisko zaprezentowane przez Sąd pierwszej instancji zasługuje na aprobatę.

Zgodnie z art. 112b ust. 2a ustawy o VAT, jeżeli w przypadku, o którym mowa w ust. 1, podatnik złożył deklarację lub korektę deklaracji zgodnie z art. 62 ust. 4 ustawy o KAS i najpóźniej w dniu złożenia tej deklaracji lub tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. Natomiast na mocy art. 62 ust. 4 ustawy o KAS w zakresie kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, kontrolowanemu przysługuje uprawnienie do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji w zakresie objętym tą kontrolą w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Deklaracja i korekta deklaracji złożone po upływie tego terminu, a przed zakończeniem kontroli celno-skarbowej nie wywołują skutków prawnych.

Z niespornie ustalonego stanu faktycznego wynika, że 14 marca 2023 r. spółce doręczono upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. W tym samym dniu spółka złożyła korektę deklaracji VAT za listopad 2022 r., natomiast 15 marca 2023 r. uregulowała wraz z odsetkami kwotę zobowiązania wynikającą ze złożonej korekty.

W kontekście tych okoliczności organ przyznał, że skarżąca, składając 14 marca 2023 r. korekty deklaracji podatkowych m.in. za listopada 2022 r., dotrzymała 14-dniowego terminu biegnącego od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Organ stwierdził jednak,

że skarżąca nie dopełniła drugiego wskazanego warunku, gdyż nie dokonała wpłaty zobowiązania podatkowego najpóźniej w dniu złożenia korekty deklaracji, lecz uczyniła to dzień po dokonaniu tej czynności, co uniemożliwiało ustalenie sankcji VAT na podstawie art. 112b ust. 2a ustawy o VAT. Korekta, którą spółka złożyła, była zatem dobrowolna, uwzględniała wszystkie ustalenia organu i jako taka została uwzględniona przez organ. W wyniku powyższego została zakończona kontrola celno-skarbowa zgodnie z art. 62 ust. 4c ustawy o KAS. Jednocześnie spółka dzień po złożeniu korekty deklaracji uiściła cały zaległy podatek wraz z odsetkami.

Rację ma jednak Sąd pierwszej instancji, zauważając, że z przedstawionych okoliczności wynika, że postępowanie spółki jednoznacznie świadczy, że była u niej całkowita wola współpracy z organem podatkowym i usunięcia skutków zaistniałej sytuacji, zarówno poprzez złożenie korekt deklaracji, jak i wpłacenie wynikającego z nich zaległego podatku, i wszystko to w terminie określonym w art. 62 ust. 4 ustawy o KAS.

W tej sytuacji uznanie przez organ, że skarżąca nie spełniła warunku zapłaty kwoty zobowiązania podatkowego najpóźniej w dniu złożenia korekty deklaracji jest przejawem nadmiernego formalizmu w zakresie wykładni prawa podatkowego. Zasadnie zauważył Sąd pierwszej instancji, że organ podatkowy nie może poprzestawać na gramatycznej wykładni przepisu, całkowicie abstrahując od celu i sensu określonej regulacji. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia art. 112b ust. 2a ustawy o VAT w związku z art. 62 ust. 4 ustawy o KAS prowadzi do wniosku, że intencją ustawodawcy było ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości do 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, w sytuacji gdy podatnik zapobiegnie uszczerbkowi dochodów budżetowych w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. W takim bowiem przypadku dochodzi do dobrowolnego skorygowania deklaracji i zapłaty podatku wraz z odsetkami w terminie pozwalającym na zakończenie kontroli celno-skarbowej bez konieczności jej przeprowadzenia. Nie ulega wątpliwości, że w rozpatrywanej sprawie skarżąca poprzez swoje działanie – co należy podkreślić – podjęte w najszybszym możliwym terminie doprowadziła do skutku pożądanego przez ustawodawcę – dokonała uwzględnionej przez organ korekty deklaracji i zapłaciła zobowiązanie podatkowe z odsetkami.

W świetle przedstawionych wyjaśnień należy stwierdzić, że warunek, o którym mowa w art. 112b ust. 2a ustawy o VAT w związku z art. 62 ust. 4 ustawy o KAS jest spełniony, jeżeli podatnik złożył deklarację lub korektę deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia

kontroli celno-skarbowej i najpóźniej w tym terminie wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu.

Z tych względów NSA – uznając, że skarga kasacyjna nie dostarcza uzasadnionych podstaw do uwzględnienia zawartych w niej żądań, działając na podstawie art. 184 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, orzekł jak w sentencji wyroku.

64

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 6 listopada 2025 r.
(II OSK 3070/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Andrzej Wawrzyniak
Sędziowie: del. WSA Grzegorz Antas (sprawozdawca), NSA Andrzej Jurkiewicz

Dokonując na podstawie art. 49 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.) sprawdzenia zgodności projektu zagospodarowania działki lub terenu z przepisami ustawy, organ nadzoru budowlanego nie jest związany przedłożonym zaświadczeniem wójta, burmistrza albo prezydenta miasta, o którym mowa w art. 48b ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, odnośnie do zgodności budowy z ustaleniami obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

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 A.G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 września 2024 r. w sprawie ze skargi A.G. na postanowienie Lubuskiego Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Budowlanego z dnia 17 kwietnia 2024 r. w przedmiocie ustalenia opłaty legalizacyjnej.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim wyrokiem z 4 września 2024 r., II SA/Go 250/24, oddalił skargę A.G. na postanowienie

Lubuskiego Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Budowlanego (dalej: LWINB) z 17 kwietnia 2024 r., nr.WOK.7722.9.2024.MKrz, którym wskazany organ, działając na podstawie art. 138 § 2 w zw. z art. 144 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; dalej: k.p.a.), w wyniku rozpatrzenia zażalenia G.S. na postanowienie Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Drezdenku (dalej: PINB) ustalające w stosunku do skarżącej na podstawie art. 49 ust. 2a i 2b ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.; dalej: p.b.) opłatę legalizacyjną w wysokości 25 000 zł za prowadzenie bez wymaganego pozwolenia na budowę robót obejmujących budowę budynku letniskowego nr 1 o wymiarach ok. 5,15 m x 10,18 m na terenie działki nr ew. (…) w miejscowości O., gmina D., uchylił zaskarżone postanowienie i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez organ I instancji.

Skarżąca A.G. złożyła skargę kasacyjną, którą zaskarżyła powyższy wyrok w całości, zarzucając Sądowi pierwszej instancji, stosownie do art. 174 pkt 1 i 2 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.), naruszenie przepisów prawa materialnego i przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 145 § 1 lit. a/ p.p.s.a w związku z art. 49 ust. 1 oraz art. 48b ust. 1 i 2 p.b. poprzez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu, że organy nadzoru budowlanego w ramach sprawdzenia kompletności przedłożonych dokumentów legalizacyjnych i zgodności projektu zagospodarowania działki lub terenu z przepisami ustawy posiadają samodzielność i są zobowiązane do oceny zgodności z prawem zaświadczenia wójta (burmistrza lub prezydenta) o zgodności budowy z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, przedłożonego przez inwestora w postępowaniu legalizacyjnym jako dokumentu niemającego charakteru wiążącego dla organów nadzoru budowlanego;

2. art. 145 § 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 7 Konstytucji i art. 6 k.p.a. poprzez przyjęcie obowiązku kontroli przez PINB wydanego zaświadczenia wójta o zgodności zamierzenia inwestycyjnego z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, podczas gdy taki obowiązek nie wynikał z żadnego przepisu prawnego.

Z uwagi na powyższe zarzuty skargi kasacyjnej skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości wraz z uchyleniem zaskarżonego postanowienia LWINB, a także zasądzenie kosztów postępowania, oświadczając, że zrzeka się rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Przeprowadzając kontrolę instancyjną zaskarżonego wyroku, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania, której przesłanki enumeratywnie wymienione w art. 183 § 2 p.p.s.a. w niniejszej sprawie nie występują. Oznacza to, że przytoczone w skardze kasacyjnej przyczyny wadliwości prawnej zaskarżonego wyroku determinują zakres kontroli dokonywanej przez NSA.

Oceniając w tak zakreślonych granicach skargę kasacyjną wniesioną w niniejszej sprawie, należy stwierdzić, że nie została ona oparta przez skarżącą kasacyjnie na uzasadnionych podstawach.

Wbrew postawionemu w skardze kasacyjnej zarzutowi przyjęty przez Sąd pierwszej instancji wynik kontroli zaskarżonego postanowienia nie uchybia prawu materialnemu, ponieważ zarzut naruszenia przez Sąd art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. (w skardze kasacyjnej określony jako „art. 145 § 1 lit. A") w związku z art. 49 ust. 1 oraz art. 48b ust. 1 i 2 p.b. pozostaje nieusprawiedliwiony. Celem postępowania legalizacyjnego jest doprowadzenie zrealizowanego obiektu budowlanego do stanu zgodnego z prawem, tj. zapewnienie zgodności wykonanych robót budowlanych ze wszystkimi powszechnie obowiązującymi przepisami, w tym także z przepisami o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Mechanizmem, który zapewnia zrealizowanie tego celu, jest nałożenie przez organ nadzoru budowlanego prowadzący postępowanie legalizacyjne na inwestora (właściciela lub zarządcę obiektu budowlanego) w przypadku budowy wymagającej decyzji o pozwoleniu na budowę lub w przypadku budowy, o której mowa w art. 29 ust. 1 pkt 1-3 p.b., obowiązku przedłożenia zaświadczenia wójta, burmistrza albo prezydenta miasta o zgodności budowy z ustaleniami: obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i innymi aktami prawa miejscowego albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, w przypadku braku obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego lub uchwał w sprawie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej lub towarzyszącej (art. 48b ust. 2 pkt 1 p.b.).

Powyższe zaświadczenie, stanowiąc element „dokumentów legalizacyjnych" przedkładanych na żądanie organu nadzoru budowlanego sformułowane w postanowieniu, o którym mowa w art. 48b ust. 1 p.b., jest tym środkiem dowodowym, który według ustawodawcy powinien służyć poświadczeniu indywidualnego stanu prawnego w odniesieniu do obiektu budowlanego mającego podlegać legalizacji. Organ właściwy do wydania zaświadczenia jest zobowiązany przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w art. 218 § 2 k.p.a., w celu ustalenia istotnych z uwagi na ustalenia obowiązującego

miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu parametrów i funkcji samowolnie wybudowanego obiektu budowlanego (por. wyrok NSA z 5 maja 2022 r., II OSK 1358/19, ONSAiWSA z 2022 r., nr 6, poz. 89).

Na gruncie regulacji art. 48 ust. 3 pkt 1 w zw. z art. 49 ust. 1 pkt 1 oraz art. 49b ust. 2 pkt 3, a także art. 71 ust. 2 pkt 4 w zw. z art. 71a ust. 1 pkt 2 i ust. 2 p.b. w brzmieniu poprzedzającym wejście w życie ustawy z dnia 13 lutego 2020 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 471) w dotychczasowym orzecznictwie sądowoadministracyjnym zostało przyjęte stanowisko, zgodnie z którym wskazane zaświadczenie wójta, burmistrza albo prezydenta pomaga organowi nadzorowi budowlanego dokonać właściwej analizy materii mieszczącej się w omawianej przesłance legalizacji, co nie oznacza jednak, że organ ten jest związany ustaleniami przyjętymi w treści zaświadczenia (por. wyrok NSA z 1 października 2025 r., II OSK 2280/24; wyrok NSA z 26 kwietnia 2024 r., II OSK 2485/21; wyrok NSA z 6 lutego 2023 r., II OSK 2726/21).

Przyjmuje się w tym kontekście, że analizowane zaświadczenie na gruncie procesowym powinno być kwalifikowane jako dokument urzędowy w rozumieniu art. 76 § 1 k.p.a. Będąc dokumentem sporządzonym w przepisanej formie przez powołany do tego organ państwowy w zakresie jego działania stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone, z czego jednakże nie wynika, że moc dowodowa zaświadczenia jest bezwzględna, albowiem domniemanie zgodności z prawdą oświadczenia organu zawartego w tym dokumencie może w toku postępowania legalizacyjnego podlegać obaleniu (por. wyrok NSA z 30 lipca 2025 r., II OSK 489/23; wyrok NSA z 10 lipca 2025 r., II OSK 268/23; wyrok NSA z 24 maja 2023 r., II OSK 1659/20).

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą skargę kasacyjną uznaje, że brak jest wystarczających podstaw, by w aktualnym stanie prawnym zmienionym ustawą z dnia 13 lutego 2020 r. regulacja art. 48b ust. 2 pkt 1 w zw. z art. 49 ust. 1 i 1a p.b. w kontekście art. 76 § 1 i 3 k.p.a. mogła być rozumiana odmiennie, tj. jak uznaje skarżąca kasacyjnie – uniemożliwiała organowi nadzoru budowlanego podważenie domniemania płynącego z zaświadczenia wójta (burmistrza albo prezydenta miasta) o zgodności budowy z ustaleniami obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, jeżeli uzasadnione powody nakazują organowi prowadzącemu postępowanie sprzeciwić się ocenie wyrażonej w tym dokumencie urzędowym.

Brzmienie analizowanych przepisów, jak trafnie zauważa skarżąca kasacyjnie, potwierdza niewątpliwie przyjętą przez ustawodawcę wolę nadania zaświadczeniu jako urzędowemu aktowi wiedzy charakteru „autointerpretacji porządku planistycznego na terenie gminy" dokonywanej w tym przypadku

przez jej organ wykonawczy. Tak się ujmuje powyższe działanie wójta (burmistrza albo prezydenta miasta) w opracowaniach komentarzowych (por. Z. Niewiadomski, w: *Prawo budowlane. Komentarz*, pod red. Z. Niewiadomskiego, Warszawa 2024, komentarz do art. 48b, uwaga 2). W tym kontekście zauważa się, że sytuacja przeprowadzania badania zgodności budowy z planem miejscowym przez organ samorządu terytorialnego, który ten plan wydał, wyrażająca się w zaświadczeniu dołączanym na etapie legalizacji, czyni nieuzasadnionym dokonywanie w tym zakresie ponownej oceny przez organ nadzoru budowlanego, zwłaszcza że w sprawie wypowiadać się ma sam autor miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, a organy nadzoru budowlanego nie mają wystarczających kompetencji w tej kwestii (por. A. Plucińska-Filipowicz, T. Filipowicz, w: *Prawo budowlane. Komentarz aktualizowany*, pod red. M. Wierzbowskiego, LEX/el. 2024, komentarz do art. 48(b), uwaga 3; R. Godlewski, w: *Prawo budowlane. Komentarz*, pod red. D. Sypniewskiego, Warszawa 2025, komentarz do art. 49, uwaga 3). Zdaniem NSA powyższego założenia podzielić jednakże nie można, przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie nie nadaje w postępowaniu przed organami nadzoru budowlanego innej funkcji niż dowodowej ww. dokumentowi i równocześnie nie wyłącza stosowania w stosunku do niego ogólnych zasad pozwalających ograniczyć związanie tych organów zaświadczeniem o zgodności inwestycji z planem miejscowym.

Okoliczność, że przepisowi art. 49 ust. 1 p.b. po 19 września 2020 r. została nadana zmieniona treść i w aktualnym brzmieniu nie wskazuje on *expressis verbis*, że organ nadzoru budowlanego, przed wydaniem decyzji w sprawie zatwierdzenia projektu budowlanego i udzielenia pozwolenia na wznowienie robót budowlanych, bada zgodność projektu zagospodarowania działki lub terenu z przepisami o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, a w szczególności z ustaleniami obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, nie oznacza, że organ nadzoru budowlanego został zwolniony z rozważenia tej materii. Wynika to z faktu, że zmiana przez ustawodawcę sposobu ujęcia w analizowanej regulacji dokonywanego przez organ nadzoru budowlanego sprawdzenia dokumentacji legalizacyjnej nie doprowadziła do modyfikacji w omawianym zakresie jego materialnego zakresu. Problemu kontroli zgodności legalizowanej budowy z ustaleniami obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, zdaniem NSA, nie powinno się ograniczać do zastosowania się przez organ nadzoru budowlanego do dyspozycji art. 49 ust. 1 pkt 1 p.b., nakazującego poddanie badaniu „kompletności dokumentów legalizacyjnych", ponieważ kwestia ta na płaszczyźnie merytorycznej, gdy inwestor (właściciel lub zarządca obiektu budowlanego) dopełni nałożonego na niego wymagania, przedkładając zaświadczenie, zawiera się w zakresie normowania art. 49 ust. 1 pkt 2 p.b.

W pojęciu zgodności projektu zagospodarowania działki lub terenu z przepisami ustawy, która podlega obligatoryjnemu sprawdzeniu przez organ nadzoru budowlanego przed ustaleniem opłaty legalizacyjnej (art. 49 ust. 1 pkt 2 p.b.), mieści się obowiązek weryfikacji zgodności projektu zagospodarowania działki lub terenu z ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, jeżeli ustawa (Prawo budowlane) nakazuje inwestorowi (właścicielowi, zarządcy obiektu budowlanego) przedłożyć projekt zagospodarowania działki lub terenu (art. 33 ust. 2 pkt 1 w zw. z art. 48b ust. 2 pkt 2 i ust. 3 pkt 3 p.b.), a zarazem art. 35 ust. 1 pkt 1 lit. a/ p.b. czyni potwierdzenie tej zgodności warunkiem zatwierdzenia projektu zagospodarowania działki lub terenu, o czym organ nadzoru budowlanego w postępowaniu legalizacyjnym orzeka decyzją, o której mowa w art. 49 ust. 4 pkt 1 p.b. Prowadzi to do wniosku, że dokonując na podstawie art. 49 ust. 1 pkt 2 p.b. sprawdzenia zgodności projektu zagospodarowania działki lub terenu z przepisami ustawy, organ nadzoru budowlanego nie jest związany przedłożonym zaświadczeniem wójta, burmistrza albo prezydenta miasta, o którym mowa w art. 48b ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 p.b., odnośnie do zgodności budowy z ustaleniami obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

Podobnie rzecz się ma ze skutecznością składanego przez inwestora organowi administracji architektoniczno-budowlanej (art. 33 ust. 2 pkt 2 p.b.) bądź organowi nadzoru budowlanego (art. 33 ust. 2 pkt 2 w zw. z art. 48b ust. 2 pkt 2 p.b.) oświadczenia o posiadanym prawie do dysponowania nieruchomością na cele budowlane, które jakkolwiek jest wyrazem zdecydowania przez ustawodawcę, że oświadczenie to zwalnia organy z konieczności dowodzenia, że składającemu je wymienione prawo przysługuje, tym niemniej w ugruntowanym orzecznictwie NSA przyjmuje się, że powyższe związanie organów oświadczeniem nie jest bezwzględne, ponieważ domniemanie, które oświadczenie tworzy, podlega obaleniu, gdy z materiału dowodowego zebranego w sprawie wynikają dane sprzeczne z jego treścią (por. wyrok NSA z 27 maja 2025 r., II OSK 2709/22; wyrok NSA z 24 listopada 2022 r., II OSK 1950/21; wyrok NSA z 4 lipca 2019 r., II OSK 2175/17; wyrok NSA z 26 listopada 2015 r., II OSK 760/14).

Wbrew odmiennej ocenie skarżącej kasacyjnie wniosek interpretacyjny, na którym zdecydował się w kontrolowanej sprawie oprzeć Sąd pierwszej instancji, nie narusza powołanych w skardze kasacyjnej przepisów art. 7 Konstytucji i art. 6 k.p.a. Realizacja zasady praworządności wyrażonej w wyżej wymienionych przepisach obejmuje obowiązek dokonywania wykładni norm prawa materialnego i norm prawa procesowego w sposób zapewniający prawidłowe ustalanie praw i obowiązków podmiotów prawa, a także nadający skuteczność ogólnym regułom postępowania. Oparcie się na stanowisku prezentowanym przez skarżącą nie respektowałoby tych wartości.

Wobec odformalizowanego charakteru postępowania zaświadczeniowego (dział VII k.p.a.), w którym stroną pozostaje wyłącznie osoba ubiegająca się o zaświadczenie, tj. inwestor (właściciel, zarządca obiektu budowlanego), etap postępowania legalizacyjnego, w którym po przedłożeniu dokumentów legalizacyjnych organ nadzoru budowlanego sprawdza spełnienie wszystkich wymagań, o których mowa w art. 49 ust. 1 p.b., powinien umożliwiać stronom mającym interes prawny w tym postępowaniu wykazanie wadliwości przedłożonego zaświadczenia. Wyłączenie tego uprawnienia stron, jak też pozbawienie samego organu nadzoru budowlanego prawa do weryfikacji zaświadczenia stałoby w sprzeczności z podstawowymi zasadami ogólnymi postępowania administracyjnego, w szczególności godziłoby w zasadę strzeżenia praworządności i zasadę prawdy obiektywnej (art. 7 k.p.a.), które nakazują czuwać organowi nadzoru budowlanego nad zgodnością swojego działania oraz działań wszystkich uczestników postępowania z prawem, a zarazem wiążą prawidłowe zastosowanie w postępowaniu legalizacyjnym norm prawa materialnego (Prawa budowlanego) z prawidłowym ustaleniem stanu faktycznego sprawy i dokonaniem poprawnej wykładni stosowanych przepisów, w tym przepisów planu miejscowego jako aktu prawa miejscowego.

Wadliwości zarzucane zaświadczeniu przedkładanemu przez inwestora (właściciela, zarządcę obiektu budowlanego) mogą mieć związek ze wskazywaniem przez stronę postępowania, że treść zaświadczenia obarczają błędy w zakresie sposobu wykładni przepisów miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, mogą one też mieć związek z dowodzeniem, że ustalenia przyjęte w zaświadczeniu są wadliwe, bowiem nie uwzględniają faktycznej charakterystyki obiektu budowlanego podlegającego legalizacji, co ma wpływ na kierunek podejmowanego rozstrzygnięcia. Z akt administracyjnych kontrolowanej sprawy wynika, że taki charakter miały zastrzeżenia zgłoszone w toku postępowania zakończonego zaskarżonym postanowieniem LWINB przez G.S. Zostały one przez organ zażaleniowy potwierdzone, co było wynikiem m.in. stwierdzenia, że zachodzą wątpliwości, czy treść przedstawionego PINB przez skarżącą zaświadczenia Burmistrza D. z 3 listopada 2023 r., (….) uwzględnia prawidłową charakterystykę budynku letniskowego objętego postępowaniem legalizacyjnym i dokonuje prawidłowej wykładni postanowień uchwały nr (…) Rady Miejskiej w D. z dnia 28 kwietnia 2005 r. w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego terenów wypoczynkowo-turystycznych nad jeziorem O. (…), Gmina D. (…). Zasadność zarzutów organu zażaleniowego potwierdził Sąd pierwszej instancji, stwierdzając w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, w jakim zakresie PINB w ponownym postępowaniu powinien dokonać pogłębionych ustaleń

co do spełnienia przesłanki zgodności inwestycji z postanowieniami planu miejscowego, co w sytuacji objęcia tych wniosków zarzutem kasacyjnym na płaszczyźnie interpretacyjnej związanej z zanegowaniem przez skarżącą kasacyjnie wyłącznie ogólnej dopuszczalności przyznania organowi nadzoru budowlanego w postępowaniu legalizacyjnym prawa do weryfikacji prawidłowości przedłożonego zaświadczenia – w świetle przyjętej wykładni art. 48b ust. 2 pkt 1 w zw. z art. 49 ust. 1 i 1a p.b. – nie pozwala przytoczonej oceny prawnej Sądu pierwszej instancji poddać merytorycznej analizie, a w konsekwencji uznać za niepoprawną.

Kierując się powyższymi względami, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

65

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 13 listopada 2025 r.
(I FSK 747/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Zbigniew Łoboda
Sędziowie: NSA Mariusz Golecki, del. WSA Elżbieta Olechniewicz (sprawozdawca)

Artykuł 56a § 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że korekta deklaracji złożona przez podatnika, która nie jest bezpośrednim efektem przeprowadzonych czynności sprawdzających, nie może być wyłączona od stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę.

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 16 stycznia 2025 r. w sprawie ze skargi A. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w W. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 28 czerwca 2024 r. w przedmiocie zaliczenia wpłat na poczet zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za czerwiec i sierpień 2023 r.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 16 stycznia 2025 r., III SA/Wa 1940/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu skargi A. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W. (dalej: skarżąca, strona, spółka) na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: DIAS, organ drugiej instancji) z 28 czerwca 2024 r. w przedmiocie zaliczenia wpłat na poczet zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za czerwiec i sierpień 2023 r., działając na podstawie art. 135 § 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.; dalej: p.p.s.a.), uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (dalej: NUS, organ pierwszej instancji) z 19 marca 2024 r. (opisany wyrok i powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są na: www.orzeczenia.nsa.gov.pl w bazie CBOSA).

Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że postanowieniem z 19 marca 2024 r. NUS zaliczył wpłaty dokonane przez spółkę w dniu 22 grudnia 2023 r. częściowo na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za czerwiec i sierpień 2023 r., a częściowo na odsetki za zwłokę przypadające od tej kwoty. Orzeczenie to postanowieniem z 28 czerwca 2024 r. organ drugiej instancji utrzymał w mocy.

Jak wyjaśnił DIAS, spółka w listopadzie 2023 r. otrzymała na adres e-mail powiadomienie z Ministerstwa Finansów o nieprawidłowościach w złożonych plikach JPK_VAT za okres od stycznia do września 2023 r. W grudniu 2023 r. wszczęto czynności sprawdzające, które zakończyły się poinformowaniem skarżącej o ujęciu przez nią korekt *in minus* zdublowanych faktur. Poza wymienionymi przez organy podatkowe fakturami skarżąca samodzielnie złożyła dodatkowe korekty, dotyczące wyżej wymienionych miesięcy, które nie zostały wcześniej wykazane w deklaracji pierwotnej z uwagi na ich późniejsze zaksięgowanie. W związku z powyższym u spółki powstała zaległość podatkowa uiszczona wraz z odsetkami, które zostały ustalone zgodnie z podwyższoną stawką, także w wypadku korekt faktur złożonych samodzielnie przez stronę. Organ drugiej instancji uznał, że w przedmiotowej sprawie zachodzi okoliczność wyłączająca zastosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę opisana w art. 56a § 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa, o.p.) – czynności sprawdzające. Z powyższym nie zgodziła się spółka, zaskarżając przedmiotowe postanowienie.

Sąd pierwszej instancji przyznał rację stronie co do możliwości zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę w przypadku korekt złożonych dobrowolnie przez spółkę. Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał na pominięcie przez organy treści przesłanek wynikających z przepisu oraz celu przypisanego tej instytucji podatkowej.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożył DIAS, zaskarżając wyrok w całości.

Zaskarżonemu wyrokowi na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a. zarzucono naruszenie przepisów prawa procesowego i materialnego, tj.:

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ w związku z art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 56a § 3 pkt 2 w zw. z art. 56a § 1 w zw. z art. 56b pkt 2 lit. b/ Ordynacji podatkowej poprzez niezasadne uchylenie postanowienia DIAS oraz poprzedzającego je postanowienia MUS, z uwagi na uznanie przez Sąd, że w sytuacji, gdy spółka w jednej korekcie deklaracji za dany okres rozliczeniowy uwzględniła zarówno błędy zidentyfikowane (dostrzeżone) przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających, jak też uwzględniła inne błędy nie objęte tymi czynnościami sprawdzającymi, organ obowiązany jest ustalić wysokość zaległości podatkowej będącej wynikiem uwzględnienia nieprawidłowości wykrytych przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających oraz wysokość zaległości ujawnionej przez spółkę; podczas gdy wyłączenie zastosowania obniżonej stawki podatku odnosi się do całej kwoty zaległości podatkowej objętej daną korektą, a ponadto nie jest możliwe zastosowanie różnych stawek odsetek za zwłokę dla jednej kwoty zobowiązania podatkowego wynikającego ze złożonej korekty;

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ w związku z art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 56a § 3 pkt 2 w zw. z art. 56a § 1 w zw. z art. 56b pkt 2 lit. b/ w zw. z art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej poprzez niezasadne uchylenie postanowienia DIAS oraz poprzedzającego je postanowienia MUS, z uwagi na uznanie przez Sąd, że organ powinien ustalić wysokość zaległości podatkowej będącej wynikiem uwzględnienia nieprawidłowości wykrytych przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających oraz wysokość zaległości ujawnionej dobrowolnie przez spółkę w tych korektach, która nie była dotychczas wykryta przez organ podatkowy, w związku z uwzględnieniem przez skarżącą faktur VAT, które nie były przedmiotem czynności sprawdzających; podczas gdy okoliczności te nie podlegają rozpatrzeniu w postępowaniu dotyczącym zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, a postanowienie o zaliczeniu wpłaty nie kreuje nowego stanu faktycznego i prawnego, a jedynie potwierdza wykonanie czynności o charakterze rachunkowo–technicznym;

3. art. 56a § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 56a § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 56b pkt 2 lit. b/ Ordynacji podatkowej poprzez ich

błędną wykładnię, polegającą na uznaniu przez Sąd, że ze wskazanych przepisów, w związku ze złożeniem jednej korekty deklaracji, wynika możliwość częściowego naliczania odsetek za zwłokę (naliczenie odsetek w częściowo obniżonej bądź częściowo podwyższonej stawce), poprzez ustalenie wysokości zaległości podatkowej będącej wynikiem uwzględnienia nieprawidłowości wykrytych przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających oraz wysokość zaległości ujawnionej przez spółkę; podczas gdy wyłączenie zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę na podstawie art. 56a § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej oraz zastosowanie podwyższonej stawki odsetek za zwłokę na podstawie art. 56b pkt 2 lit. b/ Ordynacji podatkowej odnosi się do całej kwoty zaległości podatkowej objętej daną korektą, a ponadto nie jest możliwe zastosowanie różnych stawek odsetek za zwłokę dla jednej kwoty zobowiązania podatkowego wynikającego ze złożonej korekty;

4. art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu przez Sąd, że w niniejszej sprawie organ powinien ustalić wysokość zaległości podatkowej będącej wynikiem uwzględnienia nieprawidłowości wykrytych przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających oraz wysokość zaległości ujawnionej dobrowolnie przez spółkę; podczas gdy na podstawie powyższego przepisu organ wydaje postanowienie jedynie w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia, a zatem weryfikacja podatkowego rozliczenia poszczególnych faktur wykracza poza zakres postępowania zaliczeniowego.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi, względnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie do ponownego rozpoznania przez WSA oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Ponadto organ drugiej instancji zrzekł się rozprawy.

Strona przeciwna nie skorzystała z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Przedmiotowa skarga kasacyjna została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 182 § 2 p.p.s.a., z którego wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym, gdy strona, która ją wniosła, zrzekła się rozprawy, a pozostałe strony, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia skargi kasacyjnej, nie zażądały przeprowadzenia rozprawy. W niniejszej sprawie DIAS zrzekł się rozprawy, zaś strona w wyżej wskazanym terminie, nie żądała jej przeprowadzenia.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna organu drugiej instancji nie jest zasadna.

Rozpatrując niniejszą sprawę w granicach zarzutów sformułowanych w treści skargi kasacyjnej, należy stwierdzić, że jej istota sprowadza się do zagadnienia prawidłowego stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w ramach jednej deklaracji spółka złożyła korekty faktur obejmujące dokumenty wskazane przez organ w ramach czynności sprawdzających, jak i faktury samodzielnie skorygowane przez stronę.

Zgodnie z art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalanej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%. Według art. 56a § 1 Ordynacji podatkowej obniżona stawka odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę stosowana jest w przypadku spełnienia łącznie następujących warunków:

1) złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji;

2) zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

W art. 56a § 3 Ordynacji podatkowej ustawodawca wskazał sytuacje, w których wykluczył możliwość stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę. Obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:

1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;

1a) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej;

2) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Zgodnie z powyższym, aby skorzystać z obniżonej stawki odsetek za zwłokę należy w ustawowym terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji złożyć jej korektę oraz zapłacić zaległość podatkową w ciągu 7 dni od dokonania tej czynności. Jedną z sytuacji wykluczającą możliwość zastosowania obniżonej stawki jest, jak to miało miejsce w niniejszej sprawie, korekta deklaracji po przeprowadzeniu czynności sprawdzających przez organ podatkowy (por. art. 56a § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

Sąd pierwszej instancji prawidłowo zastosował, w opisywanym przypadku, obniżoną stawkę odsetek za zwłokę. WSA słusznie rozróżnia faktury skorygowane w wyniku czynności sprawdzających, jak i te samodzielnie złożone przez stronę. Kluczowe dla niniejszej sprawy jest poprawne zinterpretowanie wyrażenia „w wyniku" zawartego w paragrafie trzecim punkcie drugim art. 56a Ordynacji podatkowej, co pozwala na oddzielenie jednych faktur od drugich i „przypisanie" odpowiednich stawek odsetek za zwłokę. Wojewódzki Sąd

Administracyjny prawidłowo definiuje wynik jako skutek jakichś działań (tu: czynności sprawdzających organu) zgodnie z definicjami zawartymi w „*Słowniku języka polskiego PWN*" i „*Wielkim słowniku języka polskiego*" (s. 15 wyroku Sądu pierwszej instancji).

Słusznie WSA odnosi się do braku możliwości interpretacji spornego przepisu rozszerzająco. Artykuł 56a § 3 Ordynacji podatkowej wprowadza wyjątek od zasady stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę przy korekcie deklaracji. Zatem wykładnia przepisu w sposób jaki przedstawia DIAS jest nieprawidłowa.

Organ podatkowy twierdzi, że czynności sprawdzające spowodowały skorygowanie poszczególnych faktur przez stronę. Zdaniem NSA nawet jeśli zgodzić się z tym poglądem, jest to niewystarczające do wyłączenia zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę w części obejmującej korektę faktur samodzielnie zgłoszonych przez stronę.

Wprowadzając wcześniej regulację z art. 56 § 1a, a następnie art. 56a § 1 Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw,Dz.U. z 2015 r. poz. 1649), ustawodawca miał świadomość, iż obowiązujące dotychczas przepisy nie premiowały dostatecznie podatników, którzy gotowi byli zapłacić zaległość podatkową dobrowolnie – co wynika wprost z treści uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej. Odsetki w takiej samej wysokości płacili bowiem: podatnik, który zapłacił zaległość dobrowolnie i podatnik, któremu organ określił tę zaległość w decyzji, która to decyzja została wydanej na skutek nieprawidłowości ujawnionych podczas kontroli podatkowej (lub też jak w przedmiotowej sprawie czynności sprawdzających). W obu tych przypadkach aparat państwa był zaangażowany w różnym stopniu, a podatnicy traktowani byli tak samo. Brakowało preferencji dla podatnika, który wykazywał inicjatywę i w rezultacie mniej angażował państwo. Preferencja za dobrowolną wpłatę zaległości podatkowej powinna być na tyle atrakcyjna, aby stanowiła znaczącą motywację do szybkiego uregulowania należności podatkowych. Zatem celem omawianej regulacji miało być zmotywowanie podatników posiadających zaległości podatkowe do ich szybkiej spłaty przez wprowadzenie obniżonej stawki odsetek za zwłokę, mającej charakter „ulgi" za dobrowolną wpłatę zaległości podatkowej (por. wyrok NSA z 24 czerwca 2025 r., II FSK 276/25).

Sprzeczne z celem ustawodawcy (motywowanie podatników do aktywności, premiowanie aktywności, by nie angażować aparatu państwa) byłoby zatem przyjęcie, że z dobrodziejstwa obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie mogą skorzystać podatnicy, którzy w ramach pojedynczej korekty deklaracji VAT korygują w niej faktury zarówno wskazane przez organ w ramach czynności

sprawdzających, jak i dobrowolnie zgłoszone przez tego podatnika, w części dotyczącej samodzielnego rozliczenia z fiskusem.

Podsumowując art. 56a § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej należy interpretować w ten sposób, że korekta deklaracji złożona przez podatnika, która nie jest bezpośrednim efektem przeprowadzonych czynności sprawdzających, nie może być wyłączona od stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę.

Końcowo należy odnieść się do zarzutu naruszenia art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia organ podatkowy, na wniosek podatnika, wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. DIAS podnosi, że zaliczenie wpłaty następuje z mocy prawa i postanowienie wydane w tej sprawie jedynie stwierdza dokonane (*ex lege*) zaliczenie na poczet zaległości podatkowych. Postanowienie nie kreuje nowego stanu faktycznego/prawnego i z tego powodu nie jest możliwe wypełnienie zaleceń WSA dotyczących prawidłowego wyliczenia odsetek w oparciu o przedstawioną przez ten Sąd wykładnię rozpoznawanego problemu.

Postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości podatkowej jest aktem formalnym, nieprzesądzającym o istnieniu zaległości podatkowej, lecz informującym o sposobie zaliczenia dokonanej wpłaty. Nie ma znaczenia materialnego, gdyż zaliczenie następuje z mocy prawa. To na podstawie tych przepisów organ podatkowy wylicza kwotę odsetek od zaległości (por. wyrok NSA z 5 października 2017 r., I FSK 2290/17).

A zatem brak jest przeciwskazań do ponownego wyliczenia odsetek wynikłych ze zgłoszonych przez organ zdublowanych faktur jak i dobrowolnie przedstawionych faktur spółki. DIAS twierdzi, że nie występuje po jego stronie kompetencja do ustalenia wysokości ww. zaległości, natomiast tutejszy Sąd nie widzi przeszkód do takiego wyliczenia.

Należy zauważyć, że przepis powoływany w skardze kasacyjnej (art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej) odnosi się jedynie do wnioskowego trybu wydawania postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych. Celem wprowadzenia tej zmiany było, co wynika z uzasadnienia ustawy, ograniczenie kosztów związanych z doręczaniem wspomnianych postanowień, które w niewielkim tylko zakresie były kwestionowane przez podatników. (por. L. Etel, w: E. Bobrus-Nowińska, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2025, art. 62). Brak jest natomiast jakiegokolwiek odwołania do sposobu czy możliwości zarachowania wpłaty.

Mając powyższe na względzie, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. orzekł o oddaleniu skargi kasacyjnej.

66

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 18 listopada 2025 r.
(I FSK 1328/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Izabela Najda-Ossowska
Sędziowie NSA: Danuta Oleś (sprawozdawca), Bartosz Wojciechowski

Artykuł 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy pracownik podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) wystawił fałszywą fakturę wykazującą podatek VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, jak i wówczas, gdy fakturę taką wystawi osoba jakkolwiek niebędąca formalnie pracownikiem tego podatnika, to jednak dopuszczona przez niego do prowadzenia jego spraw, posiadając dostęp do urządzeń księgowych i stosownych pieczątek. Podatnika tego (pracodawcę) nie uznaje się za osobę wykazującą VAT w rozumieniu art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług tylko wtedy, gdy dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań tej osoby, obejmującej w szczególności stworzenie systemu (procedury) monitorowania czynności wystawiania faktur w jego imieniu.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie ze skargi P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 września 2021 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług oraz umorzenia postępowania w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania za I, II, III i IV kwartał 2018 r. i na podstawie art. 188 i art. 151 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 l i ł zaskarżony wyrok oraz o d d a l i ł skargę P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 września 2021 r., a także – zgodnie z art. 203 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 i art. 209 powyższej

ustawy – z a s ą d z i ł od P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w K. na Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu dwa tysiące dziewięćset złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 12 grudnia 2022 r., I SA/Po 986/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uchylił zaskarżoną przez P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w K. (dalej: spółka lub skarżąca) decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 20 września 2021 r. w przedmiocie kwoty do zapłaty podatku od towarów i usług oraz umorzenia postępowania w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania za I, II, III i IV kwartał 2018 r. wraz z poprzedzającą ją decyzją organu pierwszej instancji.

Naczelnik Drugiego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Kaliszu decyzją z 27 maja 2021 r. określił spółce P. kwotę podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) oraz umorzył postępowanie w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania za I, II, III i IV kwartał 2018 r.

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ podatkowy wyjaśnił, że na podstawie materiału z kontroli podatkowej ustalił, że spółka wprowadziła do obrotu „puste faktury", którym nie towarzyszyła dostawa towarów oraz wykonanie usług, wystawione na rzecz O. – D.D. Spółka P. nie uwzględniła tych faktur w ewidencji sprzedaży oraz w deklaracjach dla podatku od towarów i usług VAT-7K za poszczególne okresy rozliczeniowe 2018 r. Ponadto powyższe faktury nie zostały uwzględnione przez stronę w składanych plikach JPK_VAT. Z zeznań prokurenta spółki, wynika, że w 2018 r. nie dokonywano sprzedaży towarów i usług na rzecz w/w podmiotu i nie jest on znany prokurentowi. Spółka nie zatrudniała żadnego pracownika, a sprawy administracyjne i księgowe spoczywały na nim samym. Posiłkował się jedynie pomocą E.P., która nie była zatrudniona w spółce, była znajomą, nie otrzymywała za to wynagrodzenia. Organowi podatkowemu nie udało się jej przesłuchać, gdyż nie podejmowała kierowanej do niej korespondencji.

Organ podatkowy stwierdził, że faktury sprzedaży wystawione przez stronę na rzecz firm O. – D.D. są fakturami, którym nie towarzyszyła dostawa towarów oraz świadczenie usług, które zostały fizycznie wystawione przez E.P., bez wiedzy strony, tj. prokurenta spółki, który jako jedyna osoba był uprawniony do wystawiania faktur. Ustalono, że D.D. dokonała korekt deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7 za okres od stycznia do listopada 2018 r., ze względu na zaewidencjonowanie w nich faktur niedokumentujących

rzeczywistych zdarzeń gospodarczych od skarżącej oraz korekt złożonych plików JPK. E.P., nieformalnie była pracownikiem spółki, ponieważ miała pełny i swobodny dostęp do dokumentów i poufnych danych spółki oraz pieczątek służbowych. Ponadto zajmowała się sprawami administracyjnymi i księgowymi spółki, gdyż ze zgromadzonego materiału wynika, że miała pełną wiedzę o sprawach tej firmy. Wskazanie E.P. do reprezentowania spółki przed organami podatkowymi przez prokurenta świadczy o posiadaniu przez tę osobę wiedzy na temat działalności spółki oraz dostępu do jej dokumentów księgowych, tym samym obdarzeniu jej dużym zaufaniem przez prokurenta; prokurent powierzył prowadzenie spraw spółki E.P., z którą nie zawarł żadnej umowy prawnej, czym sam na siebie wziął odpowiedzialność za jej wykonywaną pracę; o powierzeniu obowiązków E.P. świadczą również podpisy na kartach prac serwisowych przy wysyłce plików JPK, E.P. została skazana prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego w K. z (...) grudnia 2020 r., (...).

Organ podatkowy podkreślił również, że to prokurent spółki, korzystając z usług E.P. stworzył jej warunki i możliwości do prowadzenia oszukańczego procederu wystawiania pustych faktur, które wprowadzała do obrotu prawnego, czerpiąc z tego korzyść finansową.

Po rozpatrzeniu odwołania spółki Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu decyzją z 20 września 2021 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji, podzielając ustalenia i ocenę tego organu.

W skardze do WSA w Poznaniu spółka zarzuciła naruszenie prawa procesowego, tj. art. 77, art. 80 i art. 107 § 3 k.p.a. oraz prawa materialnego tj. art. 108 ust. 1 ustawy o VAT i przyjęcie, że to spółka wystawiła fakturę.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uznał skargę za zasadną. Uzasadniając rozstrzygnięcie wskazał, że istota sporu koncentruje się wokół rozstrzygnięcia, czy organy prawidłowo procedowały w sprawie, w szczególności czy w sposób wyczerpujący zebrały i rozpatrzyły materiał dowodowy, a następnie dokonały jego prawidłowej oceny i poprawnie określiły skarżącej podatek do zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Zarówno na etapie odwołania, jak i skargi prokurent spółki podważał ustalenie faktyczne, a także kwestionował fakt wystawienia nierzetelnych faktur, podnosił kwestie bezprawnego posłużenia się przez inną osobę danymi podatnika, bez jego wiedzy i nie posiadając do tego żadnego upoważnienia. W ocenie prokurenta ustalenia poczynione w trakcie kontroli w żaden sposób nie pozwalają na przyjęcie, że ze strony spółki doszło do jakichkolwiek nadużyć czy nieprawidłowości.

Sąd pierwszej instancji uznał, że w rozpatrywanej sprawie organy podatkowe nie wykazały, że E.P. była osobą uprawnioną do reprezentacji spółki. Swoje ustalenia oparły wyłącznie na „Oświadczeniu kontrolowanego" z 4

marca 2019 r., w którym prokurent ustanowił E.P. pełnomocnikiem do reprezentowania go w trakcie kontroli w czasie jego nieobecności, upoważnieniu do posługiwania się pieczątką oraz prawomocnym wyroku karnym z (...) grudnia 2020 r. dotyczącym E.P.

W ocenie Sądu organy podatkowe błędnie przyjęły, że wskazanie E.P. do reprezentowania spółki przed organami podatkowymi przez prokurenta świadczy o jednoczesnym posiadaniu przez tę osobę wiedzy na temat działalności spółki oraz dostępu do jej dokumentów księgowych. Organy nie zbadały sprawy pod kątem bezprawnego posłużenia się przez inną osobę danymi podatnika, bez jego wiedzy i nie posiadając do tego upoważnienia.

Sąd uznał, że organy naruszyły art. 120, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa). Nie podjęły wszelkich czynności celem wyjaśnienia stanu faktycznego, prowadząc postępowanie dowodowe w wybiórczym zakresie.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. Wyrok zaskarżył w całości, zarzucając naruszenie:

1. art. 174 pkt 2 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.) tzn. na naruszeniu przepisów postępowania, wskazując, że uchybienia te miały istotny wpływ na wynik sprawy zarzucając zaskarżonemu orzeczeniu naruszenie:

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 141 § 4, art. 133 § 1, art. 135 oraz art. 151 p.p.s.a. przez uwzględnienie skargi, chociaż postępowanie przed organami nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez Sąd – co znalazło wyraz w wadliwym uzasadnieniu skarżonego wyroku i w efekcie w braku oddalenia skargi,

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art.141 § 4 oraz art. 133 § 1, art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej poprzez błędne uznanie, że organ naruszył wskazane przepisy postępowania i nieprawidłowo przeprowadził postępowanie podatkowe oraz w efekcie błędnie uznał, że w imieniu spółki E.P. wystawiała niezaewidencjonowane faktury VAT; podczas gdy organ prawidłowo przeprowadził postępowanie i właściwie ocenił przesłanki i dowody konieczne do przypisania spółce odpowiedzialności z tytułu wystawienia tych faktur VAT – wynikające z akt sprawy fakty (dowody) i okoliczności opisane w decyzji były wystarczające, aby taką odpowiedzialność przypisać spółce,

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art.141 § 4 oraz art. 133 § 1, art. 135 p.p.s.a. poprzez wadliwe uznanie przez Sąd naruszenia przez organy art. 120, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 108 ust. 1

ustawy o VAT, poprzez błędne wskazanie, że w związku z wadliwym procedowaniem oraz nieprawidłową oceną dowodów – nieprawidłowo zastosowano wobec skarżącej art. 108 ust. 1 ustawy VAT, podczas gdy Sąd pominął szereg okoliczności faktycznych występujących w sprawie (skupiając się na aspektach formalnych), a w sprawie organ wykazał, że spółkę i E.P. łączyły przede wszystkim związki o charakterze faktycznym związanym z dopuszczeniem do spraw spółki (w szerokim zakresie) przez osoby do tego uprawnione, poprzez powierzenie spraw spółki (np. sprawy księgowe oraz pełnomocnictwo do kontroli) w sytuacji, gdy to sama spółka (podmiot gospodarczy) nie zadbała o sformalizowanie stosunku podstawowego łączącego ją z E.P. – zatem organy prawidłowo wywiodły, że E.P. była osobą działającą za i w imieniu spółki,

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 141 § 4 oraz art. 133 § 1 p.p.s.a. poprzez błędne przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji stanu faktycznego sprawy, poprzez wskazanie, że E.P. nie była osobą uprawnioną do reprezentacji skarżącej i nie działała na rzecz spółki, podczas gdy z materiału dowodowego zebranego w sprawie ograny prawidłowo ustaliły i wywiodły tę okoliczność,

– art. 141 § 4 oraz art. 133 § 1 p.p.s.a. przez wydanie orzeczenia, które nie spełnia wymogów tych przepisów, gdyż uzasadnienie zawiera błędne wskazania Sądu pierwszej instancji co do dalszego sposobu prowadzenia sprawy, bowiem w sprawie wydano prawidłowe pod względem merytorycznym orzeczenie dotyczące odpowiedzialności spółki z tytułu wystawienia niezaewidencjonowanych faktur VAT w podatku VAT, a dalsze i uzupełniające procedowanie w sprawie jest zbędne,

2. art. 174 pkt 1 p.p.s.a. – tzn. na naruszeniu prawa materialnego, tj. art. 108 ust. 1 ustawy o VAT poprzez jego błędną wykładnię i w rezultacie odmowę jego zastosowania w ramach niniejszej sprawy w prawidłowo ustalonym przez organy podatkowe stanie faktycznym.

Wskazując na powyższe, wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Poznaniu, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i oddalenie skargi, a także zasądzenie od spółki na rzecz organu zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną spółka wniosła o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna wniesiona w imieniu organu podatkowego zasługuje na uwzględnienie, gdyż zaskarżony wyrok narusza prawo w stopniu uzasadniającym jego eliminację z obrotu prawnego.

Uzasadnione okazały się wszystkie zarzuty skargi kasacyjnej, w ramach których podważano stanowisko Sądu pierwszej instancji co do stwierdzenia, że organy podatkowe naruszyły przepisy związane z gromadzeniem materiału dowodowego i jego oceną (art. 120, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej), a w konsekwencji błędne uznanie przez Sąd, że wady prowadzonego postępowania podatkowego doprowadziły do przedwczesnego stwierdzenia przez organy podatkowe, że w stosunku do skarżącej spółki została spełniona hipoteza art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

W niniejszej sprawie bezsporna była okoliczność, że zakwestionowane przez organy podatkowe faktury VAT wystawione w kontrolowanych okresach rozliczeniowych 2018 r. nie dokumentują rzeczywistych transakcji gospodarczych. Z ustaleń organów podatkowych wynikało, że wystawcą „pustych faktur", na których widniały dane skarżącej spółki, była E.P., która zajmowała się sprawami tej spółki za przyzwoleniem jej prokurenta. Organ podatkowy nie zgodził się z twierdzeniem spółki, że do wyłudzenia podatku VAT doszło w wyniku działania podmiotu trzeciego, bez wiedzy i woli spółki, w związku z czym do spornych faktur VAT zastosował art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Skarżąca spółka kwestionowała wydane przez organ odwoławczy rozstrzygnięcie, a Sąd pierwszej instancji przyznał jej rację co do podnoszonych przez nią naruszeń przepisów prawa procesowego.

Rozstrzygając tak zarysowany spór, Naczelny Sąd Administracyjny miał na względzie tezy wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał) wydanego 30 stycznia 2024 r. w sprawie C-442/22, z którego wynika, że art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa VAT) należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego art. 203, chyba że podatnik ten nie dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika.

W wyroku tym Trybunał podniósł, że zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT każda osoba wykazująca VAT na fakturze jest zobowiązana do zapłaty podatku wykazanego na tej fakturze (pkt 22). Jeżeli chodzi, w pierwszej kolejności, o zakres stosowania wskazanego przepisu, Trybunał wyjaśnił, że wykazany na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywistej transakcji podlegającej opodatkowaniu [zob. podobnie wyroki: z 31 stycznia 2013 r., *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 38; z 8 grudnia 2022 r., *Finanzamt Österreich* (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych), C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 19] (pkt 23).

Artykuł 203 dyrektywy VAT ma na celu wyeliminowanie wszelkiego ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w dyrektywie VAT [wyroki: z 31 stycznia 2013 r., *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 32; z 8 grudnia 2022 r., *Finanzamt Österreich* (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych), C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 20]. Ma on zatem zastosowanie w sytuacji, gdy VAT został błędnie wykazany na fakturze i istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych z tego powodu, że adresat danej faktury może skorzystać z prawa do odliczenia tego VAT [zob. podobnie wyrok z 8 grudnia 2022 r., *Finanzamt Österreich* (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych), C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 21] (pkt 24).

Dalej TSUE stwierdził, że jeżeli chodzi o identyfikację adresata obowiązku ustanowionego w art. 203 dyrektywy VAT, użycie wyrażenia „każda osoba" wskazuje na to, że jego adresatem niekoniecznie jest podatnik w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT. Osoba fizyczna niebędąca podatnikiem może zatem co do zasady podlegać obowiązkowi przewidzianemu w art. 203 tej dyrektywy, jeżeli wykazuje VAT na fakturze (pkt 27).

Jednakże brzmienie owego art. 203 nie pozwala odpowiedzieć na pytanie, kto jest „osobą, która wykazuje VAT" w rozumieniu art. 203 dyrektywy, w sytuacji gdy przywłaszczono sobie dane identyfikacyjne do celów podatkowych widniejącego na fakturze wystawcy faktury będącego podatnikiem VAT, a faktura ta jest fałszywą fakturą wystawioną w celu dokonania oszustwa w zakresie VAT przez pracownika tego podatnika. Wyrażenie „każda osoba", ze względu na jego ogólny i niezróżnicowany charakter, może bowiem odnosić się zarówno do podatnika, jak i do pracownika (pkt 28).

Trybunał podkreślił, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwalczanie ewentualnych oszustw i nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT oraz że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii Europejskiej w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie [zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 76; a także z dnia 2 lipca 2020 r., *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 38] (pkt 29).

Sprzeczne z tym celem byłoby interpretowanie art. 203 dyrektywy VAT w ten sposób, że to widniejący na fakturze wystawca faktury wykazującej VAT w sposób stanowiący oszustwo, którego tożsamość jako podatnika VAT została przywłaszczona, jest „osobą, która wykazuje VAT" w rozumieniu owego art. 203, jeżeli wystawca ten działa w dobrej wierze, a organ podatkowy zna tożsamość osoby, która rzeczywiście wystawiła tę fałszywą fakturę. W takiej sytuacji to właśnie tę ostatnią osobę należy uznać za „osobę, która wykazuje VAT" w rozumieniu wspomnianego art. 203 (pkt 30).

Kierując się powyższymi tezami, NSA w wyroku z 3 września 2024 r., I FSK 1212/18 (dostępny w CBOSA) stwierdził, że art. 108 ust. 1 ustawy o VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracodawcę tego nie uznaje się za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego art. 108 ust. 1 ustawy o VAT tylko wtedy, gdy dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika, obejmującej w szczególności stworzenie systemu (procedury) monitorowania czynności wystawiania faktur przez pracowników.

Zdaniem NSA rozpoznającego niniejszą sprawę tezy płynące z powyższych orzeczeń znajdują zastosowanie także w sytuacji, gdy podatnik dopuszcza do prowadzenia swoich spraw osobę formalnie niebędącą jego pracownikiem. W sprawie nie jest kwestionowane, że E.P. była faktycznym wystawcą faktur VAT na rzecz O. – D.D., gdzie jako wystawca widnieje skarżąca spółka. Mimo braku formalnego statusu pracownika, powierzono jej prowadzenie spraw spółki, dano dostęp do urządzeń księgowych oraz stosownych pieczątek, a zatem organ podatkowy miał podstawy do uznania, że działała ona w imieniu podatnika.

W ocenie NSA w okolicznościach niniejszej sprawy warunki, w jakich spółka korzystała z pomocy E.P. – nie mogą być uznane za spełniające – zgodnie ze wskazaniami TSUE – warunek dochowania należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań tej osoby, obejmującej w szczególności stworzenie systemu (procedury) monitorowania czynności wystawiania faktur przez pracowników (osób współpracujących).

Oceny tej nie może zmienić argumentacja strony skarżącej, że E.P. nie była pracownikiem spółki, nie otrzymywała wynagrodzenia i faktury VAT wystawiała bez wiedzy i zgody spółki. Działający z należytą starannością podatnik, nie dopuszcza do prowadzenia swoich spraw – z dostępem do pieczątek i urządzeń księgowych – praktycznie obcej osoby (sam prokurent spółki zeznał „Znaliśmy się przez kogoś. Ktoś mi polecił") bez sprawowania formalnego (z tytułu zatrudnienia) czy rzeczywistego nadzoru nad tą osobą. Konsekwencje działania osoby obdarzonej niczym nieuzasadnionym zaufaniem ze strony podatnika, który jednocześnie nie stworzył należytych procedur umożliwiających kontrolę podejmowanych przez nią czynności, zawsze będą obciążać tego podatnika.

Jak bowiem stwierdził NSA w powołanym już wyroku z 3 września 2024 r., I FSK 1212/18, „Gdyby bowiem funkcjonował w skarżącej spółce system profesjonalnej kontroli komputerów osób upoważnionych do wystawiania faktur, niewątpliwie zapobiegłoby to wykorzystywaniu tych komputerów do nielegalnej działalności i jednocześnie wskazywałoby na należytą staranność pracodawcy w tym zakresie, a ewentualne wystawianie tych faktur (…) poza infrastrukturą pracodawcy, nie obciążałoby go zarzutem braku należytego nadzoru".

W tej sytuacji NSA uznał, że skarżąca spółka nie wykazała się należytą starannością wymaganą w celu kontrolowania działań osoby współpracującej, uchybiając ciążącemu na niej obowiązkowi nadzoru, co umożliwiło tej osobie wystawianie fikcyjnych faktur VAT i popełnienie oszustwa. Uprawnione zatem było zastosowanie przez organy podatkowe do spornych faktur VAT hipotezy art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Odmienna ocena przedstawiona w tym zakresie przez Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku była błędna i nie zasługiwała na akceptację.

Artykuł 108 ust. 1 ustawy o VAT należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy pracownik podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) wystawił fałszywą fakturę wykazującą podatek VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, jak i wówczas gdy fakturę taką wystawi osoba jakkolwiek nie będąca formalnie pracownikiem tego podatnika, to jednak dopuszczona przez niego do prowadzenia jego spraw, posiadając dostęp do urządzeń księgowych i stosownych pieczątek. Podatnika tego (pracodawcę) nie uznaje się za osobę wykazującą VAT w rozumieniu art. 108 ust. 1 ustawy o VAT tylko wtedy, gdy dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań tej osoby, obejmującej w szczególności stworzenie systemu (procedury) monitorowania czynności wystawiania faktur w jego imieniu.

Biorąc pod uwagę powyższą ocenę, NSA uznał zasadność złożonej przez organ podatkowy skargi kasacyjnej i kierując się dyspozycją art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok w całości i na podstawie art. 151 p.p.s.a. oddalił skargę spółki. Orzeczenie o kosztach postępowania kasacyjnego wydano na podstawie art. 203 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a.

67

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 26 listopada 2025 r.
(I FSK 1660/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Ryszard Pęk
Sędziowie NSA: Hieronim Sęk (sprawozdawca), Bartosz Wojciechowski

Przepisy o dowodach (rozdział 11 dział IV: art. 180 – art. 200d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) właściwe dla postępowania podatkowego

nie mają zastosowania w sprawie, której przedmiotem jest przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku VAT w drodze postanowienia wydanego na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.) w związku z art. 274b Ordynacji podatkowej i innymi przepisami regulującymi czynności sprawdzające (dział V Ordynacji podatkowej).

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 M.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 lipca 2022 r. w sprawie ze skargi M.K. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 8 lutego 2022 r. w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za wrzesień 2016 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 1, art. 205 § 2 w związku z art. 207 § 1 i art. 209 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od M.K. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi czterysta osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

1.1. M.K. (dalej: strona lub skarżący) wniósł skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 6 lipca 2022 r., I SA/Łd 258/22.

Wyrokiem tym Sąd pierwszej instancji, na podstawie art. 151 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.), oddalił skargę skarżącego na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (dalej: Dyrektor IAS) z s 8 lutego 2022 r. w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT) za wrzesień 2016 r.

1.2. W niniejszej sprawie zaskarżonym postanowieniem Dyrektor IAS utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ł. (dalej: Naczelnik US) z 14 maja 2021 r., którym termin zwrotu różnicy podatku VAT za podany okres rozliczeniowy został przedłużony do 26 lipca 2021 r.

Było to jedno z kilku kolejnych postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu, które zapadały po tym jak Dyrektor IAS wydał tzw. kasacyjną decyzję z 10 lutego 2021 r. w sprawie odmiennego od zadeklarowanego przez stronę rozliczenia podatku VAT za wrzesień 2016 r. (zob. pkt 1.3 niniejszego uzasadnienia). Wszystkie te postanowienia, po utrzymaniu w mocy przez organ drugiej instancji, tworzyły

grupę spraw sądowych wyznaczonych do rozpoznania na tym samym posiedzeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 26 listopada 2025 r.

Termin zwrotu różnicy podatku za wrzesień 2016 r. – po wspomnianej decyzji kasacyjnej – przedłużano więc stosownymi postanowieniami odpowiednio do dnia:

1) 26 lipca 2021 r. – postanowienie Naczelnika US z 14 maja 2021 r., utrzymane w mocy postanowieniem Dyrektora IAS z 8 lutego 2022 r. (sprawa ze skargi strony prowadzona pod sygn. akt I SA/Łd 258/22 i ze skargi kasacyjnej strony prowadzona pod sygn. akt I FSK 1660/22);

2) 27 września 2021 r. – postanowienie Naczelnika US z 16 lipca 2021 r., utrzymane w mocy postanowieniem Dyrektora IAS z 8 lutego 2022 r. (sprawa ze skargi strony prowadzona pod sygn. akt I SA/Łd 259/22 i ze skargi kasacyjnej strony prowadzona pod sygn. akt I FSK 1661/22);

3) 29 listopada 2021 r. – postanowienie Naczelnika US z 16 września 2021 r., utrzymane w mocy postanowieniem Dyrektora IAS z 9 lutego 2022 r. (sprawa ze skargi strony prowadzona pod sygn. akt I SA/Łd 269/22 i ze skargi kasacyjnej strony prowadzona pod sygn. akt I FSK 1772/22);

4) 31 stycznia 2022 r. – postanowienie Naczelnika US z 12 listopada 2021 r., utrzymane w mocy postanowieniem Dyrektora IAS z 10 lutego 2022 r. (sprawa ze skargi strony prowadzona pod sygn. akt I SA/Łd 273/22 i ze skargi kasacyjnej strony prowadzona pod sygn. akt I FSK 1662/22);

5) 31 marca 2022 r. – postanowienie Naczelnika US z 14 stycznia 2022 r., utrzymane w mocy postanowieniem Dyrektora IAS z 28 lutego 2022 r. (sprawa ze skargi strony prowadzona pod sygn. akt I SA/Łd 308/22 i ze skargi kasacyjnej strony prowadzona pod sygn. akt I FSK 1663/22).

[Wszystkie wymienione tu sprawy z pięciu skarg kasacyjnych strony zostały na rozprawie prowadzonej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w dniu 26 listopada 2025 r. połączone do łącznego rozpoznania, ale z zachowaniem odrębnego wyrokowania].

1.3. Jak już wzmiankowano wydawanie wymienionych wyżej postanowień przez Naczelnika US wiązało się i było konsekwencją decyzji Dyrektora IAS z 10 lutego 2021 r., którą uchylono decyzję Naczelnika US z 30 grudnia 2019 r. w sprawie określenia niższej wysokości kwoty różnicy podatku VAT za wrzesień 2016 r. do zwrotu na rachunek bankowy strony od tej wykazanej przez nią w deklaracji VAT-7 (107 246 zł zamiast 340 000 zł), a sprawę przekazano do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. Takie rozstrzygnięcie procesowe organu odwoławczego w sprawie tzw. wymiarowej motywowane było koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego w zakresie większym niż uzupełniający.

Przypomnieć też należało, do czego nawiązał Dyrektor IAS w uzasadnieniu kontrolowanego przez Sąd pierwszej instancji postanowienia z 8 lutego

2022 r., że wydanie przez Naczelnika US decyzji w sprawie wymiaru podatku VAT (uchylonej w postępowaniu odwoławczym) stanowiło następstwo ustaleń poczynionych:

1) najpierw w toku kontroli podatkowej prowadzonej wobec strony, wszczętej 21 listopada 2016 r. w celu sprawdzenia prawidłowości rozliczenia podatku VAT za wrzesień 2016 r. z wykazaną kwotą 340 000 zł do zwrotu na rachunek bankowy strony i zakończonej 10 czerwca 2019 r. (przy czym na ówczesnym etapie kontroli podatkowej termin zwrotu także był przedłużany stosownymi postanowieniami Naczelnika US – okoliczności te wynikały z treści postanowienia Dyrektora IAS zaskarżonego w niniejszej sprawie oraz z wyroku NSA z 21 października 2022 r., I FSK 1038/20, oddalającego skargę kasacyjną strony od wyroku Sądu pierwszej instancji z 12 lutego 2020 r., I SA/Łd 708/19, w sprawie kontroli legalności jednego z wcześniejszych przedłużeń terminu zwrotu mającego miejsce przed wydaniem decyzji wymiarowej);

2) następnie w postępowaniu podatkowym wszczętym przez Naczelnika US postanowieniem z 23 lipca 2019 r. i zakończonym wówczas decyzją wymiarową tego organu z 30 grudnia 2019 r.

W ramach wspomnianej kontroli podatkowej i postępowania podatkowego stwierdzono bowiem, że strona (jako tzw. broker), wykazując transakcje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (dalej: WDT) w postaci napojów (…) na rzecz D. s.r.o. z Czech i kremów (…) na rzecz A. s.r.o. ze Słowacji (jako tzw. buforów zagranicznych) oraz uprzednie nabycia tych towarów od S. w P. (jako tzw. bufora krajowego), uczestniczyła w zorganizowanym oszustwie o znamionach tzw. obrotu typu karuzelowego. Towar ujmowany w fakturach jako wywieziony w procedurze WDT do wspomnianych spółek w Czechach i Słowacji następnie był wykazywany jak powracający od tych spółek do szeregu nabywców w kraju, takich jak spółki z o.o.: R., M. i W., czy T. (czyli tzw. znikających podatników).

Natomiast w kasacyjnej decyzji z 10 lutego 2021 r. Dyrektor IAS, nie negując w sprawie podatkowej strony dotychczasowych ustaleń co do podejrzeń o wystąpieniu obrotu karuzelowego, nakazał Naczelnikowi US przeprowadzenie szeregu konkretnych czynności dowodowych, których w sprawie wymiarowej jego zdaniem zabrakło. Według oceny organu odwoławczego powinny one natomiast zostać zrealizowane dla uzyskania zupełności materiału dowodowego, niezbędnego do należytego ustalenia stanu faktycznego w obszarze kwestionowanych transakcji typu WDT i nabyć krajowych.

1.4. Po wydaniu przez Dyrektora IAS decyzji uchylającej Naczelnik US przyjął, że ze względu na obowiązek ponownego przeprowadzenia postępowania podatkowego dotyczącego prawidłowości rozliczenia przez stronę podatku VAT za wrzesień 2016 r., wystąpiła również uzależniona od biegu

i wyników postępowania podatkowego potrzeba ponownego przedłużania – drogą stosownych postanowień – terminu zwrotu różnicy w tym podatku, którą wykazała strona w deklaracji złożonej 14 października 2016 r.

Określony zatem w postanowieniu Naczelnika US kolejny termin zwrotu właściwy dla niniejszej sprawy sądowoadministarcyjnej, jak wynikało z jego uzasadnienia oraz z uzasadnienia postanowienia Dyrektora IAS utrzymującego je w mocy, motywowano z jednej strony uzależnieniem nowego terminu zwrotu od potrzeby pełnego wykonania zaleceń dowodowych nakreślonych decyzją kasacyjną w sprawie wymiarowej – wyliczając co konkretnie te wskazania obejmowały, z drugiej zaś stanem realizacji na danym etapie postępowania podatkowego poszczególnych dowodów objętych tymi zaleceniami oraz innych jeszcze dowodów względem nich następczych, niezbędnym czasem do przeprowadzenia i dokonania analizy tak pozyskanych dowodów i materiałów, jak również konfrontowaniem efektów cząstkowych oraz całościowych ustaleń czynionych w ramach tych wszystkich działań i powinności procesowych.

Według organów podatkowych obu instancji okoliczności te łącznie świadczyły zatem o tym, że zasadność zwrotu wymagała jeszcze dodatkowego zweryfikowania w ramach właśnie szeregu czynności podejmowanych w postępowaniu podatkowym. W konsekwencji usprawiedliwiało to wyznaczenie kolejnego, późniejszego terminu zwrotu różnicy podatku VAT wykazanej przez stronę za sporny okres rozliczeniowy, będącego czasowym odzwierciedleniem owych trwających jeszcze w postępowaniu podatkowym działań ze sfery dowodowo-analitycznej.

1.5. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w poddanej jego kontroli sprawie sądowoadministracyjnej w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku VAT do 26 lipca 2021 r. organ podatkowy prawidłowo przyjął, że wystąpiły okoliczności uzasadniające zastosowanie art. 87 ust. 2 zdanie drugie 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.). Według Sądu nie doszło przy tym do naruszenia przez organ podatkowy innych przepisów prawa materialnego lub przepisów postępowania objętych ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.).

Sąd w zaskarżonym wyroku podkreślił, że w analizowanym przez niego zakresie sprawy prowadzona w ramach postępowania podatkowego dodatkowa weryfikacja rozliczenia strony z perspektywy zasadności zwrotu różnicy podatku VAT za wrzesień 2016 r. polegała na realizacji szeregu konkretnych wytycznych zawartych w kasacyjnej decyzji Dyrektora IAS z 10 lutego 2021 r. Te wytyczne obejmowały zaś w szczególności: - pakiet czynności nakierowanych na przesłuchanie kilku wymienionych świadków i samej strony; – konieczność wyjaśnienia w obszarze kwestionowanych transakcji okoliczności dotyczących transportu

towarów, ewentualnie jego magazynowania czy szybkości obrotu tym towarem; – potrzebę zaktualizowania danych co do wyników postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych również przez inne organy względem szeregu wspomnianych wcześniej i innych jeszcze podmiotów krajowych związanych ze sobą w obszarze wykazywanych fakturami relacji gospodarczych; - wymóg ustalenia aktualnego stanu postępowania karnego prowadzonego względem niektórych uczestników obrotu karuzelowego zwłaszcza w zakresie obrotu napojami (…).

1.6. W skardze kasacyjnej od wydanego wyroku skarżący wniósł o uchylenie tego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania albo rozpoznanie skargi (w przypadku uznania, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona), a także o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych. Jednocześnie domagał się rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie.

1.7. Skarżący zarzucił Sądowi pierwszej instancji naruszenie:

1) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. przez oddalenie skargi w sytuacji, gdy wystąpiły przesłanki do uchylenia postanowienia Dyrektora IAS na skutek uchybienia przez ten organ przepisom postępowania w zakresie:

a) art. 120 o.p. wobec naruszenia zasady legalizmu, które przejawiało się oparciem tego postanowienia na swobodnych, nieudowodnionych przypuszczeniach powtarzających argumentację Naczelnika US zawartą w jego postanowieniu;

b) art. 121 § 1 w związku z art. 124 o.p. na skutek prowadzenia postępowania podatkowego w sposób, który nie budził zaufania podatnika do organów podatkowych oraz wydanie rozstrzygnięcia sprzecznego z zasadą przekonywania;

c) art. 122 w związku z art. 187 § 1 i art. 191 o.p. przez błędne ustalenie stanu faktycznego badanej sprawy oraz przekroczenie granic swobodnej oceny materiału dowodowego;

d) art. 127 o.p. przez naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, które przejawiało się:

– zastąpieniem Naczelnika US w zakresie wykazania zasadności przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku VAT i w konsekwencji zaaprobowaniem wadliwego postanowienia organu pierwszej instancji;

– brakiem uchylenia postanowienia Naczelnika US, podczas gdy zgromadzony materiał dowodowy nie pozwalał na uznanie, że organ ten na moment wydania postanowienia posiadał materiał dowodowy pozwalający na potwierdzenie istnienia wątpliwości wskazanych w tymże postanowieniu;

e) art. 217 § 2 o.p. przez sporządzenie wadliwego uzasadnienia postanowienia drugoinstancyjnego, uniemożliwiającego stronie prawidłowe zapoznanie się z motywami podjętego względem niej rozstrzygnięcia;

2) art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u. przez niewłaściwe zastosowanie ze względu na wadliwe uznanie, że w sprawie podatkowej zachodziły okoliczności uzasadniające przedłużenie terminu dokonania zwrotu różnicy podatku VAT, podczas gdy z materiału dowodowego wynikało, że okoliczności takich nie było, a wszelkie ewentualne nieprawidłowości dotyczące obrotu towarem zlokalizowane zostały na innym etapie, w którym strona nie brała udziału i o którym nie miała i w świetle okoliczności faktycznych sprawy nie mogła mieć wiedzy, co w efekcie doprowadziło do naruszenia art. 87 ust. 2 zdanie pierwsze u.p.t.u. ze względu na brak dokonania zwrotu różnicy podatku VAT w ustawowo przewidzianym terminie;

3) art. 167 i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa VAT) przez niewłaściwe niezastosowanie tych przepisów i naruszenie zasady neutralności VAT ze względu na bezpodstawne przerzucenie na Stronę jako podatnika ekonomicznego ciężaru podatku;

4) art. 141 § 4 w związku z art. 151 p.p.s.a. uniemożliwiające dokonanie prawidłowej kontroli zaskarżonego wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny jako sąd drugiej instancji, a to wobec:

a) powielenia argumentacji zawartej w wadliwych postanowieniach organów podatkowych obu instancji;

b) niewystarczającego wyjaśnienia z jakich powodów przywołane przez skarżącego w skardze argumenty nie zostały uwzględnione przy rozstrzyganiu przedmiotowej sprawy;

c) lakonicznego odniesienia się do podnoszonych przez skarżącego zarzutów skargi oraz formułowania twierdzeń w sposób ogólnikowy;

d) niedostrzeżenia, że wszelkie i ewentualne nieprawidłowości w zakresie obrotu towarem zlokalizowane zostały na późniejszym, nieznanym stronie etapie, zaś ocena prawidłowości jej rozliczeń podatkowych, a przez to zasadności przedłużenia terminu dokonania zwrotu różnicy podatku VAT, powinna odnosić się wyłącznie do współpracy Strony z jej bezpośrednimi kontrahentami;

5) art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 20 marca 1952 r. (dalej: Protokół nr 1) przez błędną wykładnię, a w konsekwencji nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności strony, polegające na niezwracaniu wykazanej w deklaracji VAT-7 kwoty do zwrotu na rachunek bankowy w ustawowym terminie z przyczyn od niej niezależnych, tj. związanych z ewentualnymi nieuczciwymi praktykami stosowanymi przez podmioty trzecie, o których istnieniu podatnik nie miał i nie mógł mieć w badanym okresie wiedzy, co stanowiło środek nieproporcjonalny do celu jakim jest ochrona Skarbu Państwa przed uszczupleniem państwowego budżetu.

1.8. W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor IAS wniósł o oddalenie tej skargi i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

2.1. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych), chyba że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego wymienione w § 2 tego artykułu. Przesłanek takich, na podstawie akt niniejszej sprawy, z urzędu nie odnotowano.

Podobnie w tym samym trybie nie ujawniono podstaw do odrzucenia skargi ani do umorzenia postępowania przed Sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (*vide* uchwała NSA z 8 grudnia 2009 r., II GPS 5/09, ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 40).

2.2. W myśl art. 193 zdanie drugie p.p.s.a. uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną zawiera ocenę zarzutów skargi kasacyjnej. Mając na uwadze tę szczególną regulację w stosunku do art. 141 § 4 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny, orzekając o oddaleniu skargi kasacyjnej, mógł zrezygnować z przedstawienia pełnej relacji co do przebiegu sprawy i sprowadzić swoją dalszą wypowiedź tylko do rozważań mających znaczenie dla oceny podstaw kasacyjnych.

2.3. Skarga kasacyjna zbadana według reguły związania zarzutami w niej zawartymi (art. 183 § 1 *ab initio p*.p.s.a.) okazała się niezasadna i dlatego podlegała oddaleniu.

2.4. W tej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny odnotował już (zob. pkt 1.3 w związku z pkt 1.2 tego uzasadnienia), że Naczelnik US przyjął, że w pierwszej połowie 2021 r. wystąpiła potrzeba ponownego rozpoczęcia wydawania postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku VAT za wrzesień 2016 r. Doszło bowiem wtedy do wydania przez Dyrektora IAS decyzji z 10 lutego 2021 r., którą uchylono wymiarową decyzję Naczelnika US z 30 grudnia 2019 r. określającą niższą kwotę różnicy podatku VAT do zwrotu za wspomniany okres rozliczeniowy niż ta zadeklarowana przez stronę (107 246 zł zamiast 340 000 zł) i przekazano sprawę wymiarową do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. Natomiast wcześniejsze postanowienia o przedłużeniu terminu tego zwrotu Naczelnik US wydawał w związku z weryfikacją rozliczenia prowadzoną w ramach kontroli podatkowej zapoczątkowanej w 2016 r., a następnie postępowania podatkowego aż do chwili, gdy załatwił on sprawę wymiaru podatku decyzją z dnia 30 grudnia 2019 r.

Na etapie postępowania kasacyjnego kwestia dopuszczalności, rozumiana jako konieczność i możliwość zarazem ponownego przystąpienia do wydawania

postanowień przedłużających termin zwrotu różnicy podatku VAT z uwagi na stan wywołany decyzją kasacyjną, ani tym bardziej kwestia zachowania ciągłości przedłużania terminu zwrotu owej różnicy w takiej sytuacji, nie były objęte zarzutami skargi kasacyjnej oraz jej motywami. Mając zatem taki stan na uwadze, należało stwierdzić, że problematyka z obu tych obszarów, jako niepodważana kasacyjnie, musiała pozostać poza przedmiotem dalej idącej wypowiedzi ocennej Naczelnego Sądu Administracyjnego. Nie podlegała więc merytorycznej kontroli tego Sądu.

2.5. Z kolei zważywszy na sposób zredagowania wniesionej skargi kasacyjnej przypomnieć należało, że zgodnie z art. 174 p.p.s.a. skargę taką można oprzeć na następujących podstawach: 1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie; 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Powołując zaś te podstawy, należy wskazać, który konkretnie przepis został zdaniem autora skargi kasacyjnej naruszony i w jaki sposób.

Stosownie przy tym do art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a. formułowane w skardze kasacyjnej zarzuty (podstawy kasacyjne) wymagają również adekwatnego do ich zakresu uzasadnienia. Jakiekolwiek uchybienia w tej mierze nie poddają się trybowi wezwania sądowego do ich usunięcia, co wynika z art. 177a p.p.s.a. Oznacza to, że uzasadnienie podstawy kasacyjnej jest jednym z elementów konstrukcyjnych skargi kasacyjnej. Przez uzasadnienie podstawy kasacyjnej należy rozumieć takie rozwinięcie zarzutów kasacyjnych, w którym strona precyzyjnie wyjaśni, na czym dane naruszenie polegało. Istotne jest, aby uzasadnienie konkretnej podstawy kasacyjnej bezpośrednio korespondowało z normatywnym wzorcem w niej przywołanym oraz wprost odnosiło się do ocen i towarzyszących im okoliczności faktycznych przyjętych za podstawę wyrokowania przez Sąd pierwszej instancji. Pomijanie tych ostatnich czyni skargę kasacyjną zazwyczaj nieskuteczną.

2.6. Przystępując do rozpoznania zarzutów naruszenia przepisów postępowania, wypadało podkreślić, że warunkiem ich zasadności jest także wykazanie we wniesionym środku zaskarżenia, że uchybienia te mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tzn. że gdyby do nich nie doszło, orzeczenie sądu obrałoby inny kierunek.

Autor skargi kasacyjnej nie wykazał jednak, aby tak rozumiany wpływ na wynik sprawy miał potwierdzenie w zarzuconych naruszeniach przepisów postępowania sądowego i tych przepisów postępowania, które były adresowane do organu podatkowego. Nie uczynił tego, mimo że w uzasadnieniu skargi kasacyjnej podkreślał, że uchybienia w tym właśnie zakresie doprowadzić miały do wadliwego wyrokowania – przez oddalenie skargi (na podstawie

art. 151 p.p.s.a.) zamiast wydania rozstrzygnięcia o uchyleniu zaskarżonego postanowienia Dyrektora IAS jako obarczonego licznymi wadami procesowymi (na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a.).

2.6.1. Z puli zarzutów kasacyjnych odnoszących się do przepisów postępowania na uwzględnienie nie zasługiwał najdalej idący i wymagający w związku z tym najwcześniejszego rozważenia zarzut dotyczący naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 141 § 4 (w związku z art. 151) p.p.s.a. (zob. pkt 1.7 ppkt 4 lit. a)-d) tego uzasadnienia).

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podano, że przepis ten naruszony został na skutek wybiórczej analizy, braku odniesienia się do twierdzeń (zarzutów i motywów) skarżącego ze skargi oraz braku dokonania właściwej oceny stanu faktycznego, w sytuacji, gdy organy podatkowe obu instancji dokonały subiektywnej i dowolnej oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. Wszystko to miało stać w rażącej sprzeczności z wymaganiami właściwymi dla uzasadnienia wyroku. Dalej wywodzono, że brak ustalenia prawidłowego stanu faktycznego, opieranie się na domniemaniach zamiast na przepisach prawa, a przez to zastosowanie błędnej kwalifikacji prawnej, powinno eliminować z obrotu prawnego rozstrzygnięcie (o oddaleniu skargi), które stanowiło wyraz aprobaty dla postanowienia organu drugiej instancji. Podkreślono, że dokładne ustalenie stanu faktycznego stanowi przesłankę prawidłowego zastosowania normy prawa materialnego, a bez pełnego i rzetelnego ustalenia zaistniałych w sprawie faktów nie było możliwe wydanie właściwego rozstrzygnięcia, co dotyczyło również postępowania w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu różnicy podatku VAT.

Mając na uwadze przedstawione wcześniej wymogi, jakim powinna czynić zadość skarga kasacyjna, należało stwierdzić, że formułując przytoczony zarzut, autor skargi kasacyjnej nie podał do jakich zarzutów skarżącego nie odniósł się w ogóle Sąd pierwszej instancji bądź odniósł się w sposób lakoniczny. W rezultacie na takim tylko spostrzeżeniu zakończyć trzeba było analizę tego aspektu zarzutu kasacyjnego.

Natomiast odnośnie do pozostałych hasłowych sugestii skarżącego mających świadczyć o naruszeniu przez Sąd pierwszej instancji art. 141 § 4 p.p.s.a. wyjaśnić wypadało, że przepis ten wymienia podstawowe elementy, które powinno zawierać prawidłowo sporządzone uzasadnienie wyroku sądu administracyjnego. Mianowicie na uzasadnienie takie składa się zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze i stanowisk pozostałych stron, a także podstawa prawna rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Zatem o naruszeniu prawa w tym obszarze możemy mówić wtedy, gdy uzasadnienie pozbawione jest któregoś z wymienionych wcześniej elementów składowych, w tym gdy nie zawiera stanowiska co do tego, jaki stan faktyczny

przyjęty został przez sąd do wyrokowania. Naruszenie tu omawiane musi być na tyle doniosłe, aby mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Dodatkowego podkreślenia wymagało natomiast to, że poprzez zarzut kasacyjny obejmujący art. 141 § 4 p.p.s.a. nie jest możliwe kwestionowanie prawidłowości stanowiska Sądu pierwszej instancji w zakresie przyjętego za podstawę orzekania stanu faktycznego ani stanowiska tego Sądu co do wykładni lub zastosowania prawa, w tym zwłaszcza materialnego. Czym innym jest bowiem brak wypowiedzi sądowej na określonych polach, który może stanowić o naruszeniu tego przepisu, a czym innym istnienie takich wypowiedzi, nawet jeśli są one obarczone daleko idącymi wadami merytorycznymi na tle kontrolowanej sprawy sądowoadministracyjnej. Te ostatnie, czyli mylne/nieprawidłowe *ad meritum* zapatrywania sądowe, same przez się nie mogą stanowić wyrazu naruszenia przepisu regulującego zupełnie inną materię.

W konsekwencji zarzutu skargi kasacyjnej w zakresie art. 141 § 4 p.p.s.a. zasadniczo (bo za wyjątkiem ewentualnego wystąpienia stanu wewnętrznej sprzeczności motywów wyrokowania, czego tu nie zgłaszano) nie można było połączyć z ocenami i stanowiskiem, jakie zaprezentował Sąd pierwszej instancji, uzasadniając swoje rozstrzygnięcie (sposób wyrokowania o oddaleniu skargi). Do tego zaś zmierzało uzasadnienie omawianego zarzutu kasacyjnego wyartykułowane przez skarżącego we wniesionym środku zaskarżenia. Podnoszono w nim bowiem głównie to, że organy podatkowe źle oceniły materiał dowodowy, zaś brak pełnego i rzetelnego/dokładnego ustalenia stanu faktycznego sprawy miał stać na przeszkodzie do prawidłowego zastosowania prawa materialnego oraz wydania właściwego rozstrzygnięcia podatkowego. Takie zaś wady, na skutek aprobaty Sądu dla zaskarżonego postanowienia Dyrektora IAS, miały [rzekomo] świadczyć o wadliwie sporządzonym uzasadnieniu wyroku. Tymczasem z przyczyn już wyjaśnionych wystąpienie tego rodzaju zależności prawnej było wykluczone. Aprobata Sądu dla ustaleń faktycznych i ocen prawnych organu, nawet gdyby były one nieprawidłowe, nie świadczy o uzasadnieniu wyroku z naruszeniem wspomnianego przepisu procedury sądowej.

2.6.2. Pozostała grupa zarzutów kasacyjnych o charakterze procesowym (zob. pkt 1.7 ppkt 1 lit. a)-e) niniejszego uzasadnienia) odnosiła się do niedostrzeżenia przez Sąd pierwszej instancji przy kontroli zaskarżonego postanowienia Dyrektora IAS naruszenia przez ten organ zasad ogólnych postępowania podatkowego (legalizmu – art. 120, zaufania – art. 121 § 1, prawdy obiektywnej – art. 122, przekonywania – art. 124 i dwuinstancyjności - art. 127 o.p.), reguł postępowania dowodowego (oficjalności – art. 187 § 1 i swobodnej oceny dowodów – art. 191 o.p.) oraz wymogów właściwych dla uzasadnienia postanowienia drugoinstancyjnego (w ujęciu faktycznym i prawnym – art. 217 § 2 o.p.).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wszystkie te zarzuty nie zasługiwały na uwzględnienie.

2.6.2.1. Formułując zastrzeżenia wobec prawidłowości wyrokowania Sądu na tle przeprowadzonej kontroli legalności postanowienia Dyrektora IAS w sprawie przedłużenia termin zwrotu różnicy podatku VAT do 26 lipca 2021 r. (utrzymującego w mocy postanowienie Naczelnika US, które zostało wydane w grupie postanowień zapadających w cyklu następującym po zwrocie sprawy wymiarowej do ponownego rozpatrzenia przez tenże organ jako organ pierwszej instancji), autor skargi kasacyjnej nie uwzględnił właściwie tego kontekstu procesowego.

Tymczasem organ podatkowy wskazał, że to wyłącznie ten stan proceduralny determinował potrzebę swoistego „wznowienia" (ponownego rozpoczęcia) i następnie kontynuowania procesu wydawania kolejnych postanowień o tego rodzaju przedłużeniu jako pochodnych i w pełni zależnych od biegu oraz stanu realizacji wymiarowego postępowania podatkowego.

Należało zatem przypomnieć raz jeszcze, że w schemacie i z perspektywy działania organu podatkowego w sprawie o przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku VAT za wrzesień 2016 r. kluczowe było wydanie kasacyjnej decyzji z 10 lutego 2021 r. w sprawie wymiarowej. Ta ostatnia, prowadzona w ramach postępowania podatkowego wszczętego po kontroli podatkowej, była - w przywołanej wyżej sekwencji czasowej i przy podejściu organu podatkowego – wyrazem nadal trwającej weryfikacji rozliczenia podatnika (strony) za wspomniany miesięczny okres rozliczeniowy. Nominalnie zatem – zależnie od wyników ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych poczynionych w tym wymiarowym postępowaniu podatkowym – czynności weryfikacyjne tak prowadzone mogą zakończyć się odmiennym od zadeklarowanego przez skarżącego określeniem podatku VAT za wrzesień 2016 r., w tym inną wysokością kwoty różnicy podatku do zwrotu na rachunek bankowy podatnika niż zadeklarowana przez niego w złożonym rozliczeniu.

Innymi słowy według organu podatkowego – co zaaprobował Sąd pierwszej instancji – wystąpił stan w którym zasadność zwrotu różnicy podatku wykazanej przez stronę w złożonym rozliczeniu (deklaracji) wymagała dodatkowego zweryfikowania, o czym świadczyła właśnie niezakończona jeszcze weryfikacja rozliczenia podatnika realizowana na tym etapie w ramach wspomnianego już wymiarowego postępowania podatkowego.

Organy podatkowe obu instancji w postanowieniach dotyczących spornego w sprawie sądowoadministracyjnej przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku VAT za wrzesień 2016 r. w szczególności przywołały, z jakich powodów/przyczyn i co w rzeczonym postępowaniu podatkowym było realizowane zwłaszcza w aspekcie dowodowym, jaki był stan tej realizacji i dlaczego taki,

a nie inny, oraz jakie aspekty wymagały jeszcze dodatkowych czynności. Te łącznie odnotowane elementy, do których nawiązał Sąd pierwszej instancji przy wyrokowaniu, były punktem odniesienia do wyznaczenia nowego przedłużonego terminu zwrotu różnicy podatku VAT na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u.

Skarżący w skardze kasacyjnej nie wykazał skutecznie ani tego, aby w kontrolowanej sprawie zabrakło przywołania przez Dyrektora IAS oraz Naczelnika US przyczyn weryfikacji zasadności zwrotu, ani tym bardziej wskazania przez organ konkretnych czynności składających się w danym czasie na trwającą/niezakończoną weryfikację tego obszaru rozliczenia podatkowego strony. W szczególności autor skargi kasacyjnej argumentacyjnie nie dowiódł, aby przy przedłużeniu terminu zwrotu organ podatkowy kierował się innymi okolicznościami niż te wynikające z biegu i aktualnego wówczas stanu wymiarowego postępowania podatkowego. Nie przedstawił także jakichkolwiek motywów, które mogłyby świadczyć o tym, że przedłużony zaskarżonym postanowieniem do konkretnej podanej w nim daty termin zwrotu był nieadekwatny względem stanu i stopnia zaawansowania realizacji niezakończonej w owym czasie weryfikacji rozliczenia złożonego przez podatnika.

W analizowanym przypadku, jego specyficznego kontekstu procesowego, wnoszący skargę kasacyjną w gruncie rzeczy dążył w jej motywach do nieuprawnionego - zważywszy na granice kontrolowanej sprawy – podważenia zasadności, celowości oraz trafności działań i ustaleń *stricte* dowodowych czynionych w postępowaniu podatkowym na użytek dokonania oceny co do zasadności zwrotu wykazanej przez stronę w deklaracji różnicy podatku, jak również do wykazania, że zwrot jest jemu należny w świetle prawa materialnego (zaś jego wstrzymywanie następczo godzi w prawo własności). Tymczasem cała ta materia mieściła się nie w ramach kontrolowanej sądownie sprawy, której przedmiotem było samo rozstrzygnięcie o przedłużeniu terminu zwrotu owej różnicy w reżimie właściwym dla czynności sprawdzających (co zostanie wyjaśnione w kolejnym punkcie), lecz w ramach sprawy wymiarowej objętej prowadzonym postępowaniem podatkowym, która nie mogła być przedmiotem kontroli Sądu pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku.

Na tle przepisu art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u. („Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin [tj. termin zwrotu różnicy podatku] do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego") Sąd trafnie więc wskazał, że nie jest to przepis, na podstawie którego rozstrzyga się o zasadności zwrotu różnicy podatku wykazanej w złożonym rozliczeniu przez podatnika. Przepis ten służy bowiem

jedynie możliwości przedłużania terminu takiego zwrotu, z uwagi na podejmowanie działań zmierzających do zweryfikowania jego zasadności w ramach wymienionych w tym przepisie procedur weryfikacyjnych.

Ponadto na tym tle Sąd pierwszej instancji słusznie odnotował również, że sądowej kontroli w zawisłej sprawie nie była poddawana sprawność i szybkość wymiarowego postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie określenia podatku VAT za wrzesień 2016 r., tylko to, czy istniały podstawy do przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku za ów okres rozliczeniowy.

2.6.2.2. Jak już wzmiankowano, w kontrolowanej przez Sąd sprawie dotyczącej przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku wykazanej przez stronę w złożonym rozliczeniu za wrzesień 2016 r., przedłużenie to wiązało się z weryfikacją zasadności zwrotu dokonywaną w ramach postępowania podatkowego o charakterze wymiarowym. W czasie gdy jeszcze trwała taka weryfikacja w trybie postępowania podatkowego (nie była ona zakończona), Naczelnik US wydał postanowienie przedłużające termin zwrotu. Jako podstawę prawną postanowienia organ ten powołał [prawidłowo] przepisy art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u. oraz art. 274b w związku z art. 277 i art. 216 o.p.

Sąd pierwszej instancji w tym zakresie stwierdził (oceniając przy tym, że nie miało to jednak wpływu na wynik sprawy), że przepis art. 274b § 1 o.p. został błędnie przywołany przez Naczelnika US jako podstawa prawna rozstrzygnięcia, a to z uwagi na prowadzenie (i trwanie) dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu nie w toku czynności sprawdzających, których dotyczy ten przepis, lecz w postępowaniu podatkowym.

Naczelny Sąd Administracyjny – mając na uwadze konieczność dokonania oceny zarzutów kasacyjnych w obszarze przepisów postępowania odnoszących się do Ordynacji podatkowej – z takim motywem wyrokowania nie mógł się zgodzić. Uznał więc w tej części uzasadnienie zaskarżonego wyroku za błędne, aczkolwiek nie rzutujące na prawidłowość wyrokowania o oddaleniu skargi strony.

W kontekście tej problematyki należało mieć na uwadze, że w sentencji uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 października 2016 r., I FPS 2/16, w sposób prawnie wiążący przesądzono, że „przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u. w przypadku, gdy weryfikacja rozliczenia podatnika dokonywana jest w ramach kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego [to ostanie prowadziły zniesione już organy kontroli skarbowej, co spowodowało zmianę legislacyjną przez usunięcie tego sposobu weryfikacji rozliczenia i wprowadzenie innego w postaci „kontroli celno-skarbowej" – dop. własny NSA], następuje w formie zaskarżalnego zażaleniem postanowienia naczelnika urzędu skarbowego, przewidzianego w art. 274b w związku z art. 277 o.p.".

W motywach uchwałodawczych wyjaśniono również, że dla stosowania art. 274b o.p. bez znaczenia pozostaje tryb prowadzonej weryfikacji rozliczenia podatnika z punktu widzenia zasadności zwrotu. Przedłużenie na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u. terminu zwrotu wykazanej w deklaracji różnicy podatku VAT w ujęciu procesowym następuje zawsze w ramach czynności sprawdzających i przepisów proceduralnych im właściwych, niezależnie od tego w ramach jakiej procedury jest prowadzona weryfikacja zasadności zwrotu. Nie zachodzi zatem tożsamość trybu weryfikacji z trybem przedłużenia terminu zwrotu (taka zgodność pojawia się tylko wtedy, gdy sama weryfikacja zasadności zwrotu odbywa się w ramach czynności sprawdzających).

2.6.2.3. Uzasadnienie skargi kasacyjnej, biorąc pod uwagę omówione w poprzednich punktach uwarunkowania faktyczne i prawne kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji sprawy w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu, nie dostarczyło więc argumentacji adekwatnej do wzruszenia prawidłowości wyniku owej kontroli pod względem proceduralnym.

Wymienione w zarzutach kasacyjnych przepisy odnoszące się do zasad ogólnych postępowania podatkowego z art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 124 i art. 127 o.p. – jako zawarte w rozdziale 1 działu IV Ordynacji podatkowej oraz do wymogu uzasadnienia postanowienia z art. 217 § 2 o.p. – jako zawartego w rozdziale 14 tego działu, miały w myśl art. 280 o.p. odpowiednie zastosowanie w sprawie przedłużenia terminu zwrotu w reżimie czynności sprawdzających. W takim ujęciu za ich naruszeniem nie mogły jednak przemawiać motywy skarżącego, które odnosiły się do *meritum* sprawy wymiarowej. Bez znaczenia pozostawała zatem argumentacja budowana na twierdzeniach o: posiadaniu prawa do odliczenia na gruncie podatku VAT, zachowaniu należytej staranności, braku świadomości co do zaistnienia oszustwa podatkowego lub nieprawidłowościach leżących na dalszym etapie obrotu, braku dostatecznego materiału dowodowego podważającego wykazane przez stronę rozliczenie, czy wadliwym sposobie gromadzenia materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym.

Z kolei reguły właściwe dla postępowania dowodowego, w tym objęte przepisami art. 187 § 1 i art. 191 o.p., zawarte w rozdziale 11 działu IV Ordynacji podatkowej, do przepisów którego to rozdziału jako odpowiednio stosowanych w ramach czynności sprawdzających art. 280 o.p. w ogóle nie odsyła, nie mogły zostać naruszone przy wydawaniu rozstrzygnięcia o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku VAT. W kontekście tych reguł jako nieskuteczne prawnie potraktować więc należało rozważania, które zmierzały poprzez sferę dowodową sprawy wymiarowej do próby wykazania naruszenia wcześniej wymienionych zasad ogólnych i prawidłowości uzasadnienia drugoinstancyjnego postanowienia w sprawie o przedłużenie terminu zwrotu.

Należało zatem stwierdzić, że przepisy o dowodach (rozdział 11 dział IV: art. 180 - art. 200d o.p.) właściwe dla postępowania podatkowego nie mają zastosowania w sprawie, której przedmiotem jest przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku VAT w drodze postanowienia wydanego na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u. w związku z art. 274b o.p. i innymi przepisami regulującymi czynności sprawdzające (dział V Ordynacji podatkowej).

Natomiast na płaszczyźnie pozostałych przepisów regulujących sposób prowadzenia czynności sprawdzających (z działu V, art. 272-280 o.p.), które mogłyby być adekwatne w zakresie właściwym dla materii przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku VAT i wydania rozstrzygnięcia mającego postać postanowienia w tym przedmiocie, skarżący zarzutów kasacyjnych nie formułował.

W konkluzji rozważań prowadzonych od punktu 2.6.2 tego uzasadnienia należało przyjąć też, że w ramach sądowej kontroli postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku VAT na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u., jako każdorazowo wydawanego w trybie czynności sprawdzających, w którym to trybie nie znajdują zastosowania przepisy o dowodach (art. 180 - art. 200d o.p.), niedopuszczalne jest kwestionowanie *ad meritum* poszczególnych czynności dowodowych (i związanych z tym ocen) postępowania podatkowego prowadzonego w celu zweryfikowania zasadności zwrotu, a przywoływanych jako tło faktyczne postanowienia w sprawie przedłużenia terminu zwrotu.

2.7. Zważywszy na zaprezentowaną w skardze kasacyjnej metodologię formułowania jej zarzutów, zrekapitulować już tylko wypadało, że Sąd pierwszej instancji w granicach kontrolowanej sprawy, czyli w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku VAT za wrzesień 2016 r. (a nie będącej w toku sprawy wymiarowej dotyczącej rozliczenia podatku VAT, w tym kwestii zasadności tego zwrotu) nie dopuścił się naruszenia art. 87 ust. 2 zdanie pierwsze i drugie u.p.t.u., art. 167 i art. 168 dyrektywy VAT oraz art. 1 Protokołu nr 1 (pkt 1.7 ppkt 2, ppkt 3 i ppkt 5 niniejszego uzasadnienia).

Zarzuty kasacyjne ze sfery prawa materialnego były w gruncie rzeczy pochodną wcześniej już omówionych zarzutów naruszenia przepisów postępowania.

Według bowiem skarżącego to wady proceduralne w efekcie prowadziły do (wymagającego uwzględnienia na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a.) naruszenia prawa materialnego przez nierespektowanie zasady neutralności podatku VAT i prawa do odliczenia podatku naliczonego, brak terminowego zwrotu różnicy podatku i nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności (art. 167 i art. 168 dyrektywy VAT, art. 87 ust. 1 i ust. 2 zdanie pierwsze u.p.t.u. oraz art. 1 Protokołu nr 1), a także przez bezpodstawne przedłużenie (kolejnego) terminu zwrotu różnicy podatku VAT za sporny okres rozliczeniowy (z powołaniem się na art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u.).

Wszystkie one zasadzały się na tezach budowanych przy założeniu, że w świetle postawionych kasacyjnie zarzutów procesowych nie istniały uzasadnione podstawy do przedłużenia terminu wykazanej do zwrotu kwoty różnicy podatku VAT. Tymczasem zarzuty w materii przepisów postępowania okazały się nieusprawiedliwione, co niweczyło zasadność zarzutów wobec nich następczych, czyli objętych prawem materialnym.

2.8. Naczelny Sąd Administracyjny oddala skargę kasacyjną, jeżeli nie ma ona usprawiedliwionych podstaw albo jeżeli zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu, o czym stanowi art. 184 p.p.s.a. W myśl tego przepisu orzeczono zatem jak w punkcie pierwszym sentencji wyroku.

2.9. W zakresie rozstrzygnięcia w przedmiocie kosztów postępowania kasacyjnego (punkt drugi sentencji), Naczelny Sąd Administracyjny wziął pod uwagę, że: – zaskarżony wyrok oddalał skargę skarżącego przy braku wartości przedmiotu zaskarżenia (skarg objęta wpisem stałym); – skargę kasacyjną wniósł skarżący; - Dyrektor IAS złożył odpowiedź na skargę kasacyjną sporządzoną przez radcę prawnego, który nie prowadził sprawy w pierwszej instancji, a na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym stawił się za organ inny radca prawny, przy czym skarga kasacyjna została oddalona.

Wobec takiego stanu faktycznego należało wyjaśnić, że zgodnie z art. 204 pkt 1, art. 205 § 2 w związku z art. 207 § 1 i art. 209 p.p.s.a. w razie oddalenia skargi kasacyjnej strona, która ją wniosła, obowiązana jest zwrócić niezbędne koszty postępowania kasacyjnego poniesione przez organ – jeżeli zaskarżono skargą kasacyjną wyrok sądu pierwszej instancji oddalający skargę; do niezbędnych kosztów postępowania strony reprezentowanej przez radcę prawnego zalicza się jego wynagrodzenie, jednak nie wyższe niż stawki opłat określone w odrębnych przepisach oraz poniesione wydatki; wniosek strony o zwrot kosztów sąd rozstrzyga w orzeczeniu oddalającym skargę kasacyjną.

Natomiast według § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935 ze zm.) stawki minimalne wynoszą w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w drugiej instancji za sporządzenie i wniesienie skargi kasacyjnej oraz udział w rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym – 75% stawki minimalnej określonej w pkt 1, a jeżeli w drugiej instancji nie prowadził sprawy ten sam radca prawny – 100% tej stawki, w obu przypadkach nie mniej niż 240 zł. Stawka minimalna, w myśl § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ tego rozporządzenia, w takiej sprawie jak niniejsza wynosi 480 zł.

Na podstawie wykładni systemowej § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/-c/ przywołanego rozporządzenia przyjęto, że za odpowiedź na skargę kasacyjną i udział

w rozprawie przysługuje wynagrodzenie określone na zasadach wynikających z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ tego aktu prawnego (analogicznie jak przyjmowano to na gruncie poprzedniego stanu prawnego w ramach uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2012 r., II FPS 4/12).

O wysokości kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono zatem na podstawie wymienionych w tym punkcie przepisów, zasądzając od skarżącego na rzecz Dyrektora IAS kwotę 480 zł.

68

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 27 listopada 2025 r.
(I FSK 535/20)

Przewodniczący: sędzia NSA Roman Wiatrowski (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Dominik Mączyński, NSA Danuta Oleś

Zryczałtowana rekompensata wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego przedsiębiorstwu świadczącemu usługi publicznego transportu zbiorowego i mająca na celu pokrycie strat poniesionych w ramach świadczenia tych usług nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania normowanej przez art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 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 Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 listopada 2019 r. w sprawie ze skargi P. Spółka Akcyjna z siedzibą w G. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 maja 2019 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (dalej: Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 26 listopada 2019 r., I SA/Gd 1392/19, uchylił zaskarżoną

przez P. Spółka Akcyjna z siedzibą w G. (dalej: wnioskodawca, spółka lub skarżąca) interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku od towarów i usług (wyrok ten oraz inne orzeczenia sądów administracyjnych przywołane w niniejszym uzasadnieniu opublikowane zostały w bazie CBOSA).

Wyrok ten wydano w następujących okolicznościach.

W złożonym 24 kwietnia 2019 r. wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego spółka przedstawiła następujące stanowisko w sprawie.

Wskazała, że jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w formie spółki kapitałowej. Nie jest podmiotem powiązanym kapitałowo lub osobowo z jednostkami samorządu terytorialnego, tzn. nie jest podmiotem wewnętrznym w rozumieniu rozporządzenia (WE) nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. dotyczącego usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70 (Dz. Urz. UE L 2007.315.1; dalej: rozporządzenie 1370/2007). Spółka prowadzi pełną księgowość, opodatkowana jest podatkiem od osób prawnych, jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Prowadzi głównie działalność polegającą na przewozie osób.

W związku z wejściem w życie rozporządzenia 1370/2007 oraz ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 2016 ze zm.; dalej: u.p.t.z.) wnioskodawca rozważa możliwość zawierania umów o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego, przewidujących przekazywanie wnioskodawcy rekompensaty, o której mowa w art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c/ u.p.t.z. W rozumieniu przepisów tej ustawy oraz rozporządzenia 1370/2007 wnioskodawca występowałby wówczas w charakterze operatora, zaś drugą stroną umowy byłby organizator (organizator publicznego transportu zbiorowego), tj. jednostka samorządu terytorialnego.

W ramach działalności z zakresu zbiorowego transportu publicznego, wnioskodawca uzyskiwałby przychody ze sprzedaży biletów, z których pokrywane byłyby koszty działalności przewozowej. Ceny biletów (obowiązujące taryfy w wykonywanych przewozach pasażerskich: międzywojewódzkich, wojewódzkich, powiatowych, powiatowo-gminnych, gminnych innych niż komunikacja miejska lub gminnych – komunikacji miejskiej) ustalałby alternatywnie organizator publicznego transportu zbiorowego poprzez ustalenie cen uchwałami właściwych organów (rad gmin, powiatów, sejmików wojewódzkich) albo organizator w formie wzoru umowy o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego.

Wnioskodawca uzyskiwałby przychody z następujących źródeł:

1. przychody ze sprzedaży biletów oraz inne opłaty taryfowe podlegające opodatkowaniu VAT (co do zasady z zastosowaniem stawki 8%);

2. rekompensaty z tytułu utraconych przychodów z tytułu stosowania ustawowych uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym, zgodnie z ustawą z dnia 20 czerwca 1992 r. o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz.U. z 2012 r. poz. 1138 ze zm.; dalej: ustawa z 20 czerwca 1992 r.), otrzymywane od właściwego marszałka województwa, które mają charakter przedmiotowy i podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (8%);

3. rekompensaty z tytułu utraconych przychodów z tytułu stosowania uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym ustanowionych na obszarze właściwości organizatora;

4. inne przychody (np. udostępnianie powierzchni reklamowej), przy czym źródła przychodów z pkt 2-4 mogą występować jednocześnie, w części lub nie występować stosowanie do treści danej umowy zawartej z organizatorem i/lub przepisów ustawowych.

Finansowanie wykonywanych usług transportu publicznego ww. przychodami nie pokrywałoby kosztów prowadzonej działalności przewozowej, wobec czego wnioskodawca otrzymywałby od organizatora rekompensatę na pokrycie strat z tytułu świadczenia usług transportu publicznego. Wysokość tej rekompensaty nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej wynikowi finansowemu netto świadczenia usług komunikacji miejskiej obliczonemu zgodnie z rozporządzeniem 1370/2007.

Umowa z organizatorem określałaby szczegółowe zasady obliczania wysokości wyniku finansowego netto świadczenia usług i sposób wypłaty rekompensaty. Ujemny wynik finansowy stanowi podstawę rekompensaty. Rekompensata, którą otrzymywałby wnioskodawca, nie wpływałaby na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi. Ma ona charakter ogólny, jest dofinansowaniem ogólnych kosztów działalności przewozowej świadczonej zgodnie z umową.

Umowa zawarta z organizatorem określałaby maksymalną kwotę rekompensaty na dany okres. Rekompensata nie wpływałaby na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi, z uwagi na ustalanie cen biletów przez organizatora. Ma ona charakter ogólny, jest dofinansowaniem kosztów działalności, która nie byłaby podjęta, gdyby operator miał realizować usługi bez dofinansowania.

Rekompensata określona na podstawie art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c/ u.p.t.z. nie zawsze pokrywałaby poziom strat na realizowanej komunikacji. Wysokość rekompensaty strat z tytułu usług nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej

wynikowi finansowemu netto świadczenia usług komunikacji obliczonemu zgodnie z ustaleniami stron. Szczegółowy sposób obliczania rekompensaty regulowałaby umowa miedzy organizatorem a operatorem.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym wnioskodawca sformułował następujące pytania:

1. Czy rekompensata strat wynikających ze świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego, którą otrzymywałby wnioskodawca od organizatora zgodnie z art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c/ u.p.t.z., stanowi obrót podlegający opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT?

2. Czy należna wnioskodawcy rekompensata z ww. tytułu powinna zostać udokumentowana fakturą VAT, czy też innym dokumentem zewnętrznym?

Jednocześnie we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie, zgodnie z którym rekompensata nie zwiększałaby podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, z uwagi na fakt, że nie ma ona bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług zbiorowego transportu publicznego.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ) interpretacją indywidualną z 14 maja 2019 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy w zakresie braku uznania otrzymanej rekompensaty za obrót w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT i sposobu dokumentowania.

Stwierdził mianowicie, że wnioskodawca, wykonując opisane we wniosku czynności spełniające definicję działalności gospodarczej, działa w charakterze podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Organ stwierdził, że otrzymywana przez wnioskodawcę rekompensata z tytułu świadczenia usług w zakresie publicznego transportu będzie stanowić dopłatę w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, mającą bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez wnioskodawcę.

Uchylając zaskarżoną interpretację indywidualną, Sąd pierwszej instancji, powołał się za organem na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyroki: z 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 *Office des produits wallons*; z 13 czerwca 2002 r. w sprawie C-353/00 *Keeping Newcastle Warm*) i podniósł, że z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego nie wynika, aby związek pomiędzy rekompensatą a ceną był jednoznacznie widoczny. Nie wynika też, by rekompensata stanowiła element ustalenia ceny. Zdaniem Sądu pierwszej instancji z treści wniosku wynika, że rekompensata nie wpływałaby na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi, z uwagi na ustalenie cen biletów przez organizatora. Za nieprawidłowe Sąd pierwszej instancji uznał stanowisko organu, zgodnie z którym z ekonomicznego punktu widzenia spółka nie mogłaby świadczyć usług transportu zbiorowego

w narzuconych jej cenach, gdyby nie otrzymywana rekompensata, jako że rekompensata ta ma rzekomo wpływ na cenę. Taka argumentacja nie może być uznana za trafną w świetle koniecznych do spełnienia wymogów, na które zwraca się uwagę w orzecznictwie TSUE, w szczególności zaś na to, że zależność pomiędzy ceną świadczonych usług przewozowych (ceną biletów) a rekompensatą musi być jednoznaczna i wyraźnie dostrzegalna.

Od powyższego wyroku organ wywiódł skargę kasacyjną. Wyrok ten zaskarżył w całości, wnosząc o jego uchylenie w całości i rozpoznanie skargi, względnie o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji. Wniósł także o rozpoznanie sprawy na rozprawie oraz zasądzenie od strony skarżącej na rzecz organu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

Na podstawie art. 174 pkt 1 (omyłkowo wskazanego w *petitum* skargi kasacyjnej jako pkt 2) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.) zaskarżonemu wyrokowi organ zarzucił naruszenie następującego przepisu prawa materialnego, a mianowicie art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) poprzez jego błędną wykładnię polegającą na błędnym uznaniu, że otrzymana przez spółkę rekompensata nie ma bezpośredniego wpływu na cenę usługi świadczonej przez skarżącą i w związku z tym nie powinna wejść do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podczas gdy otrzymana kwota rekompensaty ma bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez skarżącą i stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy o VAT stanowi podstawę opodatkowania podatkiem VAT, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia skarżąca nie byłaby w stanie świadczyć usług transportu publicznego w narzuconych jej cenach, gdyby nie otrzymywana rekompensata.

Mimo skutecznego doręczenia pełnomocnikowi wnioskodawcy skargi kasacyjnej organu, odpowiedź na skargę kasacyjną nie została wniesiona.

Pismem z 26 listopada 2020 r. organ uzupełnił uzasadnienie zarzutu wywiedzionej skargi kasacyjnej. Pismo to zostało doręczone pełnomocnikowi wnioskodawcy.

Pismem z 3 marca 2023 r. organ wniósł o skierowanie w sprawie pytania prejudycjalnego, informując o przekazaniu odpisu pisma pełnomocnikowi spółki.

Postanowieniem wydanym na rozprawie w dniu 16 czerwca 2023 r. Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. – Dz. Urz. UE C 2012.326.1 i nast.) skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące

pytanie prejudycjalne: „Czy art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że rekompensata, taka jak opisana we wniosku o wydanie interpretacji, wypłacana odrębnemu podmiotowi (operatorowi) przez jednostkę samorządu terytorialnego za świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego, wchodzi w zakres podstawy opodatkowania, o którym mowa w tym przepisie?" (pkt 1 postanowienia).

Działając tym samym na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a., NSA zawiesił postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego (pkt 2 postanowienia).

Trybunał Sprawiedliwości UE wyrokiem z 8 maja 2025 r. (sygn. C-615/23) orzekł, że art. 73 dyrektywy 2006/112/WE (dalej także: dyrektywa VAT) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zryczałtowana rekompensata wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego przedsiębiorstwu świadczącemu usługi publicznego transportu zbiorowego i mająca na celu pokrycie strat poniesionych w ramach świadczenia tych usług nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania tego przedsiębiorstwa.

Postanowieniem z 22 maja 2025 r. NSA podjął zawieszone postępowanie sądowoadministracyjne.

Sprawa została rozpoznana przez NSA na rozprawie dnia 27 listopada 2025 r.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną 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 nie zasługuje ona na uwzględnienie.

Przedmiot sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na pytanie sformułowane we wniosku interpretacyjnym spółki, czy opisana w nim rekompensata, wypłacana odrębnemu podmiotowi (operatorowi) przez jednostkę samorządu terytorialnego za świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego, wchodzi w zakres podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ustawy o VAT.

Zgodnie z tym art. 29a podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 tej ustawy, 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.

Przepis powyższy stanowi implementację art. 73 dyrektywy VAT stanowiącego, żw w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Celem objęcia tego rodzaju finansowania przedmiotem opodatkowania VAT jest obciążenie podatkiem całej wartości czynności opodatkowanej poprzez uniknięcie zmniejszenia przychodu z podatku na skutek udzielonego finansowania.

Zarówno więc art. 29a ust. 1 ustawy o VAT jak i art. 73 dyrektywy VAT normują, że do podstawy opodatkowania VAT zalicza się również – szeroko rozumiane – subwencje i dotacje pod warunkiem, że pozostają one bezpośrednio związane z ceną dostawy lub świadczenia podlegającym opodatkowaniu, zaś ocena charakteru związku danego finansowania (dotacji, subwencji lub innej dopłaty o podobnym charakterze) z ceną dostawy lub świadczenia podlegającym opodatkowaniu w rozumieniu powyższej normy, dokonywana jest *a casu ad casum* na gruncie ściśle określonych okoliczności danej sprawy (wyrok NSA z 24 września 2024 r., I FSK 146/21).

Istota przedmiotowego sporu została rozstrzygnięta wydanym na gruncie niniejszej sprawy wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości UE z 8 maja 2025 r. (sygn. C-615/23), stwierdzającym, że zryczałtowana rekompensata wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego przedsiębiorstwu świadczącemu usługi publicznego transportu zbiorowego i mająca na celu pokrycie strat poniesionych w ramach świadczenia tych usług nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania tego przedsiębiorstwa.

Uzasadnienie wskazanego wyroku prejudycjalnego stanowi podstawę dla sformułowania następujących przesłanek, których kumulatywne ziszczenie się przesądza o konieczności objęcia danego finansowania przedmiotem opodatkowania.

Po pierwsze, zbadania domaga się, czy dana subwencja pozostaje bezpośrednio związana z ceną danej transakcji. Aby miała miejsce taka sytuacja, subwencja powinna być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencjonowanemu po to, by dostarczał on określony towar lub wykonywał określoną usługę. Jedynie w takim przypadku subwencję można uznać za świadczenie wzajemne względem dostawy towaru lub świadczonej usługi, a w związku z tym może ona podlegać opodatkowaniu.

Po drugie, należy zbadać, czy nabywcy towarów lub usługobiorcy czerpią zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. Niezbędne jest bowiem, by cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, była ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej

sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, która stanowiłaby element determinujący cenę, jaką ten ostatni żąda. Należy zatem zbadać, czy okoliczność, że subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub świadczącemu usługi, pozwala mu obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, której by żądał, gdyby nie otrzymał subwencji.

Po trzecie, możliwe powinno być zidentyfikowanie świadczenia wzajemnego, które stanowi wypłacana w tym celu subwencja.

Badając ziszczenie się powyższych przesłanek, należy kierować się zatem założeniem, że w pojęciu „subwencje związane bezpośrednio z ceną" w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT mieszczą się jedynie te subwencje, które stanowią całkowicie lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za określone dostawy towarów lub świadczenia usług oraz są przyznawane przez osobę trzecią sprzedawcy lub świadczącemu usługi.

Przedkładając powyższe na grunt okoliczności niniejszej sprawy, należało stwierdzić, że przedmiotowe dotacje nie są wypłacane w celu świadczenia usługi transportowej na rzecz określonego usługobiorcy oraz nie wpływają w sposób bezpośredni na uiszczaną przez niego cenę.

Opisane we wniosku interpretacyjnym spółki usługi publicznego transportu zbiorowego są świadczone na podstawie umowy zawartej między jednostką samorządu terytorialnego, działającą jako organizator, który ustala cenę biletów, a spółką działającą w charakterze operatora. Ponieważ przychody uzyskane w szczególności ze sprzedaży biletów są niewystarczające do pokrycia kosztów tych usług, jednostka samorządu terytorialnego wypłaca spółce zryczałtowaną rekompensatę, której kwota nie może przekraczać kwoty odpowiadającej ujemnemu wynikowi finansowemu wynikającemu ze wspomnianych usług, a w każdym razie maksymalnej kwoty ustalonej na dany okres.

Rekompensata ta nie ma jednak bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług transportowych, ustaloną przez organizatora tych usług, ponieważ celem tej rekompensaty jest przede wszystkim pokrycie strat związanych z tą działalnością.

Tym samym nie jest ona wypłacana operatorowi konkretnie w celu świadczenia przez niego usługi transportowej na rzecz określonego usługobiorcy i nie ma wpływu na cenę, jaką ma zapłacić ten usługobiorca, ponieważ cena ta nie jest ustalana w taki sposób, że zmniejsza się proporcjonalnie do rekompensaty wypłacanej podmiotowi świadczącemu tę usługę.

Rekompensata przyznawana jest *a posteriori* niezależnie od konkretnego korzystania z usług transportowych, lecz w zależności od liczby oferowanych wozokilometrów.

Nie wchodzi tym samym w zakres pojęcia „subwencji bezpośrednio związanych z ceną" w rozumieniu art. 29a ustawy o VAT, którego wykładnia determinowana jest treścią normatywną art. 73 dyrektywy VAT.

Wniosku powyższego nie podważa fakt, że bez takiej rekompensaty, która pozwala na wyraźne obniżenie ceny świadczonej usługi, cena biletów dla odbiorców tej usługi musiałaby być wyższa. Każda bowiem dotacja siłą rzeczy może mieć wpływ na kalkulację cen, niezależnie od tego, czy jest ona dokonywana przez beneficjenta dotacji, czy też, jak w niniejszym przypadku, przez organizatora wypłacającego rzeczoną dotację. Tymczasem sam fakt, że finansowanie może mieć wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podmiot otrzymujący finansowanie nie wystarcza, aby objąć je opodatkowaniem jako subwencji bezpośrednio związanej z ceną w rozumieniu art. 29a ustawy o VAT w związku z art. 73 dyrektywy VAT.

W uzasadnieniu złożonego przez spółkę wniosku wskazano, że z usług publicznego transportu zbiorowego nie korzystają osoby, które można wyraźnie zidentyfikować, lecz wszyscy potencjalni pasażerowie, zaś sama rekompensata jest obliczana bez uwzględniania tożsamości i liczby użytkowników świadczonej usługi.

Całokształt powyższych okoliczności stanowi tym samym podstawę dla sformułowania następującej oceny prawnej.

Zryczałtowana rekompensata wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego przedsiębiorstwu świadczącemu usługi publicznego transportu zbiorowego i mająca na celu pokrycie strat poniesionych w ramach świadczenia tych usług, nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania normowanej przez art. 29a ustawy o VAT.

W tym stanie rzeczy NSA, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw.

69

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 3 grudnia 2025 r.
(I FSK 2053/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Roman Wiatrowski (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Sylwester Golec, Marek Olejnik

Z uwagi na konstytucyjne i prawnomiędzynarodowe standardy ochrony praw podatnika, w tym zwłaszcza zasadę proporcjonalności, wskazana w art. 112c ust. 1 *in fine* ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.) stawka 100% dodatkowego zobowiązania podatkowego normuje górną granicę tego zobowiązania, ustalanego stosownie (proporcjonalnie) do oceny w przedmiocie przesłanek wymienionych w treści art. 112b ust. 2b pkt 1-4 tej ustawy, stosowanego w tym zakresie na podstawie art. 112c ust. 1 *in principio* w związku z art. 112b ust. 1.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 czerwca 2022 r. w sprawie ze skargi P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 25 października 2021 r. w przedmiocie rozliczenia podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2016 r. i 2017 r. i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 lit. c/ 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 l i ł zaskarżony wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 czerwca 2022 r. w części dotyczącej punktu II i III oraz zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 25 października 2021 r. w części określającej zobowiązanie w podatku od towarów i usług za III kwartał 2017 r., kwoty do zwrotu na rachunek bankowy za II, III i IV kwartał 2017 r., kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy od III kwartału 2016 r. do IV 2017 r. oraz na podstawie art. 184 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi o d d a l i ł skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 czerwca 2022 r., a także – zgodnie z art. 203 pkt 1 w związku z art. 205 oraz art. 200 w związku z art. 193 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W. dwadzieścia pięć tysięcy czterysta sześćdziesiąt dziewięć złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania za obie instancje.

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

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 26 czerwca 2022 r., III SA/Wa 2899/21:

– w punkcie pierwszym: uchylił zaskarżoną przez P. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W. (dalej: spółka lub podatnik) decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 25 października

2021 r. (w przedmiocie rozliczenia podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2016 r. i 2017 r.) w części dotyczącej ustalenia w podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego za II i IV kwartał 2017 r.;

– w punkcie drugim: oddalił skargę spółki w pozostałej części;

– w punkcie trzecim: orzekł o kosztach postępowania.

(Wyrok ten oraz inne orzeczenia sądów administracyjnych przywołane w niniejszym uzasadnieniu opublikowane zostały w bazie internetowej NSA – CBOSA)

Powyższy wyrok wydano w oparciu o następujące okoliczności.

1.1. Decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego W. z 21 lipca 2021 r. określono spółce zobowiązanie podatkowe za III kwartał 2017 r., kwoty do zwrotu na rachunek bankowy za II III i IV kwartał 2017 r., kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy od III kwartału 2016 r. do IV kwartału 2017 r. oraz ustalono w oparciu o art. 112c pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) dodatkowe zobowiązanie podatkowe za II i IV kwartał 2017 r., bowiem przeprowadzona w spółce kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe ujawniły zdaniem organu, że w kontrolowanym okresie spółka zawyżyła:

– podatek naliczony o łączną kwotę 564 742 zł poprzez zaewidencjonowanie w rejestrach nabyć oraz rozliczenie w deklaracjach VAT-7K podatku naliczonego wynikającego z faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych,

– podstawę opodatkowania o łączną kwotę 295 229 zł oraz podatek należny i naliczony w kwotach 67 903 zł poprzez zaewidencjonowanie w rejestrach zakupu i sprzedaży oraz rozliczenie w deklaracjach VAT-7K podstawy opodatkowania oraz podatku należnego i podatku naliczonego z tytułu nabyć usług podlegających odwrotnemu obciążeniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT. Zdaniem organu wystawcą wszystkich kwestionowanych przez organ podatkowy faktur VAT była B. spółka z o.o., tymczasem na podstawie zebranych dowodów organ stwierdził, że pomimo formalnej poprawności otrzymanych od B. sp. z o.o. faktur VAT, nie towarzyszyła im dostawa towarów i usług w wykonaniu tego kontrahenta, gdyż faktycznymi dostawcami towarów były inne podmioty (nieujawnione), zaś usługi były wykonywane samodzielnie przez spółkę bądź przez innych podwykonawców. W ocenie organu, przedmiotowe faktury miały tym samym służyć wyłącznie obniżeniu podatku należnego i w konsekwencji zmniejszeniu zobowiązań spółki wobec Skarbu Państwa.

Powyższa decyzja została utrzymana w mocy wskazaną wyżej decyzją Dyrektora Izby z 25 października 2021 r. (decyzja ostateczna).

1.2. Poddając powyższą decyzję ostateczną kontroli sądowej, Sąd pierwszej instancji wskazał, że przedmiot sporu w niniejszej sprawie stanowią w istocie dwie następujące kwestie.

Pierwsza dotyczy zakwestionowania przez organy prawa skarżącej do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT otrzymanych od B. sp. z o.o., które zostały uznane za niedokumentujące rzeczywistych transakcji. W ocenie organów podmiot ten, który wystawił sporne faktury mające dokumentować świadczone usługi i dostawy towarów, nie był faktycznym ich wykonawcą, czego również skarżąca miała świadomość. W tym względzie Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko organów, że okoliczności faktyczne ustalone w toku postępowania potwierdzają, że dostaw towarów i świadczenia usług w rzeczywistości nie dokonała B. spółka z o.o.

Druga natomiast płaszczyzna sporu dotyczy zasadności ustalenia przez organy, na podstawie o art. 112c pkt 2 ustawy o VAT, dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług z uwagi na stwierdzone w toku postępowania podatkowego nieprawidłowości, które skutkowały zawyżeniem podatku naliczonego, a w konsekwencji zawyżeniem zadeklarowanych za II i IV kwartał 2017 r. kwot zwrotu różnicy podatku i różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. W tym z kolei względzie, w ocenie Sądu pierwszej instancji, organ zastosował art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy VAT z naruszeniem zasady proporcjonalności oraz art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa VAT), gdyż stosując 100% sankcję, organy nie tylko powinny wykazać, że skarżąca świadomie przyjmowała puste podmiotowo faktury (od podmiotu, który w rzeczywistości nie dokonywał dostawy towarów i świadczenia usług), ale również, że wystąpiło uszczuplenie należności budżetu państwa (korzyść podatkowa). Zdaniem Sądu pierwszej instancji, mając na uwadze mechanizm podatku VAT, organ powinien był tym samym wykazać, że skarżąca odliczyła podatek VAT niezapłacony przez wystawcę faktury (B. s. z o.o.). Jeżeli bowiem wystawca ten zapłacił podatek należy (następnie odliczony jako podatek naliczony przez skarżącą), to nie doszło do uszczuplenia budżetu państwa, a w tej sytuacji nie powinna być zastosowana najwyższa 100% sankcja.

1.3. Od powyższego wyroku skargę kasacyjną wywiodła zarówno spółka, jak i Dyrektor Izby.

2.1. W wywiedzionej przez spółkę skardze kasacyjnej inkryminowany wyrok zaskarżono w części orzeczenia oddalającego skargę, tj. objętego punktem 2 wyroku, dotyczącego określenia w podatku od towarów i usług zobowiązania podatkowego za III kwartał 2017 r., kwoty do zwrotu na rachunek bankowy za II, III i IV kwartał 2017 r., kwoty nadwyżki podatku naliczonego

nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy od III kwartału 2016 r. do IV kwartału 2017 r. Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w zaskarżonej części i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia Sądowi pierwszej instancji. Sformułowała także wniosek o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych oraz rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

2.2. 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.) inkryminowanemu wyrokowi w zaskarżonej części spółka zarzuciła naruszenie następujących przepisów postępowania:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku art. 133 § 1 i art. 134 § 1 p.p.s.a. przez oparcie się przez Sąd pierwszej instancji na stanie faktycznym, który nie został wyjaśniony przez organy podatkowe w sposób pełny, gdyż organy podatkowe przedstawiły stan faktyczny w oparciu o dowody fragmentaryczne, o twierdzenia nieudowodnione oraz z przekroczeniem granic swobody w ocenie zgromadzonego materiału dowodowego, poprzez wywody nielogiczne, sprzeczne z wiedzą typową dla działalności strony, praktyką gospodarczą i doświadczeniem życiowym, ale przede wszystkim – wobec zastąpienia ustaleń faktycznych domniemaniami, tj. z naruszeniem art. 121 § 1, 122, 187 § 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.), co w efekcie doprowadziło do błędnego zastosowania środka w postaci oddalenia skargi zamiast zastosowania środka w postaci uchylenia decyzji organu drugiej instancji w całości;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku art. 133 § 1 i art. 134 § 1 p.p.s.a. przez błędne uznanie, że w stanie faktycznym sprawy przepisy art. 122, 187 § 1 i art. 191 o.p. zwalniały organy podatkowe z prowadzenia wnioskowanego przez skarżącą postępowania dowodowego, którego celem byłoby ustalenie, czy B. sp. z o.o. swoimi pracownikami bądź podwykonawcami faktycznie zrealizowała dostawę towarów i usług na rzecz spółki P. oraz czy skarżąca spółka miała prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez spółkę B.;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku art. 133 § 1 i art. 134 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 199a §3 o.p. poprzez uznanie przez WSA, że organy podatkowe miały prawo do wydania decyzji bez konieczności wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego wynikającego z zawartych umów pomiędzy spółkami P. a B., w sytuacji gdy organy podatkowe swoje twierdzenia w zakresie świadomego uczestnictwa strony w oszustwie podatkowym opierają na podważaniu istoty i treści zawartych umów cywilnoprawnych;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/) p.p.s.a. w związku art. 133 § 1 i art. 134 § 1 w związku z art. 121 § o.p. poprzez błędne uznanie przez Sąd, że w stanie

faktycznym sprawy nie doszło do naruszenia zasady zaufania do organów podatkowych, choć Naczelnik Urzędu Skarbowego naruszył tę zasadę, gdyż dokonał dwóch różnych ocen tego samego stanu faktycznego oraz tych samych dowodów. Odmiennie niż to wynika z decyzji ocenił transakcje skarżącej spółki z B. w ramach prowadzonej kontroli podatkowej w kwietniu oraz maju 2018 r. w zakresie prawidłowości rozliczenia spółki P. w podatku od towarów i usług zakończoną protokołem kontroli podatkowej nr (...) z 15 maja 2018 r. W protokole tym organ potwierdził prawidłowość rozliczenia spółki z tytułu transakcji z firmą B. sp. z o.o. w zakresie robót konstrukcyjnych przy budowie hali w M. realizowanych zgodnie z umową z 31 lipca 2017 r. oraz świadczonych pozostałych usług w zakresie utrzymania dróg;

5) art. 141 § 4 p.p.s.a. polegające na braku odniesienia się do wszystkich zarzutów zawartych w skardze, tj.:

– zarzutu braku wskazania, czy Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie ponownie rozpoznał i rozstrzygnął sprawę, czy tylko powielił ustalenia Naczelnika Urzędu Skarbowego,

– zarzutu braku wskazania, czy zawierane przez skarżącą umowy z B. sp. z o.o. odbiegały od umów i warunków na jakich zwykle działają firmy tej branży,

– zarzutu braku wskazania czy okoliczność, że faktury wystawione przez B. sp. z o.o. na rzecz P. zostały ujęte w ewidencji,

– sprzedaży i deklaracjach podatkowych B. sp. z o.o. oraz rozliczone z organami podatkowymi, w związku z czym nie wystąpiło uszczuplenie, uprawniają organy podatkowe w związku z zasadą neutralności oraz proporcjonalności do zakwestionowania prawa skarżącej do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z kwestionowanych faktur,

– zarzutu dowolnej oceny stanu faktycznego poprzez brak wskazania przyczyn dla których odmówiono wiarygodności zeznaniom świadków złożonych pod groźbą odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań oraz wyjaśnień podwykonawców spółki B.,

– zarzutu braku wyjaśnienia dlaczego zasłanianie się przez świadków niepamięcią w braku wskazania po 4 latach, jakie konkretnie prace wykonywali i świadczyli pracownicy B. na rzecz P., oceniono na niekorzyść skarżącej spółki, uznając, że dostaw towarów i świadczenia usług w rzeczywistości nie dokonała spółka B.,

– zarzutu braku wskazania dlaczego Sąd uznał, że nie doszło do naruszenia zasady zaufania do organów podatkowych, skoro ten sam zespół kontrolny dokonując szczegółowej analizy dokumentacji podatkowej w tym umów, zleceń, protokołów odbioru, w protokole kontroli z 15 maja 2018 r., potwierdza prawidłowość transakcji natomiast decyzją z 21 lipca 2021 r. transakcje te kwestionuje.

2.3. Działając z kolei na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a., wyrokowi w zaskarżonej skargą kasacyjną części Spółki zarzuciła również naruszenie następujących przepisów prawa materialnego:

1) art. 86 ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy o VAT i art. 273 dyrektywy VAT poprzez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie. W wyniku powyższego Sąd błędnie uznał, że podziela stanowisko organów podatkowych, że okoliczności faktyczne ustalone w toku postępowania potwierdzają, że dostaw towarów i świadczenia usług w rzeczywistości nie dokonała spółka B., w związku z czym skarżącej nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT z faktur wystawionych przez spółkę B., choć zgromadzony w niniejszej sprawie materiał dowodowy wykazał, że taka dostawa towarów i usługi przez B. miała miejsce, została wykazana w dokumentacji podatkowej i rozliczona z organami podatkowymi;

2) art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT w stanie obowiązującym w 2017 r. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie przez błędne przyjęcie przez Sąd, że w rozliczeniu podatkowym spółka nieprawidłowo rozliczyła wystawione faktury przez B. sp. z o.o. z tytułu wykonania robót zgodnie z umową nr (...) i (...) jako usługi podlegające rozliczeniu na zasadach odwrotnego obciążenia.

2.4. Organ nie wniósł odpowiedzi na skargę kasacyjną spółki.

2.5. Obecny na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym dnia 3 grudnia 2025 r. pełnomocnik podatnika zmodyfikował wniosek skargi kasacyjnej poprzez wniesienie o uchylenie nie tylko zaskarżonego wyroku we wskazanej tam części, ale również o uchylenie w tej części decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

3.1. W wywiedzionej przez organ skardze kasacyjnej wyrok zaskarżono w części stanowiącego punkt 1 wyroku (uchylający zaskarżoną decyzję w części dotyczącej ustalenia w podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania za II i IV kwartał 2017 r.) oraz punkt 3 wyroku (zasadzający rzecz spółki zwrot kosztów postępowania sądowego). Organ wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych. Jednocześnie organ sformułował oświadczenie o zrzeczeniu się rozprawy.

3.2. Działając na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a., inkryminowanemu wyrokowi w zaskarżonej części organ zarzucił naruszenie następujących przepisów prawa materialnego, a mianowicie: art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w zw. z art. 273 dyrektywy VAT poprzez ich błędną wykładnię polegają na uznaniu przez Sąd, że dla zastosowania 100% sankcji, o której mowa art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT konieczna jest nie tylko świadomość podatnika odnośnie do tego, że rozlicza on podatek naliczony z nierzetelnych faktur, o których

mowa w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy o VAT, ale konieczne jest ponadto wykazanie przez organ podatkowy, że wystąpiło uszczuplenie należności budżetu państwa, w sytuacji gdy zgodnie z prawidłową wykładnią tych przepisów o konieczności zastosowania pełnej wysokości sankcji z art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT przesądza sam fakt, że podatnik świadomie obniża podatek należny o podatek naliczony z faktur, co do których jest świadomy, że są nierzetelne w rozumieniu art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ tej ustawy.

3.3. Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. wyrokowi (w zaskarżonej części) organ zarzucił również naruszenie następujących przepisów postępowania:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, w zw. z art. 122, art. 180 § 1, art. 191 Ordynacji podatkowej, w zw. z art. 273 dyrektywy VAT poprzez sformułowanie w uzasadnieniu wyroku nieprawidłowej oceny polegającej na kategorycznym stwierdzeniu przez Sad, że jeżeli „wystawca faktury B. sp. z o.o. zapłacił podatek należy (następnie odliczony jako podatek naliczony przez skarżącą), to nie doszło do uszczuplenia budżetu państwa, a w tej sytuacji nie powinna być zastosowana najwyższa 100% sankcja", w sytuacji gdy ewentualne uwzględnienie przez B. sp. z o.o. spornych faktur w ewidencji podatku należnego i zapłata tego podatku, wbrew ocenie Sądu nie przesądzają o braku uszczuplenia budżetu państwa, które nadal mogłoby wystąpić gdyby B. sp. z o.o. skompensował podatek należny ze spornych faktur, podatkiem naliczonym wynikającym z faktur wystawionych przez podmioty, które z tego tytułu nie odprowadziły podatku należnego;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 133 § 1, art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, w zw. z art. 187 § 1, art. 191 oraz art. 210 § 1 pkt 6 oraz § 4 Ordynacji podatkowej poprzez brak rozważenia wpływu na wystąpienie uszczupleń budżetu państwa oraz na realizację zasady proporcjonalności, argumentacji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, który w uzasadnieniu decyzji podkreślił, że B. sp. z o.o. nie świadczyła wskazanych usług i nie dokonywała dostaw towarów na rzecz strony. Sporne usługi zostały wykonane we własnym zakresie przez stronę lub przez innego podwykonawcę, którego strona nie ujawnia. Tak samo, jeżeli chodzi o nabycia towarów – zostały nabyte bezpośrednio przez sama spółkę lub zostały dostarczone przez inny podmiot, który z tego tytułu nie odprowadził podatku należnego. Faktury zakupu wystawione przez B. służyły zaś stronie do zmniejszenia podatku należnego.

3.4. Spółka nie wniosła odpowiedzi na skargę kasacyjną organu.

3.5. Obecny na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym dnia 3 grudnia 2025 r. pełnomocnik organu doprecyzował, że w istocie wnosi on o uchylenie zaskarżonego wyroku w części, nie zaś w całości, jak wskazano na stronie drugiej uzasadnienia skargi kasacyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

4. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając obie skargi kasacyjne w granicach wyznaczonych ich zarzutami i wnioskami (art. 183 § 1 w związku z art. 174 pkt 1 i 2 oraz art. 176 p.p.s.a.), stwierdził, że na uwzględnienie zasługuje skarga kasacyjna podatnika, nie uwzględnić natomiast należało skargi kasacyjnej organu.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem przepisów szczególnych wymienionych w treści tego artykułu.

Prawo odliczenia podatku naliczonego, statuowane treścią wskazanego przepisu, stanowi istotny element konstrukcyjny podatku od towarów i usług, determinowany treścią zasady neutralności i proporcjonalności tego podatku.

Prawo to zostało podatnikowi zakwestionowane poprzez wyrażone w postępowaniu podatkowym uznanie organów administracji skarbowej, że podatnik zawyżył zarówno podatek naliczony poprzez odliczenie podatku naliczonego wynikającego z faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, jak i podstawę opodatkowania oraz podatek należny i naliczony poprzez odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabyć usług podlegających odwrotnemu obciążeniu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT.

Opisane w treści zaskarżonej do sądu administracyjnego decyzji ostatecznej oraz poprzedzającej ją decyzji pierwszoinstancyjnej okoliczności faktyczne, zrekonstruowane w toku postępowania podatkowego poprzez przeprowadzane dowody i wyrażane na ich podstawie oceny prawne, zostały uznane na gruncie sprawy niniejszej przez Sąd pierwszej instancji za dokonane zgodnie z zasadami gromadzenia i oceny dowodów oraz wykładni i stosowania prawa. Organy podatkowe, a w ślad za nimi również Sąd pierwszej instancji, pominęły jednakże inne, nieprzeprowadzone w toku postępowania podatkowego, a wnioskowane przez podatnika dowody, których przeprowadzenie mogło w świetle całokształtu okoliczności niniejszej sprawy mieć istotny wpływ na ocenę prawną w przedmiocie prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktur, których rzetelność została przez organy skarbowe podważona na gruncie niniejszej sprawy. Zarówno bowiem w uzasadnieniu decyzji ostatecznej, jak i w treści wyroku Sądu pierwszej instancji nie odniesiono się przede wszystkim do:

– zarzutu braku wskazania, czy zawierane przez podatnika umowy z B. sp. z o.o. odbiegały od umów i warunków na jakich zwykle działają firmy tej branży, podczas gdy zarówno badanie należytej staranności podatnika VAT, jak i świadome jego działanie w warunkach zarzucanego mu nadużycia prawa

do odliczenia podatku naliczonego VAT, wyrażane być muszą w kontekście całokształtu przedmiotowo istotnych okoliczności sprawy, w tym przedmiotu działalności oraz cech organizacyjnych samego podatnika, a także właściwości jego branży oraz rynku, na którym działa;

– zarzutu nie odniesienia się do znajdującej się w aktach sprawy dokumentacji, towarzyszącej transakcjom pomiędzy podatnikiem a B. sp. z o.o., w tym do umowy kredytu z bankiem, który zgodnie z twierdzeniami podatnika: a) dokonał bezpośredniej płatności za usługę budowy hali – nie na rachunek podatnika, lecz bezpośrednio spółce B., b) oraz weryfikował wykonawcę i realizację prac związanych z inwestycją;

– zarzutu dowolnej oceny stanu faktycznego poprzez brak wskazania przyczyn, dla których odmówiono wiarygodności zeznaniom świadków tj. E.P., K.P. M.Ł., M.K. (którzy – zdaniem podatnika – mieli potwierdzać autentyczność transakcji zawieranych pomiędzy skarżącą a spółką B.) oraz A.S. (który zeznał, że spółka B. była głównym wykonawcą hali w M.);

– zarzutu dowolnej oceny stanu faktycznego poprzez brak wskazania przyczyn, dla których odmówiono wiarygodności wyjaśnieniom: a) A.K., która informować miała, że w ramach podwykonawstwa przy budowie hali magazynowej w M. dokonać miała na rzecz B. sp. z o.o. w miesiącu grudniu 2017 r. sprzedaży usługi polegającej na montażu płyt ściennych i dachowych na tej hali; b) D.P., który potwierdzać miał transakcje zawierane przez podatnika z B. sp. z o.o., a związane z budową na rzecz podatnika hali w M. w ramach podwykonawstwa; c) J.C., która w ocenie podatnika miała potwierdzać i przesyłać stosowne dokumenty dotyczące realizacji inwestycji na rzecz podatnika w ramach umowy podwykonawstwa z B. sp. z o.o.;

– zarzutu dowolnej oceny stanu faktycznego poprzez brak wskazania przyczyn, dla których odmówiono wiarygodności dokumentacji przedłożonej organowi przez podatnika, w tym faktur, umów, zleceń, protokołów odbioru potwierdzeń zapłaty, etc.;

– zarzutu niewskazania, jakim dowodom oraz z jakich względów odmówiono przymiotu wiarygodności w kontekście całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego;

– zarzutu zasłaniania się przez niektórych świadków niepamięcią co do szczegółów okoliczności faktycznych, jakie miały miejsce 4 lata wcześniej w kontekście drobiazgowych pytań odnoszących się do tego choćby: jakie konkretne prace wykonywali pracownicy spółki B. na rzecz podatnika oraz którzy to konkretnie pracownicy, a także jakich konkretnie dróg dotyczyło zimowe utrzymanie – z uwagi na wskazywaną przez podatnika ostrożność tych świadków, spowodowaną odpowiedzialnością karną za składanie fałszywych zeznań w wyniku pomyłki lub pominięcia jakiegoś detalu w zeznaniach,

albowiem jak argumentował w tym względzie podatnik, świadkowie ci mieli na niektóre pytania odpowiadać: „dokładnie nie pamiętam", „chyba tak ale szczegółów nie pamiętam", „myślę że tak ale dokładnie nie przypominam sobie", „nie jestem w stanie w stu procentach powiedzieć", co w konsekwencji skutkować miało stwierdzeniem: proszę zapisać, że „nie pamiętam", prowadząc tym samym do uproszczenia, które mogło doprowadzić organ do błędnej konkluzji nieuwzględniającej psychologicznych właściwości oceny zeznań świadków składanych po dłuższym upływie czasu, z perspektywy typowych dla świadków zdarzeń stanowiących przedmiot codziennej ich pracy, przy uwzględnieniu faktu, że spółka B. zatrudniała w tamtych okresach od kilkunastu do kilkudziesięciu pracowników, czego ani organy podatkowe, ani Sąd pierwszej instancji nie wzięły pod uwagę, uzasadniając wydawane przez siebie rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie;

– zarzutu związanego z niewykazaniem przez organy podatkowe uszczuplenia należności budżetowej, prowadząc do naruszenia zasad neutralności i proporcjonalności podatku od towarów i usług.

Powyższe uchybienia organów podatkowych, stanowiące naruszenie zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie podatnika do organów administracji podatkowej (art. 121 § 1 o.p.) oraz zasad prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) i przekonywania strony w postępowaniu podatkowym (art. 124 o.p.), mogły mieć tymczasem istotny wpływ na wynik sprawy i powinny były zostać wzięte pod uwagę w świetle całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

Z powyższych względów skarga kasacyjna podatnika zasługiwała na uwzględnienie w zakresie uzasadniającym uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji (w części dotyczącej punktu II i III) oraz zaskarżonej do sądu administracyjnego decyzji ostatecznej w części określającej zobowiązanie w podatku od towarów i usług za III kwartał 2017 r., kwoty do zwrotu na rachunek bankowy za II, III i IV kwartał 2017 r., kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy od III kwartału 2016 r. do IV 2017 r.

Tym samym należało uwzględnić zarzut wskazany w pkt 2.2. ppkt 1 skargi kasacyjnej podatnika w zakresie, w jakim organy podatkowe zrekonstruowały niepełny (a więc niedający się jednoznacznie ocenić w świetle zasad gromadzenia i oceny dowodów) stan faktyczny sprawy, który można byłoby poddać stosownej subsumpcji z właściwie zinterpretowaną treścią relewantnych w tym względzie norm prawnych. Przede wszystkim organy nie wywiodły w sposób niebudzący wątpliwości, a możliwy do wykazania, czy B. sp. z o.o. swoimi pracownikami bądź podwykonawcami faktycznie zrealizowała dostawę towarów i usług na rzecz podatnika oraz czy podatnik ten miał prawo do odliczenia

podatku naliczonego z faktur wystawionych na jego rzecz przez tę spółką, co zasadnym czyni w tym zakresie zarzut wskazany w pkt 2.2. ppkt 2 powyżej skargi kasacyjnej podatnika. Uwzględnić należało również zarzut wskazany w pkt 2.2. ppkt 5 powyżej w zakresie wymienionych wyżej braków w uzasadnieniu, które wzięte pod uwagę, powinny były doprowadzić Sąd pierwszej instancji do konieczności uchylenia zaskarżonej decyzji ostatecznej w stosownej części. Powyższe przedwczesnym z kolei czyni rozpoznanie zarzutu kolejnego (przywołanego w pkt 2.2. ppkt 3), a odnoszącego się do wskazywanej przez podatnika rzekomej konieczności występowania do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego wynikającego z zawartych umów pomiędzy podatnikiem a B. sp. z o.o. Przedwczesnym ostatecznie jest także rozpoznanie zarzutów przytoczonych w pkt 2.3. ppkt 1-2 powyżej skargi kasacyjnej podatnika w przedmiocie: a) prawa do odliczenia, na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatku naliczonego, wskazanego w fakturach wystawianych podatnikowi w spornym okresie przez B. sp. z o.o. oraz b) rozliczenia przez podatnika VAT na podstawie faktury wystawionej przez tę spółkę jako usługi podlegające rozliczeniu na zasadach odwrotnego obciążenia. Podatnik nie wykazał natomiast słuszności zarzutu wymienionego w pkt 2.2. ppkt 4 powyżej, jakoby dokonanie przez organy odmiennej oceny prawnej od tej, jaka wyrażona została w protokole kontroli podatkowej z 15 maja 2018 r., miała *per se* prowadzić do naruszenia zasady zaufania, bowiem tryb wydania oraz charakter i skutki prawne protokołu kontroli istotnie różnią się od trybu procedowania w przedmiocie decyzji wymiarowej, jej charakteru i skutków prawnych.

Natomiast w całości należało oddalić skargę kasacyjną organu podatkowego. Wskazane w niej, a przytoczone w pkt 3.2.-3.3. powyżej zarzuty kasacyjne, koncentrują się bowiem wokół dodatkowego zobowiązania podatkowego, ustalonego podatnikowi na podstawie art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, którego normatywna treść stanowi, że w przypadkach, o których mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 oraz ust. 2a ustawy o VAT, w zakresie, w jakim nieprawidłowość była skutkiem celowego działania podatnika lub jego kontrahenta, o którym podatnik miał wiedzę, i wynika w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającą z faktury, która m.in. stwierdza czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności – wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższej faktury wynosi 100%.

Konieczność uchylenia decyzji ostatecznej w części dotyczącej wymiaru podatku, bezprzedmiotowym czyni bowiem ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego, którego podstawę stanowi – wymierzana w zakresie

zobowiązania w VAT za dany okres (a więc w zakresie zobowiązania głównego) – kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwota zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. Dopiero zatem określenie zobowiązania podatkowego za właściwy okres, stanowić może podstawę dla oceny w przedmiocie zasadności ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie całokształtu materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie i poddanego wszechstronnej ocenie, zgodnie z zasadami postępowania podatkowego.

Wskazać w tym miejscu należy zatem na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym podkreśla się, że okoliczność dostosowania wymiaru sankcji (a taki w istocie charakter – mimo swojej prewencyjnej, restytucyjnej oraz dyscyplinującej funkcji – ma dodatkowe zobowiązanie podatkowe) do całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych danej sprawy, stanowi istotny element zasady demokratycznego państwa prawnego oraz poszanowania praw i wolności podmiotu prawa, o ile wszakże charakter relacji stwierdzonego naruszenia względem dolegliwości nakładanej sankcji, stanowi obiektywne uzasadnienie poczynienia takiego dostosowania, bowiem nie każda sankcja administracyjnoprawna, wymierzana na podstawie wysokości wyrażonej poprzez ściśle określoną kwotę lub stawkę, wymaga swoistego miarkowania stosowanie do okoliczności związanych z wykazanym naruszeniem (wyrok NSA z 15 maja 2025 r., I FSK 1965/24).

Jasno wskazywał na taki właśnie kierunek interpretacyjny Trybunał Sprawiedliwości UE, który wyrokiem z 15 kwietnia 2021 r. (sygn. C-935/19 w sprawie *Grupa Warzywna sp. z o.o.* przeciwko *Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*) orzekł, że art. 273 dyrektywy VAT i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

W uzasadnieniu swojego wyroku Trybunał wyjaśnił bowiem, że przewidziana w ówcześnie obowiązującym brzmieniu art. 112b polskiej ustawy o VAT, sankcja administracyjna odpowiadająca procentowo (stawkowo) ustalonej kwocie zaniżenia zobowiązaniu lub zawyżenia zwrotu VAT, mając na celu

poprawę ściągalności VAT poprzez karanie za błędy popełnione przy rozliczaniu tego podatku, a tym samym przekonanie podatników do rzetelnego i starannego wypełniania deklaracji podatkowych, a w przypadku nieprawidłowości – do dokonywania ich korekty, prawodawca realizuje w istocie cel polegający, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT, na zapewnieniu prawidłowego poboru VAT. Trybunał wyjaśnił jednak, że ustalanie wymiaru sankcji, niedające organom podatkowym możliwości: 1) dostosowania kwoty sankcji do konkretnych okoliczności danej sprawy z uwagi na jej automatyczne stosowanie, ani 2) jej zindywidualizowania w celu zapewnienia, by nie wykraczała ona poza to, co jest niezbędne do realizacji celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym – pozostaje nie do pogodzenia z zasadą proporcjonalności. Wyjaśnił przy tym, że sankcje tego rodzaju nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym (zasada proporcjonalności prawa podatkowego). Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy więc zdaniem Trybunału uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu ona służy oraz sposób ustalania wysokości sankcji.

Kierując się zatem wytycznymi wynikającymi z treści przywołanego wyroku Trybunału, mając na uwadze zasadę proporcjonalności, wynikającą zarówno z operacjonalizowanego w tym wyroku prawa Unii, jak i przede wszystkim postanowień polskiej Konstytucji (zwłaszcza art. 31 ust. 3, znajdującego swoje zastosowanie na gruncie stanowienia i stosowania norm prawa podatkowego również w zestawieniu z bogatą treścią normatywną art. 84 i art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji), dążąc do urzeczywistnienia konstytucyjnoprawnych oraz prawnomiędzynarodowych standardów ochrony praw podatnika, polski ustawodawca dokonał nowelizacji art. 112b ustawy o VAT, polegającej przede wszystkim na dodaniu przed normowaną nim stawką przyimka „do", wskazującego górną granicę nakładanego dodatkowego zobowiązania.

Pozytywizacja powyższa miała tym samym na celu zapewnienie skuteczniejszej ochrony wolności i praw podatników jako, że dotychczasowe brzmienie art. 112b dawało taką podstawę jedynie w drodze jego wykładni, podczas gdy prawnomiędzynarodowe i konstytucyjnoprawne standardy ochrony praw podatnika nakazywały ujęcie powyższej normy bezpośrednio w brzmieniu tego przepisu tak, by rezultat samej już językowej jego wykładni stanowił samodzielną podstawę dla zrekonstruowania jednoznacznej i pełnej w tym zakresie, prawidłowej normy prawnej, odpowiadającej istocie konstrukcji dodatkowego zobowiązania podatkowego, którego istotną część stanowi stopień zawinienia podatnika oraz całokształt okoliczności związanych z wykazanym naruszeniem.

Nowelizacja ta dokonana została ustawą z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1059), która w zakresie nowelizacji tego przepisu weszła w życie 6 czerwca 2023 r. na mocy klauzuli intertemporalnej zawartej w art. 35 pkt 1 ustawy nowelizującej. Klauzula ta wskazywała bowiem, że ustawa nowelizująca wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2023 r., za wyjątkiem m.in. jej art. 1 pkt 25 (wprowadzającym do treści art. 112b ustawy o VAT m.in. wspomniany wyżej przyimek „do"), skutecznym już od dnia jej ogłoszenia (tj. 6 czerwca 2023 r.). Ustawodawca nie wyraził w tym względzie *expressis verbis* normy, zgodnie z którą nowelizacja tego przepisu miała mieć charakter retrospektywny lub retroaktywny. Jednak prospektywny charakter powyższej nowelizacji nie oznacza jeszcze, że tożsama w tym zakresie norma prawna nie obowiązywała w czasie przed wejściem nowelizacji tej w życie. Norma ta była bowiem wywodzona w drodze wykładni z treści art. 112b ustawy o VAT, począwszy od dnia wejścia przepisu tego w życie. Rzeczona nowelizacja natomiast na celu miała zapewnienie skuteczniejszej ochrony wolności i praw podatnika poprzez semantyczne wyrażenie tej normy wprost w brzmieniu samego przepisu, bez konieczności jej wywodzenia w drodze wykładni, ograniczając tym samym wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie (*clara non sunt interpretanda*).

W przywołanym wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazano tym samym, że konstrukcja prawna dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112b ustawy o VAT, posiada istotne cechy retrospektywnego działania prawa w tym sensie, że odnosi się ono wprawdzie do zamkniętego stanu faktycznego, a więc czynności podatnika dokonanych w związku z danym jego zobowiązaniem podatkowym w podatku od towarów i usług za dany, miniony już okres rozliczeniowy, jednak w przeciwieństwie do zobowiązania podatkowego (pełniącego w tym względzie funkcję zobowiązania głównego), zobowiązanie dodatkowe nie jest podatnikowi określane, lecz ustalane – w oparciu o normę prawną wywodzoną z treści przepisów prawa obowiązujących w czasie związanym z powstałym zobowiązaniem podatkowym w VAT (zobowiązaniem głównym). Odnosząc się zatem do zdarzeń i okoliczności z przeszłości, skutek swój przepis ten wywołuje prospektywnie. To zaś pozostaje w ścisłym związku z tzw. odwróceniem domniemania bezpośredniego działania prawa, która to okoliczność uzasadnia dopuszczalność retrospektywnego zastosowania prawa nowego, jeśli odniosłaby ona skutek korzystniejszy dla samego podatnika (por. wyrok pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 20 czerwca 2018 r., SK 3/13, OTK-A ZU 2018, poz. 41 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 9 czerwca 2003 r., SK 12/03, OTK-A ZU 2003, nr 6, poz. 51; 23 lipca 2013 r., P 36/12, OTK-A ZU 2013, nr 6, poz. 81).

Nowelizacja ta nie stanowiła zatem potwierdzenia, wnioskowanego choćby na zasadzie *a contrario*, nieistnienia normy prawnej zakładającej w stanie prawnym sprzed tej nowelizacji, możliwości (dopuszczalności) dostosowania wymiaru stawki do całokształtu okoliczności stanowiących podstawę stwierdzonego naruszenia, lecz przeciwnie – potwierdzała, że dostosowanie takie stanowi nieodzowny element konstrukcyjny dodatkowego zobowiązania podatkowego, normowanego przez art. 112b ustawy o VAT, który przed jej semantycznym wyrażeniem w treści tego przepisu, wcześniej odczytywane było z niego jedynie w drodze wykładni. Założenie to potwierdza wskazany wyżej wyrok Trybunału Sprawiedliwości, a także zasady prokonstytucyjnej wykładni norm podatkowoprawnych o charakterze sankcyjnym, do których art. 112b ustawy o VAT bez wątpienia należy (art. 31 ust. 1 i 3 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 2 Konstytucji).

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się zatem, że mimo iż przyimek „do" poprzedzający wskazaną tam procentowo wskazaną stawkę, dodany został do brzmienia art. 112b ust. 1 *in fine* ustawy o VAT nowelizacją, która weszła w życie dopiero z dniem 6 czerwca 2023 r., to jednak mając na względzie rezultat wykładni teleologicznej i systemowej tego przepisu, potwierdzonej wykładnią norm dyrektywy, której implementację stanowi powyższy przepis ustawy, przeprowadzoną w uzasadnieniu wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie o sygn. C-935/19 (Grupa Warzywna sp. z o.o.) z 15 kwietnia 2021 r., przyjmować należy, że nowelizacja ta doprecyzowała jedynie na gruncie semantycznym, uprawnione na gruncie wykładni art. 112b ust. 1 *in fine* ustawy o VAT założenie, że wskazana w nim stawka 30% (względne 20%, a w stanie prawnym obowiązującym od 1 października 2025 r. – ewentualnie 15%) jest stawką maksymalną, ustalaną proporcjonalnie do okoliczności sprawy oraz stopnia zawinienia i rozmiarów dostrzeżonych nieprawidłowości (wyroki NSA z 26 czerwca 2024 r., I FSK 450/24 oraz I FSK 449/24).

W orzecznictwie tym podkreśla się tym samym, że wskazane w art. 112b ustawy o VAT stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego mają charakter maksymalny, ustalany proporcjonalnie do całokształtu okoliczności sprawy, w tym zwłaszcza stopnia zawinienia oraz rozmiarów i charakteru wykazanych nieprawidłowości, odnoszących się do zobowiązań podatkowych za okresy rozliczeniowe od dnia 1 stycznia 2017 r. (dzień wejścia przepisu w życie), w tym również przed dniem 6 czerwca 2023 r., a więc przed wejściem w życie art. 1 pkt 25 ustawy z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1059).

Tożsamy w tym względzie problem interpretacyjny zachodzi na gruncie art. 112c ustawy o VAT, stanowiącego podstawę dodatkowego zobowiązania

ustalonego względem podatnika na gruncie sprawy niniejszej. Przepis ten wprost bowiem odwołuje do art. 112b, o którym mowa w przywołanych wyżej wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Norma z art. 112c ustawy o VAT stanowi tym samym kwalifikowaną (szczególną) formę nieprawidłowości wymienionych w art. 112b ust. 1 tej ustawy. To z kolei uzasadnia stosowanie względem dodatkowego zobowiązania, ustalanego na podstawie art. 112c, przesłanek wymienionych w art. 112b ust. 2b tej ustawy.

Z uwagi na konstytucyjne i prawnomiędzynarodowe standardy ochrony praw podatnika, w tym zwłaszcza zasadę proporcjonalności, wskazana w art. 112c ust. 1 *in fine* ustawy o VAT stawka 100% dodatkowego zobowiązania podatkowego normuje górną granicę tego zobowiązania, ustalanego stosownie (proporcjonalnie) do oceny w przedmiocie przesłanek wymienionych w treści art. 112b ust. 2b pkt 1-4 tej ustawy, stosowanego w tym zakresie na podstawie art. 112c ust. 1 *in principio* w związku z art. 112b ust. 1, a więc biorąc pod uwagę: 1) okoliczności powstania nieprawidłowości; 2) rodzaj i stopień naruszenia ciążącego na podatniku obowiązku, które skutkowało powstaniem nieprawidłowości; 3) rodzaj, stopień i częstotliwość stwierdzanych dotychczas nieprawidłowości dotyczących nieprzedawnionych zobowiązań w podatku; 4) kwotę stwierdzonych nieprawidłowości, w tym kwotę zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwotę zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe; 5) działania podjęte przez podatnika po stwierdzeniu nieprawidłowości w celu usunięcia skutków nieprawidłowości.

Powyższe skutecznie, choć w ograniczonym zakresie, zastosował w istocie Sąd pierwszej instancji, uzasadniając uchylenie zaskarżonej decyzji ostatecznej w części dotyczącej ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, koniecznością uprzedniego zweryfikowania przez organ, jedynie tego, czy B. sp. z o.o. odprowadziła do budżetu państwa podatek naliczony, wskazany na fakturze wystawionej przez ten podmiot samemu podatnikowi. W tym względzie organ słusznie wskazuje, że okoliczność ta nie może stanowić samoistnej podstawy dla odmowy ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania. Nie oznacza to jednak, jak wywodzi z tego organ, że okoliczność ostatecznego odprowadzenia podatku przez wymienioną spółkę do budżetu państwa, nie ma znaczenia dla oceny w przedmiocie zasadności ustalenia dodatkowego zobowiązania. Przeciwnie, okoliczność ta powinna być wzięta przez organ pod uwagę, lecz nie w oderwaniu od pozostałych relewantnych okoliczności, lecz w świetle ich całokształtu. Tymczasem istotne uchybienia w zakresie gromadzenia i oceny dowodów, jakich dopuściły się organy skarbowe na gruncie niniejszej sprawy, uniemożliwiają zarówno wyrażenie oceny w przedmiocie zobowiązania głównego w VAT za badany okres, jak i w konsekwencji – dokonanie

oceny w przedmiocie zasadności ustalenia dodatkowego zobowiązania i jego ewentualnej wysokości.

W świetle konieczności stosowania dla dodatkowego zobowiązania (o którym mowa czy to w art. 112c ustawy o VAT, czy też w art. 112b tej ustawy), przesłanek wymienionych w art. 112b ust. 2b pkt 1-4, na gruncie sprawy niniejszej niezbędne jest zatem, nie tylko zweryfikowanie, czy spółka B. odprowadziła stosowny podatek do budżetu państwa, lecz wyrażenie oceny co do zasadności i ewentualnej wysokości dodatkowego zobowiązania, stosownie do całokształtu wszystkich przedmiotowo istotnych okoliczności sprawy, w tym z zastosowaniem przesłanek z art. 112b ust. 2b ustawy o VAT, o ile wszakże prawidłowo usunięte, wymienione wyżej uchybienia w przedmiocie oceny w zakresie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, nie przesądzą o braku podstaw dla ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług za badany okres.

Powyższe stanowi logiczną konsekwencję uchylenia decyzji ostatecznej w części dotyczącej samego wymiaru podatku. Konstrukcyjną podstawę dodatkowego zobowiązania podatkowego stanowi bowiem stosowna kwota zobowiązania w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy. Dopiero zatem przeprowadzenie właściwych czynności z zakresu gromadzenia i oceny materiału dowodowego, determinując ocenę w przedmiocie rozliczenia podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2016 r. i 2017 r., stanowić będzie mogło podstawę dla oceny o zasadność ustalenia dodatkowego zobowiązania w sposób uwzględniający powyższe wytyczne – w zależności od ocen wyrażonych na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, poddanego wszechstronnej ocenie, zgodnie z zasadami postępowania podatkowego.

W tym względzie zarzuty skargi kasacyjnej organu nie zasługiwały na uwzględnienie. Sąd pierwszej instancji trafnie uchylił bowiem zaskarżoną decyzję ostateczną w części dotyczącej ustalenia w podatku od towarów i usług dodatkowego zobowiązania podatkowego, co powoduje konieczność zweryfikowania zasadności i ewentualnej wysokości dodatkowego zobowiązania, stosownie do wyżej wyłożonych dyrektyw interpretacyjnych. Decyzja ostateczna została w części dotyczącej ustalenia dodatkowego zobowiązania, uchylona w pełnym jego wymiarze, co z kolei nie zostało podważone niniejszym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wobec braku stosownych zarzutów kasacyjnych w tym zakresie. To zaś wywołuje ten skutek, że organ obowiązany jest do wyrażenia w tym przedmiocie prawidłowej i wszechstronnej oceny, uwzględniającej powyższe wskazania.

5. W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 lit. c/ p.p.s.a. uchylił zaskarżony

wyrok Sądu pierwszej instancji w części dotyczącej punktu II i III oraz uchylił decyzję ostateczną w części dotyczącej wymiaru podatku. Działając natomiast na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną organu w całości. Wobec reformatoryjnego charakteru niniejszego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, kierując się art. 203 pkt 1 w związku z art. 205 p.p.s.a. oraz art. 200 w związku z art. 193 p.p.s.a., zasądził od organu na rzecz podatnika zwrot kosztów postępowania sądowego za obie instancje.

6. W konsekwencji wydania niniejszego wyroku, sprawa przekazana zostanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, który obowiązany będzie, stosując się do wytycznych zawartych w niniejszym uzasadnieniu, najpierw usunąć braki w zakresie przeprowadzonego postępowania dowodowego i rozstrzygnąć sprawę w przedmiocie rozliczenia podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2016 r. i 2017 r., a następnie dokonać oceny w przedmiocie zasadności i ewentualnej wysokości ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za II i IV kwartał 2017 r.

70

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 5 grudnia 2025 r.
(II OSK 36/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Miron
Sędziowie: NSA Mirosław Gdesz, del. WSA Agnieszka Wójcik (sprawozdawca)

Z wykładni art. 176 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.) nie wynika obligatoryjny obowiązek wyłączenia na podstawie art. 24 § 1 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.) rzeczoznawcy majątkowego od ponownego opracowania operatu szacunkowego w postępowaniu administracyjnym, jakie toczy się w związku z zakwestionowaniem przez organ odwoławczy lub sąd operatu szacunkowego sporządzonego przez tego rzeczoznawcę w postępowaniu, które zostało zakończone uchyloną decyzją.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 października 2024 r. w sprawie ze skargi S.P. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach z dnia 18 kwietnia 2024 r. w przedmiocie opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości i na podstawie art. 185 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 l i ł zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gliwicach, a także – zgodnie z art. 203 pkt 2 w zw. z art. 206 i 207 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od S.P. na rzecz Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach jeden tysiąc złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wyrokiem z 4 października 2024 r., II SA/Gl 913/24, po rozpoznaniu skargi S.P. (dalej: skarżący), uchylił decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach (dalej: SKO lub Kolegium) z 18 kwietnia 2024 r., nr SKO.UL/41.7/69/2024/4113/A/Mak, oraz utrzymaną nią w mocy decyzję Wójta Gminy (...) (dalej: wójt lub organ I instancji) z 15 stycznia 2024 r., nr 1/2024. Decyzją tą na podstawie art. 36 ust. 4, 37 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2023 r. poz. 977 ze zm.; dalej: u.p.z.p.) oraz art. 104 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; dalej: k.p.a.) wobec zbycia nieruchomości złożonej z działek nr (...), (...), (...), (...) i (...), obręb (...), o łącznej powierzchni 0,7837 ha, której wartość wzrosła wskutek uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, ustalono jednorazową opłatę w wysokości 18 405 zł i zobowiązano zbywających tj. skarżącego oraz Z.K. do jej zapłaty, każdy po 9 202,50 zł.

Wyrok wydany został w następstwie przyjęcia opisanego poniżej stanu faktycznego i prawnego.

Dnia 25 sierpnia 2021 r. Rada Gminy podjęła uchwałę nr (...) w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla obszaru sołectwa (...) – Etap I, którą ogłoszono w Dzienniku Urzędowym Województwa Śląskiego z (...) pod pozycją (...) (dalej: m.p.z.p.). W zakres obszaru objętego m.p.z.p. wchodziła m.in. przedmiotowa nieruchomość, zbyta przez ww. warunkową umową sprzedaży, zawartą 21 października 2021 r. w formie aktu notarialnego. Następnie umową z 22 grudnia 2022 r. zbywający przenieśli prawo użytkowania wieczystego gruntu na nabywcę.

Wobec powyższego zostało wszczęte przez Wójta postępowania w sprawie ustalenia opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości na skutek zmiany planu miejscowego. W dniu 19 lipca 2022 r. został sporządzony przez rzeczoznawcę majątkowego M.P. (dalej: rzeczoznawca majątkowy) operat szacunkowy. Decyzją z 14 września 2022 r., nr 5/2022, wójt ustalił opłatę z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w wysokości 19 320 zł.

Od tej decyzji skarżący wniósł odwołanie, po rozpatrzeniu którego Kolegium decyzją z 19 grudnia 2022 r., nr SKO.UL/41.7/428/2022/16691, uchyliło decyzję wójta w całości i przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. SKO wskazało, że zaskarżona decyzja nie określa osób zobowiązanych do zapłaty opłaty oraz sposobu jej uiszczenia przez współwłaścicieli (solidarnie, czy w częściach ułamkowych). Zdaniem Kolegium w przedmiotowej sprawie należy także oszacować wartość zbytych działek z uwzględnieniem:

– przeznaczenia w planie miejscowym, który utracił moc z dniem 31 grudnia 2003 r.;

– faktycznego sposobu zagospodarowania nieruchomości w okresie luki planistycznej;

– przeznaczenia w planie miejscowym z 2005 r.;

– przeznaczenia w planie miejscowym z 2021 r.;

Rzeczoznawca majątkowy 27 kwietnia 2023 r. przygotował aneks do operatu szacunkowego z 19 lipca 2022 r.

Następnie decyzją z 1 czerwca 2023 r., nr 1/2023, wójt ustalił opłatę z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w wysokości 19 320 zł i zobowiązał indywidualnie każdego ze zbywających do zapłaty po 9660 zł.

Od tej decyzji Z.K. wniósł odwołanie, w wyniku którego Kolegium decyzją z 31 sierpnia 2023 r., nr SKO.UL/41.7/263/2023/15074/RS, ponownie uchyliło decyzję organu I instancji w całości i przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia przez wójta.

Kolegium wskazało, że nie można zaakceptować stwierdzenia zawartego w operacie szacunkowym, „że dla działek nr (…) i (…) nie nastąpił wzrost wartości rynkowej na skutek wejścia w życie nowego obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego", jak również uznało za błędne ograniczenie wyceny jedynie dla części działki nr (…). Kolegium zwróciło także uwagę na błędy zaistniałe w aneksie w zakresie przyjętych w nim ustaleń oraz opisów, szczegółowo wskazując, czego one dotyczą.

Decyzją z 15 stycznia 2024 r., nr 1/2024, wójt orzekł o ustaleniu jednorazowej opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem m.p.z.p w wysokości 18 405 zł i zobowiązał każdego ze zbywających do zapłaty po 9202,50 zł.

Po rozpatrzeniu odwołań wniesionych przez zbywających, Kolegium decyzją z 18 kwietnia 2024 r., nr SKO.UL/41.7/69/2024/4113/AMak, utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję.

Kolegium wyjaśniło, że po dokonaniu oceny operatu szacunkowego z 10 listopada 2023 r. uznało go za wiarygodny. Ponadto stwierdziło, że rzeczoznawca majątkowy uwzględnił wcześniejsze wskazania.

W skardze wywiedzionej na powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (dalej: WSA lub Sąd pierwszej instancji) skarżący, domagając się jej uchylenia, podnosił w głównej mierze zarzuty dotyczące naruszenia art. 7 i 77 k.p.a. poprzez podjęcie zaskarżonej decyzji bez uznania słusznego interesu strony i nieuwzględnienie sytuacji faktycznej, tj. faktu, że cena sprzedaży nieruchomości została ustalona w umowie przedwstępnej, w formie aktu notarialnego, w okresie, gdy nie obowiązywał nowy plan zagospodarowania przestrzennego, a tym samym sprzedający był zobowiązany do przystąpienia do zawarcia umowy sprzedaży.

Po rozpatrzeniu skargi WSA uchylił zaskarżoną decyzję Kolegium oraz poprzedzającą ją decyzję wójta z 15 stycznia 2024 r. z dwóch powodów.

Po pierwsze, w ocenie WSA w sprawie zaistniała konieczność wyłączenia rzeczoznawcy majątkowego, bowiem przyczyną wcześniejszych decyzji kasacyjnych SKO były uchybienia w postępowaniu dowodowym związane merytorycznie z treścią opinii rzeczoznawcy. Sąd pierwszej instancji wskazał, że w świetle art. 176 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.; dalej: u.g.n.) rzeczoznawca majątkowy podlega wyłączeniu od udziału w szacowaniu nieruchomości, jeżeli zachodzą przesłanki wymienione w art. 24 k.p.a. Wyjaśnił, że „w orzecznictwie zauważa się, że art. 176 u.g.n., przy określaniu przesłanek wyłączenia rzeczoznawcy majątkowego od udziału w szacowaniu nieruchomości, nie posługuje się konstrukcją odpowiedniego stosowania art. 24 k.p.a., lecz bezpośredniego. Konieczność wyłączenia rzeczoznawcy ma miejsce w sytuacji, gdy przyczyną wcześniejszej decyzji kasacyjnej organu II instancji były uchybienia w postępowaniu dowodowym związane merytorycznie z treścią opinii rzeczoznawcy. W takim przypadku rzeczoznawca nie powinien ani wydawać nowej opinii w sprawie w ponownie prowadzonym postępowaniu, ani uzupełniać w nim swojej wcześniejszej opinii, lecz powinien podlegać wyłączeniu stosownie do treści art. 176 u.g.n. w zw. z art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a. (np. wyrok WSA w Krakowie z 26 lipca 2022 r., II SA/Kr 398/22; wyrok NSA z 27 lutego 2020 r., I OSK 1947/18)".

Sąd pierwszej instancji podkreślił pry tym, że jakkolwiek część orzeczeń wykluczała tu automatyzm (np. wyrok NSA z 3 października 2019 r., I OSK 173/18), to jednak uchybienia stwierdzone w operacie szacunkowym przez organ II instancji w niniejszej sprawie miały charakter podstawowy. Rodzi

to wątpliwości co do kwalifikacji rzeczoznawcy, niezbędnych do wydania operatu – podstawowego dowodu w tego rodzaju sprawach, od którego zależy obciążenie strony należnościami publicznoprawnymi.

Po drugie, w ocenie WSA Kolegium niewystarczająco ustosunkowało się do zarzutów odwołania, wskazujących, że rzeczoznawca majątkowy nie wziął pod uwagę transakcji dotyczącej sprzedaży nieruchomości w bliskim sąsiedztwie. Sąd podkreślił, że „rzeczoznawca nie powinien dobierać nieruchomości porównawczych w sposób stronniczy, korzystny dla jednostki samorządu terytorialnego, pozwalający naliczyć opłatę w odpowiednio dużej wysokości, pomijając transakcje mogące wartość tą zaniżyć. Jakkolwiek dobór nieruchomości porównawczych jest uprawnieniem rzeczoznawcy, to jednak dobór wybiórczy i stronniczy może oraz powinien być zanegowany przez organ, o ile rzeczoznawca nie przedstawi rzeczowego, logicznego uzasadnienia takiego rozwiązania". Podsumowując ten wątek, Sąd wskazał, że „nie jest rzeczą Sądu, by tego rodzaju ustalenia i analizy prowadzić za organ".

Zdaniem Sądu pierwszej instancji powyższe uchybienia przepisom postępowania, w tym art. 138 §1 pkt 1 k.p.a., stwarzały podstawę do uchylenia zaskarżonego rozstrzygnięcia oraz poprzedzającego go rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji 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 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) i art. 135 p.p.s.a., przy odstąpieniu od dalej idącej kontroli prawidłowości zastosowania w niniejszej sprawie prawa materialnego, do której zmierzały niektóre zarzuty skargi.

Skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego od powyższego wyroku WSA wniosło Kolegium, zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na treść orzeczenia, a mianowicie:

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 176 u.g.n. w zw. z art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a. poprzez przyjęcie, że organy administracji publicznej nie wyłączyły rzeczoznawcy majątkowego w sytuacji, gdy przyczyną wcześniejszej decyzji kasacyjnej organu II instancji były uchybienia w postępowaniu dowodowym związane merytorycznie z treścią opinii rzeczoznawcy, podczas gdy żaden przepis prawa nie daje podstaw do takiego działania, a sporządzenie nowego operatu szacunkowe lub uzupełnienie wcześniejszego stanowi realizację zasady prawdy obiektywnej,

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 135 p.p.s.a. poprzez przyjęcie, że zaniechanie ustosunkowania się w większym zakresie do zarzutu odwołania, że rzeczoznawca nie wzięła pod uwagę transakcji dotyczącej sprzedaży nieruchomości w bliskim sąsiedztwie stanowi naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, podczas gdy dobór transakcji

nieruchomościami podobnymi stanowi wyłączną domenę rzeczoznawcy majątkowego, a organy administracji publicznej nie posiadają uprawnienia do żądania od rzeczoznawcy majątkowego wyjaśniania, dlaczego nie wziął do porównań transakcji nieruchomościami wskazanymi przez stronę postępowania;

3. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 135 p.p.s.a. poprzez sugestię Sądu pierwszej instancji opartą na gołosłownych twierdzeniach skarżącego, jakoby w przedmiotowej sprawie rzeczoznawca majątkowy dobrała nieruchomości w sposób stronniczy i korzystny dla jednostki samorządu terytorialnego, podczas gdy Kolegium, jako niezainteresowane wynikiem sprawy, dokonało oceny operatu szacunkowego także w zakresie opisu rynku lokalnego i podobieństwa nieruchomości wziętych do porównań;

4. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 133 § 1 p.p.s.a. poprzez wydanie wyroku bez oceny znajdujących się aktach sprawy dokumentów, w tym operatu szacunkowego z 10 listopada 2023 r. sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego i poprzez bezpodstawne przyjęcie, że kontrola przestrzegania przez organy administracyjne norm prawa materialnego może być przeprowadzona dopiero w ostatniej kolejności;

5. art. 134 § 1 p.p.s.a. poprzez uchylenie zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji wójta w całości, podczas gdy decyzja Kolegium została zaskarżona wyłącznie przez skarżącego „w całości w zakresie, w jakim utrzymuje w mocy decyzję o zobowiązaniu mnie do zapłaty kwoty 9202,50 zł jednorazowej opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości", przez co w części dotyczącej Z.K. stała się prawomocna;

6. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 135 p.p.s.a. w związku art. 138 § 1 pkt 1 k.p.a. poprzez uchylenie zaskarżonego rozstrzygnięcia oraz poprzedzającego go rozstrzygnięcia organu I instancji w sytuacji, gdy nie były one dotknięte wadami, o których mowa w art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a i nie doszło do naruszenia prawa przez organy administracji publicznej.

Mając na uwadze powyższe zarzuty Kolegium wniosło o:

1. uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie sprawy co do istoty na zasadzie art. 188 p.p.s.a. poprzez oddalenie skargi złożonej przez skarżącego, ewentualnie na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA;

2. zasądzenie na rzecz skarżącego kasacyjnie kosztów postępowania, według norm przepisanych;

3. rozpoznanie sprawy przez NSA bez przeprowadzania rozprawy.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej Kolegium przedstawiło stan faktyczny sprawy oraz wyjaśniło, dlaczego nie podziela stanowiska zaprezentowanego przez Sąd pierwszej instancji, przywołując argumentację mającą uzasadniać postawione zarzuty.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z treścią art. 183 § 1 p.p.s.a. rozpoznanie sprawy przed Naczelnym Sądem Administracyjnym następuje w granicach złożonej skargi kasacyjnej, biorąc pod uwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania. W rozpoznawanej sprawie nie zachodzi żadna z okoliczności skutkujących nieważnością postępowania, o jakich mowa w art. 183 § 2 p.p.s.a. i nie zachodzi żadna z przesłanek, o których mowa w art. 189 p.p.s.a., które NSA rozważa z urzędu, dokonując kontroli zaskarżonego skargą kasacyjną wyroku. Oznacza to, że przytoczone w skardze kasacyjnej przyczyny wadliwości prawnej zaskarżonego wyroku determinują zakres kontroli dokonywanej przez NSA, który w odróżnieniu od Sądu pierwszej instancji nie bada całokształtu sprawy, lecz tylko weryfikuje zasadność zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej.

Wobec faktu złożenia przez skarżącego oświadczenia o zrzeczeniu się rozprawy i braku takiego żądania ze strony organu, sprawa została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym, zgodnie z art. 182 § 2 p.p.s.a.

Na wstępie należy wskazać, że NSA nie uwzględnił zarzutu naruszenia w sprawie art. 134 § 1 p.p.s.a. poprzez uchylenie zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji wójta w całości, zamiast w części. Wbrew stanowisku prezentowanemu przez Kolegium analiza treści skargi wniesionej do WSA przez skarżącego nie pozwala na przyjęcie, że zaskarżeniu podlegała jedynie decyzja w części, w jakiej utrzymała w mocy decyzję wójta o zobowiązaniu do zapłaty przez skarżącego kwoty 9202,50 zł, przez co w pozostałej części dotyczącej Z.K. decyzja ta miała stać się prawomocna. Należy wskazać, że zaskarżoną decyzją SKO utrzymało w mocy decyzję organu I instancji, którą – po pierwsze, ustalono wysokość jednorazowej opłaty, a po drugie, określono kto i w jakiej wysokości zobowiązany jest do jej zapłaty. Z treści skargi wynikało zaś wprost, że skarżący wnosi o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji Kolegium oraz poprzedzającej ją decyzji wójta.

Na uwzględnienie zasługują zaś podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty dotyczące naruszenia przez WSA art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 176 u.g.n. w zw. z art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a. oraz art. 133 § 1 p.p.s.a.

Po pierwsze, NSA za zasadny uznał zarzut zawarty w pkt 1 skargi kasacyjnej, w którym SKO zakwestionowało stanowisko Sądu pierwszej instancji, który uznał, że rzeczoznawca majątkowy w postępowaniu administracyjnym poprzedzającym wydanie zaskarżonych decyzji podlegał wyłączeniu. Zdaniem Sądu pierwszej instancji fakt, że rzeczoznawca majątkowy w toku ponownie prowadzonego przez organy postępowania administracyjnego sporządził kolejny operat szacunkowy (aktualizacje) dotyczący wartości nieruchomości, należy kwalifikować jako wystąpienie przesłanki do jego wyłączenia od udziału w szacowaniu tej nieruchomości, o której mowa w art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a. w zw. z art. 176 u.g.n.

Stanowiska tego skład orzekający w niniejszej sprawie nie podziela.

Należy jednak wyjaśnić, że nie ulega wątpliwości, że przepisy poświęcone poszczególnym instytucjom wyłączenia pracownika stanowią jedną z gwarancji realizacji zasady prawdy obiektywnej (art. 7 k.p.a.). Wskazane przepisy mają stanowić gwarancję bezstronnego załatwienia sprawy.

Dla rzeczoznawców majątkowych wprowadzono odrębną regulację w art. 176 u.g.n. Przepis ten określa zasady wyłączania rzeczoznawcy majątkowego od czynności szacowania. Stanowi on wprost, że rzeczoznawca majątkowy podlega wyłączeniu od udziału w szacowaniu nieruchomości (a nie od udziału w postępowaniu), jeżeli zachodzą przesłanki z art. 24 k.p.a.

W orzecznictwie ukształtowany jest pogląd, zgodnie z którym rzeczoznawca majątkowy, z uwagi na wiedzę specjalną, jest swoistego rodzaju biegłym z zakresu szacowania nieruchomości. O ile w aspekcie proceduralnym rola rzeczoznawcy majątkowego zbliżona jest do biegłego w rozumieniu art. 84 § 1 k.p.a., to z uwagi na szczegółowe regulacje ustawy o gospodarce nieruchomościami (art. 176 u.g.n) dokonanie wykładni art. 24 k.p.a. w kontekście przesłanek wyłączenia rzeczoznawcy majątkowego od udziału w szacowaniu nieruchomości wymaga uwzględnienia także odmienności od pozycji procesowej biegłego, uregulowanej wyłącznie w wyżej wymienionych przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego.

Zgodnie z art. 84 § k.p.a. biegły podlega wyłączeniu na zasadach i w trybie określonym w art. 24 k.p.a. Należy jednak zauważyć, że przepis art. 24 k.p.a. odnosi się wprost do pracownika organu. Zatem jego zastosowanie do wyłączenia biegłego ze swej istoty możliwe jest jedynie odpowiednio, gdyż nie jest on ani pracownikiem organu, ani nie prowadzi postępowania administracyjnego i wydaje decyzję.

Wyłączenie biegłego w oparciu o przepisy art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a. w związku z art. 84 § 2 k.p.a. może więc nastąpić wówczas, gdy brał on udział w sprawie w określonej roli procesowej. Oznacza to wyłączenie rzeczoznawcy m.in. wtedy, gdy na jakimś etapie tego konkretnego postępowania był: świadkiem, biegłym, przedstawicielem strony (art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a.) lub też brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji (art. 24 § 1 pkt 5 k.p.a – na który to przepis, pośrednio, poprzez odwołanie się do wyroków WSA, wskazał także Sąd pierwszej instancji). Może to być, w ocenie NSA, taka sytuacja, kiedy ta sama osoba pracowała najpierw w administracji, biorąc udział w wydawaniu decyzji, a następnie zmieniła zawód na rzeczoznawcę majątkowego. Dlatego też wyłączenie rzeczoznawcy majątkowego, oparte na przytoczonych normach prawnych, należy rozumieć jedynie w taki sposób, że nie może brać udziału w sprawie w charakterze biegłego osoba, która uprzednio występowała w niej jako inny uczestnik postępowania, pracownik organu, świadek, strona lub jej reprezentant.

Biorąc pod uwagę brzmienie powyższych regulacji, zasadnie argumentował skarżący kasacyjnie, wskazując, że w sprawie brak jest okoliczności, które mogłyby wypełnić dyspozycję art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a. (dodatkowo także pkt 5). U podstaw wyłączenia pracownika organu z tych przyczyn leży fakt, że pracownik, który był w sprawie świadkiem lub biegłym, ma ukształtowany pogląd bądź to na całą sprawę, bądź to na niektóre jej okoliczności, co może osłabiać obiektywizm jego działania. Ponadto powyższe przepisy pozwalają uniknąć sytuacji, w której pracownik biorący udział w czynnościach postępowania administracyjnego i mający przez to wyrobiony już pogląd, czy to tylko np. na stan faktyczny sprawy – jeżeli brał udział w wyłącznie w postępowaniu dowodowym, czy też również na sposób rozstrzygnięcia sprawy – gdy wydawał decyzję z upoważnienia organu, byłby niejako determinowany przez swoje wcześniejsze doświadczenia związane z udziałem w postępowaniu.

Reasumując, należy wskazać, że wykładnia przepisu art. 176 u.g.n. dokonana z uwzględnieniem art. 84 § 2 k.p.a. (biegły podlega wyłączeniu na zasadach i w trybie określonym w art. 24 k.p.a) prowadzi do wniosku, że zasada wyłączenia powtórzona została w ustawie o gospodarce nieruchomościami z uwagi na to, że pozycja rzeczoznawcy majątkowego jest inna niż biegłego powołanego przez organ do wydania opinii. Rzeczoznawca majątkowy nie jest bowiem stroną ani uczestnikiem postępowania biorącym udział w sprawie. Jest profesjonalistą, osobą zaufania publicznego, który sporządza dowód w sprawie w postaci operatu szacunkowego. Wystarczy przypomnieć, że opinia biegłego w rozumieniu art. 84 § 1 k.p.a. podlega ocenie organu (na zasadzie art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a.), ze szczególnym uwzględnieniem logiki, spójności, jasności i wiarygodności (zob. bogate orzecznictwo NSA, np. wyroki z: 24 stycznia 2012 r., I OSK 1008/11; 31 stycznia 2012 r., I OSK 2085/11; 12 stycznia 2011 r., I OSK 378/10; 6 września 2011 r., I OSK 1510/10; CBOSA). Granice ingerencji i weryfikacji operatu kreuje to, że jest to dokument zawierający oceny i informacje oparte na wiedzy specjalistycznej, a ponadto pochodzi od osoby wykonującej zawód zaufania publicznego. Co więcej należy również wskazać, że zgodnie z art. 157 § 1 u.g.n. oceny prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego dokonuje organizacja zawodowa rzeczoznawców majątkowych w terminie i na zasadach określonych w tym przepisie. W konsekwencji zakwestionowanie operatu szacunkowego przez organ administracji publicznej lub sąd administracyjny jest dopuszczalne, ale wyłącznie w wyjątkowych i oczywistych wypadkach – jeżeli zostanie wykazane, że przy sporządzaniu operatu doszło do naruszenia prawa albo operat zawiera ewidentne błędy, które dyskwalifikują jego walory dowodowe (wyrok NSA z 11 grudnia 2020 r., I OSK 3140/18).

Nie ma zatem podstaw do takiej wykładni art. 24 § 1 pkt 4 i 5 k.p.a., która rozciągałaby jego zastosowanie także na sytuacje, gdy organ odwoławczy

rozpoznaje sprawę ponownie na skutek bądź to uprzedniego uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia temu organowi, bądź też uchylenia decyzji organu odwoławczego w postępowaniu sądowoadministracyjnym i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi drugiej instancji.

W ocenie NSA z wykładni systemowej oraz funkcjonalnej art. 176 u.g.n. nie wynika obligatoryjny obowiązek wyłączenia na podstawie art. 24 § 1 pkt 4 i 5 k.p.a. rzeczoznawcy majątkowego od ponownego opracowania operatu szacunkowego w postępowaniu administracyjnym, jakie toczy się w związku z zakwestionowaniem przez organ odwoławczy lub sąd operatu szacunkowego sporządzonego przez tego rzeczoznawcę w postępowaniu, które zostało zakończone uchyloną decyzją.

Nie można bowiem przyjąć, że w każdym przypadku, gdy w toku postępowania sądowoadministracyjnego w sprawie dotyczącej ustalenia jednorazowej opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości na skutek uchwalenie m.p.z.p, w której podstawę określenia jej wysokości stanowi operat szacunkowy sporządzony przez rzeczoznawcę majątkowego, w ponownie prowadzonym przez organy postępowaniu administracyjnym rzeczoznawca majątkowy podlega obligatoryjnemu wyłączeniu z dalszego udziału w szacowaniu tej nieruchomości, tj. nie może już sporządzić nowego operatu szacunkowego określającego wartość szacowanej nieruchomości.

Oznacza to, że wykładnia przepisów prawa dokonana przez Sąd pierwszej instancji, oparta wyłącznie na przesłankach wyłączenia pracownika organu administracji określonych w art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a. (pośrednio i pkt 5 k.p.a.), jest błędna. W świetle tych przepisów wyłączenie rzeczoznawcy majątkowego należy bowiem rozumieć jedynie w taki sposób, że nie może brać udziału w sprawie w charakterze biegłego osoba, która uprzednio występowała w niej jako inny uczestnik postępowania, pracownik organu, świadek, strona lub jej reprezentant.

Sąd pierwszej instancji nie uwzględnił zarówno istoty, jak i zawodowego charakteru, ustawowo regulowanej działalności rzeczoznawcy majątkowego i związanej z tym dyscyplinarnej odpowiedzialności zawodowej (art. 174 ust. 1, art. 175 ust. 1, art. 178 u.g.n.), a także możliwego zakresu oceny dowodowej operatu szacunkowego przez organ administracji – jako opinii o sformalizowanej prawnie formie i trybie oceny prawidłowości sporządzenia (art. 157 u.g.n.), jak też tego, że rzeczoznawca nie bierze udziału w wydaniu decyzji, a jedynie sporządza operat, który podlega ocenie i weryfikacji przez organ wydający rozstrzygnięcie administracyjne. Uwzględniając powyższe przepisy, odczytanie ich przesłanek w odniesieniu do rzeczoznawcy majątkowego nie mogło nastąpić wyłącznie przez proste podstawienie zamiast pojęcia „pracownik organu administracji" lub „biegły" – pojęcia „rzeczoznawca

majątkowy", lecz wymagało dokonania wykładni z uwzględnieniem charakteru ustawowego i funkcji procesowej rzeczoznawcy majątkowego.

W tym miejscu należy wskazać, że wprawdzie orzecznictwo sądów administracyjnych w przedmiocie wyłączenia rzeczoznawcy majątkowego nie jest jednolite (na co zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji), to jednak w wyrokach NSA dominuje stanowisko, że uchylenie decyzji administracyjnej i ponowne rozpoznanie sprawy nie powoduje, że rzeczoznawca majątkowy, który sporządził operat szacunkowy przy pierwszym rozpoznawaniu sprawy, nie może znów przedstawić opinii (operatu) w postępowaniu ponownym (por. wyroki NSA z: 21 marca 2017 r., II OSK 1706/15; 13 grudnia 2017 r., I OSK 1400/17; 4 kwietnia 2017 r., I OSK 1465/15; 4 kwietnia 2017 r., I OSK 2497/15; 13 marca 2024 r., I OSK 2890/20; CBOSA).

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym sprawę podziela te ostatnie poglądy.

W rozpoznawanej sprawie zasadnie zatem skarżący kasacyjnie wywiódł, że w okolicznościach niniejszej sprawy podniesione przez Kolegium uwagi do sporządzonego w sprawie operatu szacunkowego, jego aktualizacji, nie mogły stanowić podstawy do wyłączenia rzeczoznawcy majątkowego na podstawie art. 176 u.g.n. w zw. z art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a., co uzasadniało uwzględnienie zawartego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia w sprawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 176 u.g.n. w zw. z art. 24 § 1 pkt 4 k.p.a.

Na uwzględnienie zasługiwały także zarzuty zawarte w pkt 2-4 skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia w sprawie art. 135 i art. 133 § 1 p.p.s.a w zakresie, w jakim Sąd pierwszej instancji uznał za konieczne uchylić decyzję SKO i organu I instancji z uwagi na brak rzetelnego odniesienia się do zarzutów odwołania w zakresie dokonanego przez rzeczoznawcę majątkowego doboru nieruchomości podobnych i uznaniu przez WSA, że rzeczoznawca dokonał wyboru nieruchomości podobnych w sposób „stronniczy i wybiórczy" korzystny dla jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 135 p.p.s.a. sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne do końcowego jej załatwienia. Przepis art. 135 p.p.s.a. nie reguluje generalnej kwestii usuwania stanu naruszenia prawa, lecz reguluje kwestię głębokości orzekania przy usuwaniu stanu naruszenia prawa (por. wyrok NSA z 20 października 2011 r., II GSK 1044/10, LEX nr 1151516). Istotą konstrukcji normatywnej ukształtowanej przepisem art. 135 p.p.s.a. jest powiązanie obowiązku sądu orzekania „w głąb sprawy" z przesłanką niezbędności takiego rozstrzygnięcia dla jej końcowego załatwienia. Wyeliminowanie z obrotu prawnego innego niż zaskarżony akt wchodzi w grę jedynie wówczas, gdy bez tego

zabiegu załatwienie sprawy byłoby niemożliwe lub co najmniej utrudnione. Z kolei naruszenie określonej w art. 133 § 1 p.p.s.a. zasady orzekania na podstawie akt sprawy może stanowić podstawę kasacyjną, jeżeli polega ona na oddaleniu skargi, pomimo niekompletnych akt sprawy; pominięciu istotnej części tych akt; oparciu orzeczenia na własnych ustaleniach sądu nie znajdujących odzwierciedlenia w aktach sprawy (por. wyrok NSA z 28 maja 2025 r., I OSK 1412/24, LEX nr 3880193).

W przedmiotowej sprawie Sąd pierwszej instancji wydał wyrok uwzględniający skargę, wywodząc, że decyzje wydane w obu instancjach istotnie naruszają przepisy postępowania. U podstaw takiego rozstrzygnięcia legło między innymi uznanie, że stan faktyczny sprawy nie został prawidłowo ustalony, gdyż Kolegium nie ustosunkowało się rzetelnie do zarzutu odwołania dotyczącego nieuwzględnienia przez biegłego rzeczoznawcę nieruchomości sprzedanych w bliskim sąsiedztwie. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie wyjaśnił jednak na jakiej podstawie i dlaczego uznał, że biegły rzeczoznawca, sporządzając operat szacunkowy w sposób „stronniczy i wybiórczy" korzystny dla jednostki samorządu terytorialnego, dokonał doboru nieruchomości podobnych, jak również jakie przepisy postępowania w sposób istotny w związku z tym naruszyły organy obu instancji.

Jak wskazano powyżej, zakwestionowanie operatu szacunkowego jako dowodu w sprawie przez sąd administracyjny jest dopuszczalne, ale wyłącznie w wyjątkowych i oczywistych wypadkach, jeżeli zostanie wykazane, że przy sporządzeniu operatu doszło do naruszenia prawa albo operat zawiera ewidentne błędy, które dyskwalifikują jego walory dowodowe (por. przykładowo wyroki NSA z: 13 grudnia 2018 r., II OSK 411/18; 17 marca 2020 r., II OSK 428/19; 12 stycznia 2021 r., II OSK 1408/19; 25 maja 2021 r., II OSK 2458/18; 18 stycznia 2022 r., II OSK 191/19; 26 lutego 2025 r., I OSK 1372/23; 24 kwietnia 2025 r., I OSK 1611/23).

Z uwagi na charakter operatu, sporządzonego przez rzeczoznawcę, a zatem osobę dysponującą wiedzą specjalistyczną, podważenie tez zawartych w takim dokumencie wymaga z reguły odwołania się do innego dokumentu, sporządzonego przez osobę również dysponującą wiedzą specjalistyczną. Kontrola opinii rzeczoznawcy majątkowego na płaszczyźnie merytorycznej obejmuje bowiem elementy, które można podzielić na te niewkraczające w sferę wiadomości specjalnych i te w sferę tą wkraczające. Merytoryczna ocena operatów szacunkowych – zarówno przez organy administracji publicznej, jak i sądy administracyjne – nie jest możliwa w takim zakresie, w jakim miałaby dotyczyć wiadomości specjalnych. W tym bowiem zakresie operat szacunkowy może być podważony jedynie przez ocenę dokonaną w trybie art. 157 ust. 1 u.g.n., a więc wyłącznie w następstwie oceny prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego dokonanej przez organizację zawodową rzeczoznawców majątkowych (por. przykładowo wyroki NSA z: 20 maja 2021 r., I OSK 4120/18;

10 sierpnia 2021 r., I OSK 494/21; 24 sierpnia 2021 r., I OSK 4234/18; 27 kwietnia 2023 r., I OSK 657/22; 9 listopada 2023 r., I OSK 1739/22; 24 stycznia 2024 r., I OSK 1892/22).

Przesądza o tym również treść art. 154 ust. 1 u.g.n., wskazująca, że wyboru właściwego podejścia oraz metody i techniki szacowania nieruchomości dokonuje rzeczoznawca majątkowy. Oczywiście są w tym zakresie pewne determinanty prawne, do których należy: konieczność uwzględnienia celu wyceny, rodzaju i położenia nieruchomości, przeznaczenia w planie miejscowym, stanu nieruchomości oraz dostępnych danych o cenach, dochodach i cechach nieruchomości podobnych (art. 154 ust. 1 u.g.n.), konieczność uwzględnienia bardziej szczegółowych dyrektyw, odnoszących się do konkretnego celu wyceny wyznaczonego przedmiotem postępowania (w rozpoznawanej sprawie przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości; Dz.U. z 2023 r. poz. 1832), respektowanie ogólnych założeń danego podejścia (porównawczego, dochodowego lub kosztowego) do szacowania danej nieruchomości (art. 153 u.g.n.) czy dyrektyw wynikających z legalnych definicji pewnych pojęć – w szczególności nieruchomości podobnej (art. 4 pkt 16 u.g.n.).

Dyrektywy prawne niewątpliwie stanowią wzorce oceny operatu przez organy wydające w sprawie, a następnie wzorce kontroli sądowej tych decyzji. Trzeba jednak mieć na uwadze fakt, że dyrektywy te są z założenia dość ogólne. Specyfika operatu sprawia, że nie da się w sposób sztywny i szczegółowy uregulować metodologii stosowanej przez biegłego (rzeczoznawcę). Konieczność sięgnięcia po wiadomości specjalne zakłada pewien stopień zaufania do rzetelności i wiedzy biegłego i wymaga pozostawienia mu pewnej swobody, niezbędnej z uwagi na specyfikę wiedzy specjalistycznej, nie poddającej się ujęciu w sztywne ramy prawne.

W związku z tym, poza wykazaniem naruszenia regulacji prawnych determinujących w sposób ogólny metodologię stosowaną przez rzeczoznawcę, podważenie prawidłowości operatu wymaga wykazania takich błędów, które wynikają z kwestii mieszczących się w granicach tego, co jest w stanie ocenić organ, a następnie skontrolować sąd – spójności, logiki, zgodności z doświadczeniem życiowym, etc.

W rozpoznawanej sprawie Sąd pierwszej instancji nie wykazał naruszenia prawnych dyrektyw sporządzania operatu ani błędów w zakresie spójności, logiki czy zgodności z doświadczeniem życiowym. Ograniczył się jedynie do sformułowania ogólnego zarzutu, w zakresie naruszeń mających mieć podłoże w błędnym doborze nieruchomości podobnych. Nie dokonał przy tym również w oparciu o ocenę zgromadzonych w sprawie akt prawidłowej weryfikacji, kontroli stanowiska organów.

W świetle powyższych uchybień należało uznać, że Sąd pierwszej instancji nie rozpoznał sprawy co do istoty.

Ponownie rozpoznając sprawę, Sąd pierwszej instancji uwzględni poglądy prawne oraz uwagi zawarte w niniejszym uzasadnieniu i dokona kontroli zaskarżonej decyzji, mając na względzie zwłaszcza nakaz płynący z art. 134 p.p.s.a.

W tym stanie rzeczy NSA, na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a., uwzględnił skargę kasacyjną i uchylił zaskarżone orzeczenie w całości oraz przekazał sprawę Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

Orzeczenie o kosztach postępowania uzasadniały przepisy art. 203 pkt 2 p.p.s.a w zw. z art. 206 i 207 p.p.s.a i w zw. z § 14 ust. 2 pkt 2 lit. a/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 poz. 1935), wyrażające odpowiednio zasadę miarkowania kosztów postępowania oraz zasadę słuszności. Stosowanie art. 206 i 207 p.p.s.a, będących wyjątkiem od zasady finansowej odpowiedzialności za wynik postępowania, zależy od uznania NSA. Odstępując od zasądzenia zwrotu części kosztów postępowania kasacyjnego w tej sprawie, Sąd wziął pod uwagę charakter rozpoznawanej sprawy oraz specyfikę jej stanu faktycznego, uznając że skoro u podstaw zakwestionowanego przez skarżący kasacyjnie organ wyroku Sądu pierwszej instancji legła przede wszystkim błędna wykładnia art. 176 u.g.n. w zw. z art. 24 k.p.a, obciążenie skarżącego całością kosztów postępowania kasacyjnego godziłoby w zasadę słuszności.

71

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 9 grudnia 2025 r.
(III OSK 2486/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Przemysław Szustakiewicz (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Maciej Kobak, NSA Piotr Korzeniowski

Dokumentacja świadczonych usług weterynaryjnych objęta z mocy art. 28 ust. 3 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt (Dz.U. z 2019 r. poz. 24) tajemnicą zawodową nie podlega udostępnieniu na podstawie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 2176).

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 E.S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie ze skargi E.S. na decyzję Dyrektora Schroniska dla Zwierząt w O. z dnia 15 kwietnia 2022 r. w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od E.S. na rzecz Dyrektora Schroniska dla Zwierząt w O. pięćset tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wyrokiem z 7 lipca 2022 r., II SA/Ol 432/22, oddalił skargę E.S. na decyzję Dyrektora Schroniska dla Zwierząt w O. z 15 kwietnia 2022 r., nr SCHR.7080.15.2022 w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej.

Wyrok został wydany w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy:

Dyrektor Schroniska dla Zwierząt w O. decyzją z 10 grudnia 2021 r., znak SCHR.7080.78.2021, na podstawie art. 5 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 2176 ze zm.; dalej: u.d.i.p.), po rozpoznaniu wniosku E.S. z 3 listopada 2021 r., odmówił udostępnienia informacji publicznej w zakresie odpowiedzi na pkt 6 wniosku, tj. podania danych wszystkich zwierząt znajdujących się w rejestrach z systemu ewidencji stanu i leczenia zwierząt, stosowanego w Schronisku dla Zwierząt w O. (np. systemu elektronicznego Klinika XP lub – w przypadku, gdy system ten nie miał zastosowania – innego systemu ewidencji i stanu leczenia danego zwierzęcia) za okres od 1 stycznia 2021 r. do dnia udostępnienia odpowiedzi na wniosek lub do końca okresu przypadającego na nie później niż 3 dni kalendarzowe poprzedzające dzień udostępnienia odpowiedzi na wniosek.

W uzasadnieniu decyzji Dyrektor wyjaśnił, że zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt (Dz.U. z 2019 r. poz. 24) gabinet weterynaryjny w Schronisku prowadzi dokumentację medyczną przy użyciu programu Klinika XP. Zgodnie zaś z art. 28 ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt wszelkie informacje uzyskane przez zakład leczniczy dla zwierząt w związku ze świadczoną usługą weterynaryjną, dotyczące zwierzęcia i jego posiadacza, stanowią tajemnicę zawodową, a więc tajemnicę ustawowo chronioną. Wobec tego zastosowanie w sprawie ma przepis art. 5 ust. 1 u.d.i.p., zgodnie z którym prawo do informacji publicznej podlega

ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych. Ponadto wyjaśnił, że przepisy ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt wprost wskazują, komu można udostępnić dokumentację lekarsko-weterynaryjną i nie przewidują możliwości wydania informacji na wniosek złożony w trybie dostępu do informacji publicznej.

W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy, Dyrektor Schroniska, decyzją z 15 kwietnia 2022 r., utrzymał w mocy własną decyzję z 10 grudnia 2021 r.

Z powyższą decyzją nie zgodziła się wnioskodawczyni, wnosząc skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Powołanym na wstępie wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, na podstawie art. 151 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.), uznał, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że istotą sporu jest, czy dokumentacja świadczonych przez Gabinet Weterynaryjny w Schronisku dla Zwierząt usług weterynaryjnych podlega udostępnieniu w trybie przepisów u.d.i.p., a następnie wyjaśnił, że prawo do informacji publicznej nie jest prawem nieograniczonym. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 u.d.i.p. prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych. Artykuł 28 ust. 1 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt stanowi, że zakład leczniczy dla zwierząt prowadzi dokumentację świadczonych usług weterynaryjnych określoną odrębnymi przepisami oraz zapewnia jej ochronę i poufność. Ponadto wszelkie informacje uzyskane przez zakład leczniczy dla zwierząt w związku ze świadczoną usługą weterynaryjną, dotyczące posiadacza zwierzęcia i jego zwierzęcia, stanowią tajemnicę zawodową (art. 28 ust. 3). Okolicznością bezsporną jest, że dokumentacja usług świadczonych przez gabinet weterynaryjny stanowi tajemnicę ustawowo chronioną, a sposób jej udostępnienia i podmioty uprawnione do jej otrzymania określają przepisy tej ustawy. Powołane przepisy ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej. Nie ma więc racji skarżąca, twierdząc, że w niniejszej sprawie prymat należy przyznać prawu do informacji. Strona żądała udostępnienia danych wszystkich zwierząt znajdujących się w rejestrach z systemu ewidencji stanu i leczenia zwierząt, stosowanego w Schronisku za okres od 1 stycznia 2021 r. do dnia udostępnienia odpowiedzi na wniosek lub do końca okresu przypadającego na nie później niż 3 dni kalendarzowe poprzedzające dzień udostępnienia odpowiedzi na niniejszy wniosek. Natomiast art. 28 ust. 2

ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt wprost stanowi, że dokumentację świadczonych usług weterynaryjnych, udostępnia się: 1) okręgowej radzie lekarsko-weterynaryjnej w zakresie niezbędnym do sprawowania nadzoru; 2) organom Inspekcji Weterynaryjnej w zakresie zwalczania chorób zakaźnych zwierząt i obrotu produktami leczniczymi, paszami leczniczymi i wyrobami medycznymi stosowanymi wyłącznie u zwierząt; 3) sądom i prokuratorom oraz sądom lekarsko-weterynaryjnym i rzecznikom odpowiedzialności zawodowej w związku z prowadzonym postępowaniem; 4) posiadaczowi zwierzęcia w zakresie dotyczącym świadczonej usługi weterynaryjnej; 5) innemu zakładowi leczniczemu dla zwierząt, jeżeli dokumentacja ta jest niezbędna do zapewnienia ciągłości świadczenia usług weterynaryjnych. Katalog ten ma charakter zamknięty, a skarżąca nie jest żadnym z wyżej wymienionych podmiotów. Prawidłowo więc organ zastosował w sprawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. w zw. z art. 28 ust. 1 i ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wskazał ponadto, że w przypadku stwierdzenia, że żądana informacja objęta jest tajemnicą ustawowo chronioną, wyłączenie jej udostępniania następuje z mocy samej ustawy i nie jest konieczne np. wykazanie naruszanie prawa posiadacza zwierzęcia. Schronisko jest zarówno organem, jak i posiadaczem bezpańskich zwierząt, przebywających pod jego opieką. Przepisy ustawy o dostępie do informacji publicznej dotyczą podmiotów wykonujących zadania publiczne, które w tym zakresie pozostają organami w znaczeniu funkcjonalnym. Organem takim w sprawie jest Schronisko i to jego jako organu dotyczy obowiązek udzielenia wnioskowanej informacji, w zgodzie z przepisami ustawy o dostępie do informacji publicznej. Obowiązek ten nie dotyczy jednak w ogóle Schroniska, jako posiadacza zwierzęcia. Zatem, w ocenie Sądu pierwszej instancji, organ prawidłowo zastosował art. 5 ust. 1 u.d.i.p. w zw. z art. 28 ust. 1 i ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt i odmówił skarżącej udzielenia informacji w zakresie podania danych wszystkich zwierząt znajdujących się w rejestrach z systemu ewidencji stanu i leczenia zwierząt, ponieważ dane te stanowią tajemnicę ustawowo chronioną.

Z powyższym wyrokiem nie zgodziła się skarżąca, wnosząc skargę kasacyjną i domagając się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Olsztynie; ewentualnie uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznania skargi; zasądzenia kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego wg. norm przepisanych oraz rozpoznania sprawy na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzuciła naruszenie:

1. art. 5 ust. 1 u.d.i.p. w zw. z art. 28 ust. 1 i ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt poprzez błędną wykładnię i przyjęcie, że:

a) organ władzy publicznej – Schronisko dla Zwierząt, w którym działa zakład leczniczy dla zwierząt – Gabinet Weterynaryjny Schronisko dla Zwierząt w O., może odmówić udzielenia informacji w trybie dostępu do informacji publicznej, dotyczącej stanu i leczenia zwierząt, które znajdują się pod opieką Schroniska ze względu na tajemnicę ustawowo chronioną – tajemnicę zawodową, która obejmuje dokumentację usług świadczonych przez gabinet weterynaryjny, podczas gdy skarżąca zwróciła się z wnioskiem o udostępnienie informacji do Schroniska, które jako „posiadacza zwierzęcia" nie obowiązuje tajemnica zawodowa;

b) dokumentacja usług świadczonych przez Gabinet na rzecz Schroniska stanowi tajemnicę ustawowo chronioną, podczas gdy Gabinet jest częścią składową jednostki budżetowej Gminy O. i świadczy usługi weterynaryjne, które są finansowane ze środków publicznych, wyłącznie na rzecz Schroniska, co wyklucza potrzebę ochrony informacji związanych z leczeniem bezpańskich zwierząt w Schronisku;

2. art. 2 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 u.d.i.p. przez błędną wykładnię i uznanie, że dopuszczalne jest ograniczenie prawa skarżącej do informacji publicznej, podczas gdy bezspornym jest, że Schronisko jest organem zobowiązanym do udzielenia wnioskowanej informacji, a treść objęta wnioskiem stanowi informację publiczną w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej i z tego względu organ miał obowiązek udostępnienia informacji skarżącej zgodnie z jej wnioskiem;

3. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. polegające na nieuchyleniu zaskarżonej decyzji pomimo, że Dyrektor Schroniska błędnie zastosował art. 5 ust. 1 u.d.i.p. w zw. z art. 28 ust. 1 i 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, uznając, że Schronisko może odmówić udzielania informacji publicznej, powołując się na tajemnicę obowiązującą Gabinet Weterynaryjny, podczas gdy wnioskowane informacje publiczne dotyczyły działalności Schroniska jako posiadacza zwierząt, którego nie obowiązuje tajemnica zawodowa.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, że Dyrektor Schroniska nie miał podstaw, aby odmówić skarżącej udzielenia informacji w zakresie podania danych wszystkich zwierząt znajdujących się w rejestrach z systemu ewidencji stanu i leczenia zwierząt ze względu na przepisy art. 28 ust. 1 i 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt. Do Schroniska zastosowanie ma definicja „posiadacza zwierzęcia", którą przytacza ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt (Dz.U. z 2004 r. Nr 69, poz. 625). Wedle art. 2 pkt 33 tej ustawy pojęcie posiadacza zwierząt oznacza „osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej władającą zwierzęciem, również tymczasowo". Schronisko zatem w ramach swej działalności jest przede

wszystkim „posiadaczem zwierzęcia", którego nie obejmuje tajemnica zawodowa określona w art. 28 ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt. Opieka lekarsko-weterynaryjna nad zwierzętami w Schronisku stanowi jedno z jego zadań, które może być wykonywane przez wewnętrzny zakład leczniczy lub podmiot zewnętrzny na podstawie umowy. Istotą działalności Schroniska jest więc pełnienie roli „posiadacza zwierzęcia" i wykonywanie szeregu zadań związanych z opieką nad bezdomnym zwierzęciem, które finansowane są ze środków publicznych.

Zdaniem skarżącej kasacyjnie, WSA w Olsztynie wadliwie uznał, że informacje uzyskane przez Gabinet Weterynaryjny w Schronisku w związku ze świadczoną usługą weterynaryjną, dotyczące posiadacza zwierzęcia i jego zwierzęcia, stanowią tajemnicę zawodową. Skoro Gabinet jest częścią składową jednostki budżetowej jaką jest Schronisko, a usługi weterynaryjne dotyczą wyłącznie zwierząt, które są pod opieką organu, to nie powinien znaleźć zastosowania przepis art. 28 ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, którego celem jest ochrona danych o charakterze prywatnym. Informacji związanych z świadczeniem usług weterynaryjnych w interesie publicznym i finansowanych ze środków publicznych nie można zakwalifikować jako działalności objętej tajemnicą zawodową. Ponadto dokumentacja świadczonych usług weterynaryjnych przez Gabinet dotyczy tylko jednego posiadacza zwierząt – organu władzy publicznej.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Schroniska wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej jako bezzasadnej oraz zasądzenie kosztów postępowania w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z treścią art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. W sprawie nie występują, enumeratywnie wyliczone w art. 183 § 2 p.p.s.a., przesłanki nieważności postępowania sądowoadministracyjnego. Z tego względu przy rozpoznaniu sprawy Naczelny Sąd Administracyjny związany był granicami skargi kasacyjnej.

Rozpoznana w zakreślonych granicach skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie, warto zauważyć, że Konstytucja RP w art. 61 ust. 1 stanowi, że obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne. Prawo to obejmuje również uzyskiwanie informacji o działalności organów samorządu gospodarczego i zawodowego, a także innych osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują

mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa. Prawo do uzyskiwania informacji obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu (art. 61 ust. 2 Konstytucji RP). Ograniczenie prawa, o którym mowa w ust. 1 i 2, może nastąpić wyłącznie ze względu na określoną w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa (art. 61 ust. 3 Konstytucji RP).

Ustawą, która służy realizacji konstytucyjnego prawa dostępu do wiedzy o funkcjonowaniu organów władzy publicznej, jak też podmiotów realizujących zadania publiczne, bądź też dysponujących majątkiem publicznym jest ustawa o dostępie do informacji publicznej. Ustawa ta, reguluje zasady i tryb dostępu do informacji, mających walor informacji publicznych. Wskazuje też wyraźnie, w jakich przypadkach dostęp do informacji publicznej podlega ograniczeniu i kiedy żądane przez wnioskodawcę informacje nie mogą zostać udostępnione. Z powyższego wynika, że dostęp do informacji publicznej nie ma charakteru absolutnego. Uprawnienie to może być w pewnych sytuacjach ograniczone.

Dla porządku przypomnieć należy, że zgodnie z art. 1 w zw. z art. 6 u.d.i.p. informację publiczną podlegającą udostępnieniu stanowi każda wiadomość wytworzona lub odnosząca się do władz, podmiotów sprawujących funkcje publiczne albo odnosząca się do innych podmiotów, wykonujących funkcje publiczne w zakresie wykonywania przez nie zadań władzy publicznej i gospodarowania mieniem komunalnym lub mieniem Skarbu Państwa. Wyjątki od powyższej zasady wprowadza przepis art. 5 u.d.i.p.

W analizowanej sprawie kluczowe znaczenie ma przepis art. 5 ust. 1 u.d.i.p., zgodnie z którym prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych. Istota sprawy sprowadza się zatem do oceny, czy Dyrektor Schroniska, jako podmiot zobowiązany do udostępnienia informacji publicznej, zasadnie przyjął, że żądana przez skarżącą informacja w zakresie stanu zdrowia i leczenia zwierząt znajdujących się w Schronisku, jest chroniona, w rozumieniu art. 28 ust. 1 i 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, tj. czy w sprawie zachodzi ograniczenie dostępu do informacji publicznej z uwagi na zaistnienie tajemnicy zawodowej.

W związku z tym, w pierwszej kolejności wskazać należy, że stosownie do art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 2020 r. poz. 638), zapobieganie bezdomności zwierząt i zapewnienie opieki bezdomnym zwierzętom oraz ich wyłapywanie należy do zadań

własnych gmin. Realizacja tych zadań na terenie Gminy O. została powierzona Schronisku dla Zwierząt w O., które jest samorządową jednostką budżetową Miasta O..

Do zadań własnych gminy realizowanych przez Schronisko m.in. należy, w myśl § 3 pkt 1 lit. b/ Statutu Schroniska, opieka bytowa i lekarsko-weterynaryjna nad zwierzętami w schronisku, w tym sterylizacja i kastracja zwierząt oraz ich trwałe znakowanie poprzez wszczepianie mikroczipów.

Opiekę lekarsko-weterynaryjną Schronisko prowadzi natomiast poprzez zakład leczniczy dla zwierząt jakim jest Gabinet Weterynaryjny w Schronisku dla Zwierząt w O. To zaś oznacza, że gabinet weterynaryjny w schronisku, jako placówka ochrony zdrowia i dobrostanu zwierząt, świadcząc usługi z zakresu medycyny weterynaryjnej dla podopiecznych przebywających w Schronisku, zobowiązany jest do stosowania przepisów ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt. W myśl art. 2 ust. 1 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, usługa weterynaryjna jest czynnością mającą na celu zachowanie, ratowanie lub poprawę zdrowia zwierząt i ich produkcyjności, polegającą w szczególności na: 1) badaniu stanu zdrowia zwierząt; 2) rozpoznawaniu, zapobieganiu i zwalczaniu chorób zwierząt; 3) leczeniu zwierząt; 4) udzielaniu porad i konsultacji; 5) pielęgnacji zwierząt; 6) wydawaniu opinii i orzeczeń; 7) wykonywaniu czynności związanych z określeniem zdolności rozrodczych zwierząt i ich zaburzeń oraz biotechniką rozrodu; 8) wykonywaniu detalicznego obrotu produktami leczniczymi weterynaryjnymi, paszami leczniczymi oraz wyrobami medycznymi przeznaczonymi dla zwierząt, na zasadach określonych w odrębnych przepisach; 9) wykonywaniu badań laboratoryjnych i innych badań diagnostycznych, zwanym dalej „usługami laboratoryjnymi". Stosownie zaś do art. 28 ust. 1 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, zakład leczniczy dla zwierząt prowadzi dokumentację świadczonych usług weterynaryjnych (…) oraz zapewnia jej ochronę i poufność. Natomiast w myśl art. 28 ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt wszelkie informacje uzyskane przez zakład leczniczy dla zwierząt w związku ze świadczoną usługą weterynaryjną, dotyczące posiadacza zwierzęcia i jego zwierzęcia, stanowią tajemnicę zawodową. Z tego ostatniego przepisu wynika wprost, że tajemnicą zawodową objęte są wszystkie informacje uzyskane przez zakład leczniczy dla zwierząt w związku ze świadczoną usługą weterynaryjną, a zatem informacje o stanie zdrowia zwierzęcia, leczeniu zwierzęcia, tj. usług wymienionych w art. 2 ust. 1 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, bez względu na to czy usługi weterynaryjne dotyczą zwierząt, które są pod opieką tego zakładu leczniczego dla zwierząt jako części wchodzącej w skład Schroniska, czy też zwierząt będących pod opieką innych podmiotów (właścicieli lub opiekunów zwierzęcia).

Z powyższego wynika, że prawidłowo Dyrektor Schroniska odmówił skarżącej kasacyjnie udostępnienia informacji publicznej, w zakresie stanu zdrowia i leczenia zwierząt przebywających w Schronisku, a znajdującej się w rejestrach z systemu ewidencji stanu i leczenia zwierząt, stosowanego w Schronisku, powołując się na art. 5 ust. 1 u.d.i.p. w zw. z art. 28 ust. 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, bowiem dokumentacja wynikająca z tego systemu objęta jest tajemnicą zawodową. Tym samym, zasadnie Sąd pierwszej instancji oddalił skargę.

Dlatego jako niezasadne okazały się podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszania art. 5 ust. 1 u.d.i.p., art. 28 ust. 1 i 3 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt.

Niezrozumiały jest natomiast zarzut naruszenia art. 2 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 u.d.i.p. przez błędną wykładnię i uznanie, że dopuszczalne jest ograniczenie prawa skarżącej do informacji publicznej, podczas gdy bezspornym jest, że Schronisko jest organem zobowiązanym do udzielenia wnioskowanej informacji, a treść objęta wnioskiem stanowi informację publiczną w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej. Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji, jak i zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji wprost wynika, że Dyrektor Schroniska jest podmiotem zobowiązanym do udostępnienia informacji publicznej oraz że żądana informacja jest informacją publiczną. Jednakże, co wynika z wcześniejszych wywodów, udostępnienie tej informacji podlegało ograniczeniu z uwagi na występującą w sprawie tajemnicę zawodową. Fakt odmowy udostępnienia informacji publicznej z uwagi ochronę tajemnic ustawowo chronionych, nie stanowi naruszenia art. 2 ust. 1 i art. 10 ust. 1 u.d.i.p.

Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, w związku z podniesionymi zarzutami, że Dyrektor Schroniska występuje w sprawie w podwójnej roli. Mianowicie jako organ władzy publicznej, bowiem realizuje zadania Gminy w zakresie ochrony zwierząt i zapobieganiu bezdomności zwierząt, w tym zadania z zakresu opieki lekarsko-weterynaryjnej, oraz jako posiadacz zwierząt, gdyż sprawuje w imieniu Gminy opiekę nad przebywającymi w schronisku bezdomnymi zwierzętami. Zadania Dyrektora Schroniska są immanentnie związane z faktem posiadania zwierząt. Z tych względów nie można, jak chce tego skarżąca kasacyjnie, rozdzielać funkcji organu od posiadacza zwierzęcia.

Nie można się również zgodzić z twierdzeniem skarżącej kasacyjnie, że Dyrektor Schroniska w sposób wybiórczy i dowolny ujawnia informacje pozyskane w ramach działalności Gabinetu Weterynaryjnego w Schronisku. Należy bowiem zwrócić uwagę na fakt, że informacje dotyczące poszczególnych zwierząt przebywających w Schronisku są umieszczane na stronie internetowej

Schroniska w związku z kolejnym zadaniem własnym Gminy, tj. poszukiwaniem właścicieli dla bezdomnych zwierząt (art. 11a ust. 2 pkt 5 ustawy o ochronie zwierząt). Dlatego też Dyrektor, wywiązując się z tego zadania, zobowiązany jest do udostępnienia zdjęcia zwierzęcia, opisu jego historii, charakteru, oczekiwań dotyczących domów adopcyjnych oraz ogólnej i podstawowej informacji o stanie zdrowia, które mają charakter ogólnodostępny. Nie jest to jednak dokumentacja lekarsko-weterynaryjna, która zawarta jest w systemie ewidencji stanu i leczenia zwierząt, objętym tajemnicą zawodową. Czym innym jest bowiem informacja o stanie zdrowia, a czym innym dokumentacja lekarsko-weterynaryjna zawarta w systemie ewidencji stanu i leczenia zwierząt. Dokumentacja lekarsko-weterynaryjna to szczegółowy zbór dokumentów dotyczących stanu zdrowia i choroby oraz udzielonych świadczeń. Natomiast dane dotyczące stanu zdrowia to informacje o postawionej diagnozie, dokonanym rozpoznaniu. Informacja o stanie zdrowia zwierzęcia jest zatem elementem dokumentacji lekarsko-weterynaryjnej, potrzebnym do ujawnienia w procedurze adopcyjnej.

Mając na uwadze powyższe wywody, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw, dlatego na mocy art. 184 p.p.s.a. ją oddalił.

O kosztach postępowania kasacyjnego Naczelny Sąd Administracyjny orzekł w oparciu o art. 204 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a.

72

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 15 stycznia 2026 r.
(I FSK 1267/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Arkadiusz Cudak (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Włodzimierz Gurba, NSA Bartosz Wojciechowski

Po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) organ odwoławczy, umarzając postępowanie odwoławcze na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, ma obowiązek odnieść się w uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia merytorycznie

do zarzutów dotyczących zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego. Umożliwi to ewentualną kontrolę sądową istnienia przesłanek do zabezpieczenia poprzez zaskarżenie skargą decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej R.Ł. w Katowicach od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 8 kwietnia 2025 r. w sprawie ze skargi R.Ł. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 października 2024 r. w przedmiocie umorzenia postępowania odwoławczego w sprawie określenia i zabezpieczenia na majątku podatnika przybliżonych kwot zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za listopad 2018 r. oraz sierpień i październik 2019 r. i na podstawie art. 188 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ 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 l i ł zaskarżony wyrok w całości i decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 października 2024 r., a także – zgodnie z art. 200, art. 203 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rzecz R.Ł. jeden tysiąc dwieście dwadzieścia siedem złotych tytułem zwrotu kosztów za obie instancje.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 8 kwietnia 2025 r., I SA/Po 772/24, działając na podstawie art. 151 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.), oddalił skargę R.Ł. (dalej: strona lub skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej: organ odwoławczy lub organ) z 2 października 2024 r. w przedmiocie umorzenia postępowania odwoławczego.

Jak wynika z uzasadnienia przedmiotowego orzeczenia, 28 czerwca 2022 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G. (dalej: naczelnik urzędu skarbowego lub organ pierwszej instancji) wydał wobec strony decyzję, w której określił przybliżone kwoty zobowiązań podatkowych za listopad 2018 r. oraz sierpień i październik 2019 r., a także dokonał zabezpieczenia tych kwot na jej majątku. Rozstrzygnięcie to zostało utrzymane w mocy decyzją organu odwoławczego z 7 lutego 2023 r.

W wyniku rozpoznania skargi na tę decyzję Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 23 sierpnia 2023 r., I SA/Po 306/23, skargę tę oddalił. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 13 marca 2024 r., I FSK

2203/23, uchylił zaskarżony wyrok w całości i uchylił decyzję organu odwoławczego. W uzasadnieniu wyroku sąd kasacyjny zwrócił uwagę, że zasadniczym obowiązkiem organu podatkowego było poczynienie ustaleń odnośnie do sytuacji majątkowej skarżącego, a następnie uprawdopodobnienie, w kontekście ustalonego majątku, czy w okolicznościach sprawy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Organ odwoławczy wprawdzie podjął się próby określenia zakresu majątku strony, jednak finalnie nieprawidłowo uznał, że wartość tego majątku pozostaje bez znaczenia dla kwestii zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

W wyniku powtórnego rozpoznania sprawy organ odwoławczy decyzją z 2 października 2024 r. umorzył postępowanie odwoławcze dotyczące decyzji naczelnika urzędu skarbowego z 22 czerwca 2022 r. W uzasadnieniu wyjaśnił, że przedmiotowa decyzja wygasła z mocy prawa na skutek doręczenia skarżącemu decyzji naczelnika urzędu skarbowego z 12 lutego 2024 r. określających wysokość zobowiązania podatkowego za listopad 2018 r. oraz sierpień i październik 2019 r., co miało miejsce 16 lutego 2024 r. Powyższe, zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 października 2011 r., I FPS 1/11, rodzi konieczność umorzenia przez organ odwoławczy postępowania odwoławczego dotyczącego wygasłej decyzji organu pierwszej instancji. Z uwagi na to odstąpiono od uwzględnienia zaleceń sformułowanych w wyroku NSA z 13 marca 2024 r., I FSK 2203/23.

W skardze wniesionej na decyzję organu z 2 października 2024 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu skarżący zarzucił naruszenie:

a) art. 233 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: o.p.) przez umorzenie postępowania odwoławczego oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ o.p. przez nieuchylenie decyzji naczelnika urzędu skarbowego z 28 czerwca 2022 r. i nieumorzenie postępowania;

b) art. 153 p.p.s.a. przez rozstrzygnięcie sprawy bez wywiązania się z nałożonego wyrokiem NSA z 13 marca 2024 r., I FSK 2203/23, obowiązku poczynienia ustaleń odnośnie do sytuacji majątkowej skarżącego oraz uprawdopodobnienia, w kontekście ustalonego majątku, czy w okolicznościach sprawy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

W rezultacie skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, oddalając skargę, podzielił w pełni stanowisko organu, że w sytuacji gdy decyzja o zabezpieczeniu wygasła z mocy prawa na skutek wydania decyzji wymiarowej, należy umorzyć

postępowanie odwoławcze dotyczące tej decyzji o zabezpieczeniu. Sąd zauważył przy tym, że wskutek wydania przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji wymiarowych z 12 kwietnia 2024 r. w czasie, gdy postępowanie odwoławcze od decyzji zabezpieczającej było w toku w związku z wyrokiem NSA z 13 marca 2024 r., I FSK 2203/23, doszło do istotnej zmiany stanu faktycznego sprawy, w konsekwencji czego doszło także do utraty mocy wiążącej oceny prawnej i wskazań co do dalszego postępowania wyrażonych w wyżej wymienionym wyroku NSA.

Powyższy wyrok został zaskarżony przez stronę w całości, a w skardze kasacyjnej na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. zarzucono naruszenie przepisów prawa procesowego mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. przez nieuchylenie przez WSA w Poznaniu zaskarżonej decyzji, podczas gdy należało ją uchylić z uwagi na naruszenie przez organ odwoławczy:

a) art. 233 § 1 pkt 3 w zw. z art. 33a § 1 pkt 2 o.p. przez umorzenie postępowania odwoławczego oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ o.p. przez nieuchylenie decyzji naczelnika urzędu skarbowego z 28 czerwca 2022 r. i nieumorzenie postępowania, podczas gdy umorzenie prowadzonego postępowania odwoławczego było bezzasadne, w sytuacji gdy badanie legalności decyzji zabezpieczającej ma znaczenie dla skarżącego;

b) art. 153 p.p.s.a. przez rozstrzygnięcie sprawy bez wywiązania się z nałożonego wyrokiem NSA z 13 marca 2024 r., I FSK 2203/23, obowiązku poczynienia ustaleń odnośnie do sytuacji majątkowej skarżącego oraz uprawdopodobnienia, w kontekście ustalonego majątku, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane;

c) art. 127 o.p. przez naruszenie zasady dwuinstancyjności wskutek zaniechania przez organ odwoławczy merytorycznego rozpatrzenia kwestii istnienia przesłanek koniecznych do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o których mowa w art. 33 § 1 o.p.;

d) art. 45 ust. 1 oraz art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) przez pozbawienie skarżącego prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd oraz uczynienie postępowania w sprawie wydania decyzji o zabezpieczeniu postępowaniem jednoinstancyjnym;

2) art. 3 § 1 i 2 pkt 1 w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. przez niedokonanie kontroli działalności organów podatkowych, wyrażające się w szczególności:

a) ograniczeniem się przez WSA w Poznaniu do przytoczenia w uzasadnieniu wyroku poglądów orzecznictwa oraz doktryny;

b) brakiem szczegółowego odniesienia się do stanowiska skarżącego oraz zarzutów postawionych zaskarżonemu orzeczeniu;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 151 p.p.s.a. przez jego niewłaściwe zastosowanie i oddalenie skargi na decyzję obarczoną wadami prawnymi, które powinny skutkować uchyleniem decyzji w całości;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 233 § 1 pkt 3 oraz art. 208 § 1 o.p. przez oddalenie skargi pomimo błędnego zastosowania tego przepisu przez organ odwoławczy.

W kontekście tak sformułowanych zarzutów strona wniosła o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i rozpoznanie skargi, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Poznaniu, a także o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o oddalenie tej skargi oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest zasadna.

Skarżący w swym środku odwoławczym konsekwentnie podnosi, że brak merytorycznej kontroli legalności decyzji zabezpieczającej pozbawia go drogi sądowej w tym zakresie. Sąd pierwszej instancji zaakceptował bowiem stanowisko organu podatkowego, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej na skutek wydania w toku postępowania odwoławczego decyzji merytorycznej powoduje konieczność umorzenia postępowania odwoławczego. Jednocześnie Sąd wskazał, że w takiej sytuacji kontrolą Sądu objęta jest jedynie kwestia przesłanek umorzenia postępowania odwoławczego.

Z pozoru regulacje prawne w przedmiotowym zakresie są jednoznaczne i nie budzą wątpliwości interpretacyjnych. Zgodnie z art. 33a § 1 o.p. decyzja o zabezpieczeniu wygasa: 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; 2) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego; 3) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku. Stąd też w przytaczanej przez Sąd pierwszej instancji uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 24 października 2011 r., I FPS 1/11 (ONSAiWSA 2012, nr 1, poz. 2), przyjęto, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i konieczność zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy.

Należy podkreślić, że wprawdzie decyzja o zabezpieczeniu wygasa, a więc przestaje funkcjonować w obrocie prawnym, jednakże skutki prawne tej wygaśniętej decyzji nadal istnieją i mogą w znaczący sposób, jeszcze przez wiele lat, wywierać wpływ na sytuację prawną adresata decyzji o zabezpieczeniu.

Stosownie bowiem do treści art. 33a § 2 o.p. wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie zaś z art. 70 § 6 pkt 4 o.p. doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W przypadku zaś zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 r. poz. 132 ze zm.; dalej: u.p.e.a.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 o.p. *in fine*, termin ten biegnie dalej po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 o.p.) (zob. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 2 grudnia 2024 r., III FPS 4/24, ONSAiWSA 2025, nr 2, poz. 17). Zgodnie zaś z art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a. zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wystawienia tytułu wykonawczego, pod warunkiem że nastąpiło nie później niż przed upływem 2 miesięcy od dnia doręczenia ostatecznej decyzji lub innego orzeczenia podlegającego wykonaniu w sprawie, w której dokonano zabezpieczenia, bądź doręczenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. W konsekwencji na podstawie art. 70 § 4 o.p. następuje przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Przyjęcie zatem stanowiska o braku kontroli sądowej decyzji zabezpieczającej po jej wygaśnięciu w kontekście istniejących istotnych skutków w zakresie prawa materialnego, a mianowicie znaczącego wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, jest nie do zaakceptowania. Doprowadziłoby do pozbawienia podatnika konstytucyjnie gwarantowanego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP). Jednocześnie stanowiłoby zachętę dla organów podatkowych do instrumentalnego wykorzystywania tej instytucji w celu jedynie wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Z powyższych względów należy uznać, że po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu w trybie art. 33a § 1 o.p. dopuszczalna jest kontrola sądowa legalności tej decyzji. W tym zakresie skład orzekający nie podziela stanowiska o braku dopuszczalności takiej kontroli wyrażonego między innymi w wyrokach NSA z: 22 lutego 2017 r., I FSK 1050/15; 14 listopada 2017 r., I GSK 2033/15; 7 lutego 2018 r., II FSK 172/16; 18 września 2019 r., II FSK 1840/17; 22 października 2019 r., II FSK 3463/17; 20 kwietnia 2023 r., III FSK 1935/21; 7 listopada 2024 r., III FSK 262/24. Należy zresztą podkreślić, że w wyrokach z 14 listopada 2017 r., I GSK 2033/15, oraz z 7 lutego 2018 r., II FSK 172/16, zwracano uwagę, że decyzja o zabezpieczeniu, która wygasła z mocy prawa na podstawie art. 33a § 1 o.p. pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą, a podatnik

pozostaje bez jakiejkolwiek ochrony swoich praw w zakresie oceny co do zgodności z prawem wydania tej decyzji, która może wywołać poważne skutki w sferze jego stosunków majątkowych, co rodzi postulat *de lege ferenda*.

Kontrola sądowa jest zatem niezbędna do zniweczenia skutków prawnych wygaśniętej wadliwej decyzji o zabezpieczeniu. Powstaje zatem zagadnienie, w jakim trybie taka kontrola jest dopuszczalna. W tym zakresie możliwe są cztery rozwiązania.

Pierwszy tryb kontroli merytorycznej jest dopuszczalny w ramach postępowania zabezpieczającego. Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z 12 września 2012 r., II FSK 1323/12 uznał, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu, nawet gdy następuje z mocy prawa w warunkach wskazanych w art. 33a § 1 o.p. nie powoduje, że strona nie ma możliwości poddania tej decyzji kontroli sądu administracyjnego, ponieważ nie może tak być, że rozstrzyganie i działalnie organów podatkowych podejmowane w stosunku do podatnika mogą być pozbawione tej kontroli pod względem ich zgodności z prawem. Kontrola ta powinna odbywać się w ramach postępowania w przedmiocie zabezpieczenia nawet wówczas, gdyby postępowanie to należało umorzyć w związku z wygaśnięciem decyzji o zabezpieczeniu. Okoliczność konieczności wydania przez organ odwoławczy decyzji o umorzeniu postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. nie oznacza zakazu badania przez organ odwoławczy, czy w sprawie zaistniały przesłanki wydania decyzji o zabezpieczeniu z art. 33 § 1-4 o.p. Analogiczne stanowisko zajął NSA w wyroku z 19 kwietnia 2012 r., II FSK 2148/10, oraz w wyroku z 25 maja 2012 r., II FSK 2197/10, a także WSA w Warszawie z 26 kwietnia 2019 r., III SA/Wa 2288/18.

Według tego stanowiska pomimo istnienia przesłanek do umorzenia postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. organ odwoławczy powinien był zbadać, czy organ pierwszej instancji, wydając decyzję o zabezpieczeniu na majątku podatnika nie naruszył art. 33 § 1 o.p., tj. czy spełnione były przesłanki zawarte w tym przepisie do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika. Otworzyłoby to drogę sądową do kontroli sądowej tych kwestii.

Drugim możliwym trybem kontroli jest postępowanie wymiarowe. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 grudnia 2005 r., SK 68/2003 (OTK-A ZU 2005, nr 11, poz. 138) orzekł, że art. 33 § 4 pkt 2 (aktualnie art. 33a § 1 pkt 2 o.p.) jest zgodny z art. 45 i art. 77 Konstytucji RP. Jednakże Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu tego wyroku stwierdził, że przesłanki zabezpieczenia powinny być badane w sprawie, w której dochodzi do określenia zobowiązania podatkowego. Trybunał Konstytucyjny dostrzegł problem oceny przesłanek zabezpieczenia zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i przed sądem administracyjnym.

Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z 30 stycznia 2025 r., I FSK 1294/21, stwierdzając, że po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu strona może bronić swoich interesów i praw poprzez korzystanie ze środków zaskarżenia decyzji określającej czy ustalającej zobowiązanie, a także środków przysługujących jej w postępowaniu egzekucyjnym, toczącym się na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na podstawie tej decyzji.

Wreszcie w judykaturze wskazano na dopuszczalność trzeciej drogi. Wyrażono bowiem pogląd, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu w dacie doręczenia decyzji ostatecznej określającej zobowiązanie powoduje wprawdzie bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego i konieczność jego umorzenia, jednakże nie stanowi o niedopuszczalności wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności tej decyzji. Przy czym stwierdzenie nieważności decyzji o zabezpieczeniu nie spowoduje, że w obrocie będą funkcjonować dwie decyzje w tym samym przedmiocie (określająca przybliżoną kwotę zobowiązania i nakazującą jego zabezpieczenie i określająca wysokość zobowiązania, stanowiąca podstawę jego przymusowego wykonania). Stwierdzenie nieważności decyzji o zabezpieczeniu nie spowoduje bowiem „reaktywowania" tej decyzji, a jej wyeliminowanie z obrotu prawnego od dnia jej wydania. Podkreślono, że tryb stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej jest adekwatny, bowiem w przypadku stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej i wyeliminowania z obrotu prawnego tego aktu, skutki występują *ex tunc*, a więc z mocą wsteczną. Takie stanowisko NSA zawarł w wyrokach z: 23 października 2025 r., I FSK 538/25; 6 lipca 2018 r., I FSK 710/18; 19 grudnia 2017 r., II FSK 1258/14.

Czwarty możliwy tryb może dotyczyć środków zaskarżenia przysługujących w toku postępowania zabezpieczającego lub później postępowania egzekucyjnego. Taki pogląd, choć bez bliższego uzasadnienia, wyraził NSA w wyroku z 30 stycznia 2025 r., I FSK 1294/21.

W ocenie składu orzekającego kontrola merytoryczna decyzji o zabezpieczeniu powinna zostać przeprowadzona w pierwszej kolejności w postępowaniu odwoławczym i to pomimo tego, że decyzja ta z mocy prawa na podstawie art. 33a § 1 o.p. wygasła. Organ odwoławczy, dokonując umorzenia postępowania odwoławczego, przesłankowo w uzasadnieniu decyzji zobowiązany jest dokonać kontroli legalności decyzji zabezpieczającej. Musi się zatem wypowiedzieć, czy organ pierwszej instancji zasadnie uznał, że zostały spełnione przesłanki ustawowe określone w art. 33 o.p. W ten sposób zostanie otwarta droga sądowa do kontroli legalności decyzji zabezpieczającej. Strona będzie mogła bronić się przed skutkami wygaśniętej decyzji.

Natomiast zdaniem składu orzekającego postępowanie wymiarowe z racji odmiennego przedmiotu nie jest właściwym trybem do zbadania legalności

decyzji o zabezpieczeniu, która wygasła. Nawet badając w tym postanowieniu bieg terminu przedawnienia, nie sposób analizować przesłanek zabezpieczenia, a więc podstaw prawnych innej decyzji wydanej w odrębnym postępowaniu.

Z kolei tryb stwierdzenia nieważności nie będzie mógł mieć zastosowania w każdym przypadku. Jak trafnie zauważył kasator, tryb ten jest aktualny jedynie w przypadku zaistnienia kwalifikowanych wad. Natomiast jest niedopuszczalny w przypadku wadliwości zwykłej, dającej podstawy do uchylenia decyzji w trybie odwoławczym.

Także strona może nie doznać ochrony swych praw w ramach środków zaskarżenia właściwych do postępowania zabezpieczającego ewentualnie postępowania egzekucyjnego. Nie sposób bowiem uznać, że w tych postępowaniach dopuszczalne jest badanie dopuszczalności zabezpieczenia w sytuacji, gdy od decyzji zabezpieczającej przysługuje odwołanie.

Reasumując, po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 o.p. organ odwoławczy, umarzając postępowanie odwoławcze na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p., ma obowiązek odnieść się w uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia merytorycznie do zarzutów dotyczących zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego. Umożliwi to ewentualną kontrolę sądową istnienia przesłanek do zabezpieczenia poprzez zaskarżenie skargą decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze.

Z uwagi na powyższe za zasadne należy uznać zarzuty skargi kasacyjnej naruszenia art. 45 ust. 1 oraz art. 78 Konstytucja RP oraz naruszenia art. 3 § 1 i 2 pkt 1 w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. przez niedokonanie prawidłowej kontroli działalności organów podatkowych.

Zasadność tych zarzutów sprawia, że skarga kasacyjna odnosi zamierzony skutek poprzez uchylenie na podstawie art. 188 p.p.s.a. zaskarżonego wyroku i – rozpoznając skargę merytorycznie na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. – uchylono zaskarżoną decyzję.

O kosztach postępowania za obie instancje orzeczono na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a. W skład tych kosztów wchodzi wpis od skargi (500 zł), opłata kancelaryjna z tytułu wniosku o sporządzenie i doręczenie uzasadnienia (100 zł), Opłaty skarbowej z tytułu udzielenia pełnomocnictwa (17 zł), wpis od skargi kasacyjnej (250 zł) oraz wynagrodzenie pełnomocnika skarżącego (360 zł), którego wysokość określono na podstawie § 14 ust. 1 pkt 2 lit. b/ w zw. z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 265 ze zm.).

73

WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 15 stycznia 2026 r.
(II FSK 585/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Aleksandra Wrzesińska-Nowacka
Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz (sprawozdawca), del. WSA Artur Kot

Oprocentowanie nadpłaty podatku, o którym stanowi art. 78 § 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), przysługuje także w przypadku, jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności postanowienia o zaliczeniu wpłat dokonanych przez podatnika, wydawanym na podstawie art. 62 § 4 tej ustawy.

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 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 grudnia 2022 r. w sprawie ze skargi T. Spółka Akcyjna z siedzibą w W. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lutego 2022 r. w przedmiocie odmowy naliczenia i zwrotu oprocentowania od kwot zwróconych w związku z zaliczeniem wpłaty na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz T. Spółka Akcyjna z siedzibą w W. 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 6 grudnia 2022 r., III SA/Wa 942/22, w sprawie ze skargi T. Spółka Akcyjna z siedzibą w W. (dalej: skarżąca, spółka) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: DIAS) z 16 lutego 2022 r. w przedmiocie odmowy naliczenia i zwrotu oprocentowania od kwot zwróconych w związku

z zaliczeniem wpłat na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r., na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ oraz art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.), uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w W. (dalej: „NUS") z 28 października 2021 r.

Pełnomocnik DIAS wniósł skargę kasacyjną i zaskarżył powyższy wyrok w całości, zarzucając na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie prawa materialnego tj.: art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 78 i art. 78 § 3 pkt 1, art. 121 i art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.) oraz w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP przez ich niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że w stanie faktycznym sprawy występuje w art. 78 o.p. luka aksjologiczna w postaci braku regulacji przewidującej odsetki od nadpłaty wynikającej z uchylenia postanowienia o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości, którą to lukę należy wypełnić w drodze *analogii legis,* stosując w drodze *analogii legis* art. 78 § 3 pkt 1 o.p., skutkiem czego organy podatkowe powinny przyjąć, że spółce T. przysługuje oprocentowanie nadpłaty, zaś stanowisko przeciwnie prowadzi do naruszenia zarówno art. 78 § 3 pkt 1 o.p., jak też art. 121 i 2a tej ustawy.

Wskazując na powyższy zarzut, pełnomocnik wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi na podstawie art. 188 p.p.s.a. oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Pełnomocnik spółki w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna podlega oddaleniu.

Kwestię sporną stanowi zagadnienie, czy kwoty zwrócone spółce w związku z ponownym zaliczeniem wpłat dokonanych przez nią 4 lipca 2017 r. oraz 2 sierpnia 2017 r. powinny zostać zwrócone wraz z oprocentowaniem, pomimo że przepisy art 78 § 3-5 o.p. nie określają wprost, że podatnikowi przysługuje oprocentowanie takiej nadpłaty. Analizując powyższy problem, należy pokrótce odnieść się do stanu faktycznego sprawy. Spółka wnioskiem z 29 stycznia 2021 r. wystąpiła do Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w W. o naliczenie i zwrot na jej rachunek bankowy należnego oprocentowania w związku z ponownym zaliczeniem na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r. oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości w wykonaniu wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2020 r., II FSK 1492/19 oraz II FSK 1493/19. Dotyczyło to wpłat spółki z 4 lipca 2017 r. (wpłata kwot: 86 405 586 zł oraz 24 326 132 zł) – oprocentowanie od kwoty

1 451 516 zł od 4 lipca 2017 r. do 15 grudnia 2020 r., tj. kwoty 400 857 zł; z 2 sierpnia 2017 r. (wpłata kwoty 5 030 512 zł) – oprocentowanie od kwoty 5 030 512 zł od 2 sierpnia 2017 r. do 15 grudnia 2020 r., tj. kwoty 1 357 273 zł. Naczelnik Urzędu Skarbowego decyzją z 28 października 2021 r. odmówił spółce naliczenia i zwrotu oprocentowania od kwot zwróconych w związku z ponownym zaliczeniem wpłat na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r. oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości. Organ zaznaczył, że bezsporną w sprawie jest kwestia, że w związku z ponownym zaliczeniem przez Naczelnika wpłat dokonanych przez spółkę 4 lipca 2017 r. oraz 2 sierpnia 2017 r. na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r. (powstałej w związku z określeniem spółce przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie zobowiązania w tym podatku) oraz na poczet odsetek za zwłokę z uwzględnieniem przerw w naliczaniu odsetek, powstała nadpłata, która została zwrócona spółce. Organ zauważył, że w stanie faktycznym sprawy nie doszło do uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji. Uchylone zostały postanowienia Naczelnika o zaliczeniu wpłat na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r. oraz na poczet odsetek za zwłokę i w związku z ponownym zaliczeniem wpłat i wydaniem nowych postanowień, o których mowa w art. 62 § 4 o.p. Naczelnik zwrócił nadpłaconą przez spółkę kwotę na rachunek należący do spółki. W ocenie organów podatkowych postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości oraz odsetek za zwłokę, o którym mowa w wyżej wymienionym przepisie jest aktem formalnym, nieprzesądzającym o istnieniu zaległości podatkowej, lecz informującym o sposobie zaliczenia wpłaty. Przepisu art. 78 § 3 pkt 1 o.p. nie można zastosować do uchylonego postanowienia o zaliczeniu dokonanej wpłaty, które ma jedynie charakter formalny i następczy względem dokonanej wpłaty. Z oceną organów podatkowych nie zgodził się Sąd *meriti* i odnosząc się do przepisów regulujących nadpłatę ocenił, że wprawdzie z literalnej wykładni art. 78 § 3 o.p. nie wynika, aby oprocentowanie nadpłaty przysługiwało również w przypadku stwierdzenia nieważności czy też uchylenia postanowienia, nie może przesądzać o słuszności stanowiska organów.

Odnosząc się do tak zarysowanego stanu faktycznego, trzeba odnieść się do przepisów regulujących nadpłatę. Zgodnie z art. 72 § pkt 1 o.p. za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Na równi z nadpłatą traktuje się część wpłaty, która został zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej (art. 72 § 2 pkt 1 o.p.) Na podstawie art. 73 § 1 pkt 1 o.p. nadpłata powstaje z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. W przepisach art. 78 § 3 o.p. ustawodawca określił przypadki, w których

przysługuje oprocentowanie nadpłat podatku w związku z wyeliminowaniem z obrotu prawnego orzeczeń, na podstawie których pobrano podatek, i uczynił to przez odwołanie się do sytuacji wskazanych w art. 77 o.p. Stosownie do art. 78 § 3 pkt 1 o.p. oprocentowanie przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 o.p., tj. jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleniem, zmianą albo stwierdzeniem nieważności decyzji – od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie – od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji. Z przepisów tych wynika, że w przypadku stwierdzenia sprzeczności z prawem lub nieważności decyzji wymiarowej przez sąd, oprocentowanie należne jest od dnia powstania nadpłaty. Dotyczy to sytuacji, w których z orzeczenia sądu uchylającego decyzję lub stwierdzającego jej nieważność wynika, że podatek został pobrany nienależnie. Podatnik, otrzymując oprocentowanie nadpłaty – liczone od dnia jej powstania, a więc od momentu pozbawienia go możliwości dysponowania własnymi środkami pieniężnymi – uzyskuje je bez względu na wysokość poniesionej szkody (tej w znaczeniu prawa cywilnego). W rozpoznanej sprawie nie jest sporne, że po stronie spółki wystąpiła nadpłata, a organ odmówił skarżącej spółce wypłaty oprocentowania niekwestionowanej przez siebie nadpłaty podatku, gdyż przepisy art. 78 o.p. *expressis verbis* nie przewidują oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku wydania wadliwego, czyli sprzecznego z prawem postanowienia, a wskazują w tym zakresie jedynie na akt prawny jakim jest decyzja. W ocenie NSA uzasadnieniem dla różnicowania tych sytuacji nie może być argumentacja, którą posługuje się organ, a wskazująca na odmienny charakter prawny wydawanych aktów. Fakt, że Ordynacja podatkowa nie określa terminu zwrotu nadpłaty powstałej wskutek uchylenia wadliwego postanowienia organu podatkowego nie oznacza w żadnym razie, że taka nadpłata nie powstała i nie powinna zostać podatnikowi zwrócona (zgodnie z art. 76 § 1 o.p.).

Sytuacja zaistniała w rozpatrywanej sprawie nie odpowiada żadnemu ze zdarzeń, od których powstania ustawodawca uzależnił oprocentowanie nadpłaty. Treść art. 78 § 3 w zw. z art. 77 § 1 o.p. wskazuje na katalog oprocentowania nadpłat oraz ściśle określonych sposobów ich naliczania, w zależności od konkretnych przyczyn ich powstania i terminów dokonania zwrotów nadpłaty. Regulacja ta nie wskazuje na oprocentowanie nadpłaty powstałej w konsekwencji wydania postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości oraz odsetek za zwłokę. Niemniej jednak art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 77 § 1 pkt 1 i pkt 3 o.p. przewiduje oprocentowanie nadpłaty od dnia jej powstania w przypadku zmiany, uchylenia albo stwierdzenia nieważności decyzji. Oprocentowaniu podlegają nadpłaty jedynie w ściśle określonych sytuacjach,

związanych m.in. z podważeniem decyzji organu podatkowego, przekroczeniem przez ten organ terminu wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, terminu zwrotu nadpłaty lub też z wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Oznacza to, że nie wszystkie nadpłaty korzystają z oprocentowania. Odrębności w ukształtowaniu zasad oprocentowania nadpłat są uzależnione od sposobu ich powstania oraz od realizacji przez organ podatkowy obowiązku zwrotu. W typowych sytuacjach, np. wykazania nadpłaty w zeznaniu na podatek dochodowy co do zasady nie podlega ona oprocentowaniu, chyba że organ podatkowy nie zwróci jej w terminie. Podobnie jest przy samodzielnym wyliczaniu i opłacaniu podatku przez podatnika w deklaracjach. Na przykład podatnik podatku od środków transportowych, który wykazał w deklaracji i zapłacił za wysoki podatek, otrzymuje jego zwrot nieoprocentowany, chyba że organ podatkowy nie wyda w określonym czasie decyzji o stwierdzeniu nadpłaty lub nie zwróci jej w terminie (por. J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, publ. Lex 2013). Jednak w ocenie składu orzekającego brak regulacji dotyczącej terminu zwrotu nadpłaty w art. 77 o.p. i okresu naliczania oprocentowania w art. 78 § 3-5 o.p. wskutek uchylenia wadliwego postanowienia wydanego przez organ podatkowy, nie neguje istnienia uprawnień podatnika do oprocentowanie nadpłaty, tak jak w przypadku wadliwego samoobliczenia podatku przez podatnika. Wszak podatnik pozbawiony był, wskutek działania organów podatkowych, możliwości korzystania ze swoich środków. Podatnik, otrzymując oprocentowanie nadpłaty – liczone od dnia jej powstania, a więc od momentu pozbawienia go możliwości dysponowania własnymi środkami pieniężnymi – uzyskuje je bez względu na wysokość poniesionej szkody (tej w znaczeniu prawa cywilnego). Takie stanowisko zostało wyrażone w uzasadnieniu wyroku NSA z 13 grudnia 2017 r., I FSK 128/16 (publ. CBOSA). Naczelny Sąd Administracyjny orzekał także w sprawach, w których osią sporu była kwestia oprocentowania nadpłaty w podatku powstałej wskutek zastosowania się strony do wadliwej interpretacji podatkowej organu (por. m.in. wyroki NSA: z 4 września 2024 r., II FSK 1441/21; z 5 czerwca 2024 r., II FSK 1135/21; z 5 marca 2024 r., II FSK 1473/23; z 20 kwietnia 2023 r., II FSK 2587/20; z 1 czerwca 2022 r., II FSK 2683/19; z 5 października 2021 r., II FSK 408/19; z 20 stycznia 2015 r., I FSK 2050/13; publ. CBOSA). Wnioski zawarte wyżej wymienionych wyrokach potwierdzają, że nadpłata powstała w wyniku zastosowania się do uchylonej następnie interpretacji indywidualnej, podlega w drodze analogii, oprocentowaniu od nadpłaty na podstawie art. 78 § 3 pkt 1 o.p. Z orzeczeń tych wynika, że zaistniała sytuacja stanowi niezgodną z porządkiem konstytucyjnym lukę w przepisach, którą w celu urzeczywistnienia tzw. zasady nieszkodzenia, wyrażonej w art. 14k § 1 o.p.,

należy uznać za możliwą do usunięcia *per analogiam legis*. Z kolei w wyroku z 5 marca 2025 r., II FSK 1574/24 (publ. CBOSA), Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że brak jest racjonalnych podstaw do różnicowania podatników w zakresie ich prawa do jednakowego sposobu liczenia oprocentowania nadpłaty, wyłącznie w zależności od tego w oparciu o jaki wadliwie podjęty przez organ akt dokonali nienależnej wpłaty podatku. Tym samym brak wskazania wprost w art. 78 § 3 pkt 1 o.p., że oprocentowanie nadpłaty przysługuje od dnia jej powstania, również ww. przypadku, stanowi niezgodną z porządkiem konstytucyjnym lukę w przepisach. Lukę tą należy zatem wypełnić w drodze wykładni. Luka ta, zważywszy na jej wyraźny związek z preferowanym przez ustawodawcę systemem wartości, ma charakter luki aksjologicznej i jako taka podlega usunięciu w procesie stosowania prawa przez wnioskowanie z *analogii legis*. Kwestie powyższe związane są z postulowaną zasadą zupełności systemu prawnego i z zasadą jego niesprzeczności. W ich ramach wskazuje się m.in. ogólne reguły stosowania określonych metod rozumowania prawniczego, służących eliminowaniu luk w prawie, zwłaszcza poprzez wykorzystanie *analogii legis*. Luka aksjologiczna powstaje z porównania systemu prawa idealnego, postulowanego z systemem istniejącym, obowiązującym. System, który faktycznie obowiązuje, może się różnić od postulowanego tym, że nie zawiera norm, które powinien zawierać ze względu na konieczność zapewnienia ochrony pewnym wartościom, lub też system obowiązujący może zawierać normy, których nie powinien zawierać, jeżeli dane wartości mają być chronione (por. J. Helios, W. Jedlicka, *Podstawowe pojęcia z prawoznawstwa dla ekonomistów*, s. 40, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2015). Wnioskowanie przez analogię w powszechnym rozumieniu polega na „stosowaniu jakiegoś przepisu czy normy prawnej do przypadku podobnego, lecz przez przepisy prawa nieunormowanego" (por. J. Nowacki, *Analogia legis*, Warszawa, PWN, 1966, s. 9.) Według A. Woltera *analogia legis* polega na tym, że do danego stosunku prawnego stosuje się normę prawną, która dotyczy wprawdzie innego, ale podobnego stanu faktycznego; chodzi przy tym o podobieństwo prawne, a więc o stwierdzenie, że różnice w stanie faktycznym dotyczą momentów nieistotnych z punktu widzenia celu dyspozycji prawnej, z punktu widzenia tzw. *ratio legis,* według znanej paremii: *ubi eadern legis ratio ibi eadem dispositio* (por. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa, Wolters Kluwer Polska 1996, s. 87). Pierwszym warunkiem, który musi zaistnieć, by można było podjąć wnioskowanie *per analogiam*, jest ustalenie, że rozstrzygany przypadek nie jest unormowany przepisami, czyli istnieje tzw. luka w prawie. Kolejnym warunkiem dopuszczalności stosowania *analogii legis* jest istnienie podobieństwa pomiędzy stanem faktycznym nieunormowanym przepisami a stanem faktycznym unormowanym przepisami.

Konieczne jest również stwierdzenie, że wybrany przepis w ogóle można odnieść do przypadku nieunormowanego, uznanego za podobny do unormowanego, chodzi zatem o brak okoliczności wykluczających stosowanie *analogia legis* (por. A. Kazimiercza, Zesz. Nauk. UEK, 2013; 911: 21–32).

Zakaz stosowania analogii uzależniony jest od istoty konkretnej gałęzi prawa. Zasadnicze znaczenie ma tu fakt, czy dany system ze względu na swoją istotę powinien być systemem zamkniętym o wyraźnie zarysowanych konturach, czy też systemem otwartym. Przyjmowany w polskiej kulturze prawnej zakaz „tworzenia przez analogię" prawnopodatkowych stanów faktycznych dotyczy zaś przede wszystkim rozszerzania zakresu opodatkowania (zob. uchwała NSA z 4 czerwca 2001 r., FPK 6/01, publ. CBOSA) i w tym sensie ma ścisły związek z uregulowaną w art. 217 Konstytucji RP zasadą wyłączności ustawy przy określaniu istotnych elementów stosunku daninowego. Nie obejmuje natomiast sytuacji, gdy w grę wchodzą gwarancje podatnika znajdujące umocowanie w zakładanej przez system podatkowy aksjologii wynikającej z unormowań Konstytucji RP (zob. wyrok NSA z 20 grudnia 2011 r., I FSK 481/11, publ. CBOSA). Jak wskazał Sąd Najwyższy w uchwale z 22 września 1995 r, III CZP 119/95 (publ. OSNC 1995, nr 12, poz. 180), „*analogia legis* stanowi jedną z technicznych metod wykładni prawa *sensu largo*. Zachodzi ona wówczas, gdy przedmiotem rozstrzygnięcia ma być stan faktyczny nieprzewidziany w ustawie, lecz zawierający elementy podobne do innego stanu faktycznego, uregulowanego ustawą. W takich wypadkach mamy prawo zastosować ustawę do podobnego stanu faktycznego zgodnie z zasadą *ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*". Jak wskazano z kolei w wyroku NSA z 5 kwietnia 2016 r., II FSK 462/14 (publ. CBOSA), na gruncie prawa prywatnego sięganie do analogii z ustawy, a nawet analogii z prawa (*analogia iuris*), polegającej na sformułowaniu nowej normy, wypełniającej stan luki prawnej, w oparciu o pewne ogólne wartości (np. zasady prawa, domniemane preferencje aksjologiczne ustawodawcy) nie należy do odosobnionych przypadków. Inne reguły rządzą natomiast procesem wykładni przepisów prawa publicznego. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dopuszcza się, pod pewnymi warunkami, stosowanie wykładni przez analogię, a zgoda na stosowanie *analogii legis* (nawiązanie do konkretnego obowiązującego przepisu) i tworzenie norm prawnych, warunkowane jest nie rozszerzaniem ani przedmiotowego, ani podmiotowego zakresu istniejących instytucji prawnych (*analogia intra legem*). Celem takich zabiegów jest wypełnienie luki w konstrukcji istniejących przepisów, pozwalające na ich poprawne funkcjonowanie. Należy zatem przyjąć, że w demokratycznym państwie prawnym, o którym stanowi art. 2 Konstytucji RP, jednostka (a zatem także podatnik) nie może ponosić konsekwencji błędów i zaniedbań prawodawcy, w tym zwłaszcza takich, które

powodują lukę w prawie naruszającą podstawowe zasady porządku konstytucyjnego. Lukę taką w wyjątkowych przypadkach wypełnić można w drodze analogii. Brak przepisu wyłączającego analogię z procesu interpretacji i stosowania materialnego prawa podatkowego sprawia, że na zasadzie wyjątku można posłużyć się tą metodą dla usunięcia ewidentnych naruszeń porządku konstytucyjnego.

W zakresie zobowiązań podatkowych zasadę tę urzeczywistniają przepisy art. 77 i art. 78 o.p. nakazujące zwrot nadpłaconych podatków w przepisanych terminach oraz wypłatę oprocentowania od nadpłat podatków. Oceniając te przepisy, należy zauważyć, że przyczyną ich wprowadzenia do Ordynacji podatkowej była konieczność zapewnienia możliwości odzyskania kwot zapłaconych nienależnie z tytułu zobowiązań podatkowych wraz z odsetkami, jeżeli do powstania nadpłaty lub opóźnienia w jej zwrocie przyczyniły się organy podatkowe. Mając na względzie te racje uzasadniające wprowadzenie do Ordynacji podatkowej powołanych regulacji, należało stwierdzić, że uzasadniają one w pełni objęcie nakazem wypłaty odsetek także te nadpłaty, które powstały wskutek uchylenia postanowień w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości. Przyjęcie za zasadne stanowiska odmiennego prowadziłoby do wniosku, że prawo do oprocentowania nadpłaty podatku uzależnione jest jedynie od rodzaju aktu administracyjnego, na postawie którego pobrano nienależne kwoty. Dodać także należy, że postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości podatkowych nie ma wyłącznie charakteru technicznego, co sugeruje autorka skargi kasacyjnej. Jest to akt prawny, który wiążąco rozstrzyga o wysokości należnych odsetek za zwłokę poprzez określenie okresów bezodsetkowych. Jest to jedyny indywidualny akt prawny i moment, w którym podatnik może kwestionować wysokość odsetek. Do czasu wyeliminowania takiego postanowienia z obrotu prawnego podatnik nie może żądać zwrotu niewłaściwie zarachowanej przez organ wpłaty (wstąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty). Niewątpliwie zatem postanowienie to, pomimo po części także technicznego charakteru, wiążąco rozstrzyga o prawach i obowiązkach podatnika. W sytuacji, w której podatnik dokonuje wpłaty na poczet zaległości wynikających z decyzji, organ podatkowy obowiązany jest dokonać tego zarachowania zgodnie z prawem, w tym prawidłowo odpowiednią część wpłaty zarachować na poczet zaległości i odpowiednią część na rzecz należnych odsetek. Jest to o tyle istotne, gdyż w sytuacji nieprawidłowego zaliczenia wpłaty, po pierwsze organ dysponuje nienależną Skarbowi Państwa kwotą, a po drugie, dokonana przez podatnika wpłata może nie pokryć całości zaległości wraz z należnymi odsetkami, a więc wygenerować kolejne odsetki. Zasadnie podnosił w odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik spółki, że zgodnie z art. 212 w zw. z art. 219 o.p. postanowienia wiążą organ

podatkowy, który je wydał od chwili ich doręczenia. Wobec tego, oceniając wykonanie przez spółkę decyzji DIAS z 22 czerwca 2017 r. przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2012 r., NUS był związany dokonanym przez siebie w postanowieniach rozliczeniem wpłat dokonanych przez spółkę. Z rozliczenia dokonanego przez NUS wynikało natomiast, że wpłaty spółki nie zaspokoiły w całości zaległości podatkowej spółki wynikającej z decyzji DIAS, a po stronie spółki nadal istniała zaległość podatkowa. W takiej sytuacji, gdyby spółka nie dokonała dodatkowej wpłaty (czyli *de facto* nie zastosowała się do wpierw do wezwania o dodatkową wpłatę, a następnie do postanowień NUS), organ ten miałby prawo wszcząć postępowanie egzekucyjne stosownie do art. 3 § 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przedmiotem takiego postępowania egzekucyjnego byłby obowiązek wynikający z decyzji DIAS z 22 czerwca 2017 r., a nie z samych postanowień NUS. Niemniej to te postanowienia niejako uszczegółowiły obowiązek wynikający z decyzji i podlegający egzekucji (tj. określiły konkretny okres, za jaki – zdaniem NUS i DIAS – powinny być naliczane odsetki, a przez to również wysokość tych odsetek i w konsekwencji wysokość całej kwoty do wpłaty). Niewątpliwie więc postanowienie to – pomimo technicznego charakteru, wiążąco rozstrzygało o prawach i obowiązkach podatnika. W sytuacji, w której podatnik dokonuje wpłaty na poczet zaległości wynikających z decyzji, organ podatkowy obowiązany jest dokonać tego zarachowania zgodnie z prawem, w tym odpowiednią część wpłaty zarachować na poczet zaległości i odpowiednią część na rzecz należnych odsetek. Jest to o tyle istotne, gdyż w sytuacji nieprawidłowego zaliczenia, organ jako wierzyciel podatkowy dysponuje nienależną Skarbowi Państwa kwotą. W rozpoznawanej sprawie organ niewątpliwe z naruszeniem prawa – co potwierdziły wyroki sądów – przyjął, że część kwoty z dokonanych przez spółkę wpłat powinna być zarachowana na odsetki od zaległości, bowiem dokonując zaliczenia, nie uwzględnił okresów bezodsetkowych. Tym samym to organ swoim działaniem doprowadził do pobrania nienależnych odsetek za zwłokę i dysponował tymi środkami przez okres pięciu lat. Następnie dokonał ich zwrotu bez żadnej rekompensaty. W takich okolicznościach fakt, że z literalnej wykładni art. 78 § 3 o.p. nie wynika, aby oprocentowanie nadpłaty przysługiwało również w przypadku stwierdzenia niezgodności z prawem postanowienia, nie może przesądzać o słuszności stanowiska organów.

W ocenie NSA przyznanie racji skarżącemu kasacyjnie organowi prowadziłoby do rozstrzygnięcia, które istotnie podważa zaufanie podatników do państwa i stanowionego przez nie prawa. Ochronie zaufania podatników do państwa i stanowionego przez nie prawa służy w szczególności konstytucyjna zasada poprawnej legislacji. Na gruncie prawa podatkowego Trybunał

Konstytucyjny w wyroku z 18 lipca 2013 r., SK 18/09 (publ. OTK-A ZU 2013, nr 6, poz. 80) wskazywał, że „w państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej". Jak trafnie dostrzegł Trybunał Konstytucyjny, istotne jest, aby nie dochodziło do przerzucenia na podatnika odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Powyższe spostrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego pozostają aktualne w odniesieniu do przepisów Ordynacji podatkowej analizowanych w rozpoznawanej sprawie. Aktualne są także wskazania poczynione w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21 lipca 2010 r, SK 21/08 (OTK-A ZU 2010, nr 6, poz. 62), zgodnie z którą art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., w zakresie, w jakim przepis ten przez uznanie za nadpłatę kwoty nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku z pominięciem kwoty nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę, pozbawia podatnika oprocentowania od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej uiszczonej na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Podkreślenia wymaga, że jest wyrok zakresowy i ma zasadnicze znaczenie dla wykładni prokonstytucyjnej przepisów w zakresie oprocentowania nadpłat. Trybunał Konstytucyjny wskazał w nim, że zasadnicze znaczenie ma rozstrzygnięcie zawarte w wyroku TK z 4 grudnia 2001 r.,. SK 18/00 (OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256), w którym sprecyzowano przesłanki konstytucyjnego prawa do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Jak wskazuje się w tym wyroku, znaczenie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP polega na tym, że w odniesieniu do niezgodnych z prawem działań organów publicznych ustanawia surowsze przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej w porównaniu z ogólnymi zasadami opartymi na przesłance winy. Zaostrzenie to polega przede wszystkim na związaniu odpowiedzialności z obiektywną przesłanką, którą jest niezgodność z prawem zachowania władzy publicznej. Pojęcie „władzy publicznej" obejmuje przy tym wszelkie władze w sensie konstytucyjnym, nazwa „organ" oznacza natomiast instytucję, strukturę organizacyjną, jednostkę władzy, z której działalnością wiąże się wyrządzenie szkody. Szczególną uwagę zwrócono na *ratio legis* instytucji nadpłaty. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że podstawowym celem zwrotu nadpłaty jest przywrócenie równowagi przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Instytucja nadpłaty ma doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia podatnika tylko w granicach określonych prawem. Konsekwencją zaistnienia nadpłaty jest roszczenie podatnika o jej zwrot. W ten sposób instytucja

nadpłaty podatkowej nawiązuje niewątpliwie do fundamentalnej zasady słuszności, która nakazuje, by świadczenie pobrane bez podstawy prawnej zostało zwrócone (por. np. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., P 7/00. oraz z 10 marca 2009 r., P 80/08). Wskazany aspekt nadpłaty pozwala stwierdzić, że instytucji tej niewątpliwie przypisać można funkcję restytucyjną – ma ona bowiem na celu przywrócenie stanu zgodności z prawem przez zwrot podatnikowi nienależnie zapłaconego przez niego świadczenia podatkowego na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Z punktu widzenia podatnika, który zrealizował nienależne świadczenie podatkowe, doniosłe znaczenie ma również – występująca obok funkcji restytucyjnej – funkcja odszkodowawcza (kompensacyjna) nadpłaty. W tym znaczeniu nadpłata służy naprawieniu szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku z obowiązkiem zapłaty nienależnego podatku (por. wyrok NSA z 20 stycznia 1994 r., SA/Po 2859/93, niepubl.). Realizacji tej drugiej funkcji służy oprocentowanie nadpłaty, które zgodnie z art. 77 § 1 o.p., ma być równe wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych (art. 78 § 1 o.p.). Ustawodawca przyjął przy tym założenie, że uzyskanie oprocentowania nadpłaty nie jest uwarunkowane udowodnieniem winy wierzyciela podatkowego lub szkody poniesionej przez dłużnika podatkowego (por. np. postanowienie NSA z 9 marca 1996 r., SA/Ka 2661/94, publ. Lex nr 26642), z zastrzeżeniem, że prawo do oprocentowania nadpłaty przysługuje zawsze, gdy nadpłata jest związana z uchyleniem, zmianą lub stwierdzeniem nieważności decyzji wymienionych w art. 78 § 1 pkt 1 o.p., a zatem zawsze wtedy, gdy przyczyną powstania nadpłaty jest rozstrzygnięcie organów podatkowych. Odsetki naliczane są od dnia dokonania wpłaty na podstawie nieobowiązującej lub zmienionej decyzji. Obowiązek zapłaty odsetek nie jest też uzależniony od zgłoszenia przez uprawnionego żądania ich zapłaty, lecz powstaje *ex lege* (z mocy art. 77 § 1 o.p.), w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w przepisach, a przesłanki jego wystąpienia nie stanowi oświadczenie dłużnika podatkowego w tej sprawie. W istocie więc celem oprocentowania nadpłaty *ex lege* jest zapewnienie pewności kompensacji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego skoro oprocentowanie nadpłaty – w słusznym założeniu ustawodawcy – ma niwelować negatywne skutki ekonomiczne związane z brakiem możliwości dysponowania przez podatnika nienależnie wpłaconymi kwotami, zasadne jest, by oprocentowanie – pełniące funkcję odszkodowawczą – obejmowało zarówno należność główną, jak i naliczone od niej odsetki za zwłokę, z których wierzyciel podatkowy w sposób nieuprawniony korzystał. Oprocentowanie nadpłaty podatku stanowi niewątpliwie naprawienie szkody w zakresie utraconych korzyści (*lucrum cessans*). Utrata korzyści związana jest w tym przypadku bezpośrednio z pozbawieniem podatnika

możliwości korzystania ze środków pieniężnych, które musiały zostać przez niego wpłacone na poczet zarówno nienależnego podatku, jak i odsetek. Gdyby nie obowiązek zapłaty, który ostatecznie okazał się nieistniejący, podatnik mógłby dowolnie dysponować tą kwotą i otrzymywać z tego tytułu przychód. Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daninowego, to nie ulega wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników, a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące nienależne pobranie podatków lub innych danin publicznych, bądź też równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia legislacyjne, uniemożliwiające odzyskanie takich nienależnych podatków lub innych danin. Swoboda ustawodawcy w zakresie prawa daninowego nie rozciąga się bowiem na sytuacje, w których danina publiczna została pobrana niesłusznie. W orzecznictwie TK można uznać za utrwalony pogląd, że z nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych statuowanego w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP wynikają określone obowiązki dla ustawodawcy zwykłego: obowiązek pozytywny – stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym oraz obowiązek negatywny – powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) musi być skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. m.in. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, OTK ZU 1999, nr 3, poz. 40; 25 lutego 1999 r., K 23/98, OTK ZU 1999, nr 2, poz. 25; 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK ZU 2000, nr 1, poz. 3; 19 grudnia 2002 r., K 33/02, OTK-A ZU 2002, nr 7, poz. 97, oraz 20 stycznia 2004 r., SK 26/03, OTK-A ZU 2004, nr 1, poz. 3).

Odnosząc wszystkie kwestie doktrynalne poruszane powyżej do stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym stwierdza, że warunki do dopuszczalności stosowania *analogia legis* zostały spełnione. Jak słusznie zauważył Sąd *meriti* sytuacja powstania nadpłaty na skutek stwierdzenia nieważności, czy też uchylenia decyzji wykazuje istotne podobieństwo do sytuacji, w której napłata powstała na skutek stwierdzenia nieważności lub uchylenia postanowienia o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości. Tylko w jednej z tych sytuacji ustawodawca wyraźnie przewidział prawo do oprocentowania nadpłaty, a na temat drugiej ustawodawca milczy. Tworząc przepisy dotyczące oprocentowanie nadpłat ustawodawca tej drugiej sytuacji nie przewidział, nie przewidział tak oprocentowania nadpłaty jak i szczegółowego reżimu dotyczącego samego zwrotu takich

nadpłat, które powstały na skutek stwierdzenia niezgodności z prawem lub nieważności postanowienia. Luka obejmuje właściwie wszystkie szczegółowe kwestie związane ze zwrotem nadpłat powstałych na skutek uchylenia postanowienia o zaliczeniu. Organ w niniejszej sprawie nie kwestionuje konieczności zwrotu takiej nadpłaty. Mimo że w Ordynacji podatkowej nie wskazano terminu, to dokonał zwrotu nadpłaty i tego nie kwestionuje. Zatem istniejącą lukę w regulacjach szczegółowych już częściowo wypełnił, lecz nie wypełnił jej jednak w zakresie oprocentowania nadpłaty powstałej na skutek uchylenia postanowienia o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości.

Skład orzekający, mając na uwadze postanowienia art. 77 w związku z art. 8 ust. 2 Konstytucji RP, zwraca uwagę na to, że jednym ze standardów demokratycznego państwa prawnego jest to, że każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organów publicznych i żadna ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych przez tą władzę praw jednostki. Zgodnie z powyższym przepisem art. 77 ust. 1 Konstytucji RP władze publiczne (w tym organy podatkowe) są obowiązane obywatelowi powstałą szkodę materialną wyrównać powstałą na skutek nich niezgodnego z prawem działania. Natomiast z art. 2 Konstytucji RP wyrażającym zasadę demokratycznego państwa prawnego wywodzone są również zasady prawidłowej (przyzwoitej) legislacji, które nakazują, aby przepisy formułowane były w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, zwłaszcza wówczas, gdy dotyczą praw i wolności jednostki (zob. Trybunał Konstytucyjny w sprawach – K 7/99 i K 24/00). Ponadto należy zauważyć, że także zasada zaufania do organów podatkowych (art. 121 o.p.), jest zakorzeniona w normach konstytucyjnych. Organy, wydając decyzje w I i II instancji, naruszyły art. 78 § 3 pkt 1 o.p. przez odmowę zastosowania tego przepisu i co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia art. 121 o.p.

Natomiast odnośnie do naruszenia art. 32 Konstytucji RP to konstytucyjnie dopuszczalna jest sytuacja, w której zróżnicowanie nastąpi w obrębie grupy osób znajdujących się w takiej samej sytuacji. Jest to możliwe ze względu na konieczność realizacji zasad konstytucyjnych, o ile ograniczenie zasady równości dokonywane jest z zachowaniem zasady proporcjonalności. Ograniczenie dokonane jest za pomocą środka przydatnego do realizacji zasady konstytucyjnej usprawiedliwiającej to ograniczenie, środek ten jest konieczny, czyli nie ingeruje nadmiernie w równość, oraz zachowana jest proporcjonalność *sensu stricto*. Wprowadzone zróżnicowanie musi mieć zatem charakter racjonalnie uzasadniony, a kryterium zróżnicowania pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostają naruszone w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne

traktowanie podmiotów podobnych. Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z 23 listopada 2010 r., K 5/10, OTK-A ZU 2010, nr 9, poz. 106; z 19 kwietnia 2011 r., P 41/09, OTK-A ZU 2011, nr 3, poz. 25; z 18 czerwca 2013 r., K 37/12, OTK-A ZU 2013, nr 5, poz. 60; z 5 listopada 2013 r., K 40/12, OTK-A ZU 2013, nr 8, poz. 120 i z 17 czerwca 2014 r., P 6/12, OTK-A ZU 2014, nr 6, poz. 62; P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczpospolitej Polskiej, Komentarz*, wyd. II, WKP 2023). Zważywszy na powyższe skutek niezastosowania się przez podatnika do ostatecznego postanowienia o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości oraz odsetek za zwłokę jest w praktyce identyczny, jak skutek niezastosowania się do ostatecznej decyzji określającej kwotę zobowiązania podatkowego. Dlatego też konsekwencje wydania błędnego postanowienia dla oprocentowania powstałej w jego efekcie nadpłaty powinny być identyczne. Odmienne traktowanie tych sytuacji stanowi zaś naruszenie zasady równości wobec prawa wynikającej z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że oprocentowanie nadpłaty podatku, o którym stanowi art. 78 § 3 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, przysługuje także w przypadku, jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności postanowienia o zaliczeniu wpłat dokonanych przez podatnika, wydawanym na podstawie art. 62 § 4 tej ustawy.

Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 p.p.s.a.